

Grundzüge des Steuerstrafrechts (StHG, DBG) für kantonale Strafverfolgungsorgane¹

ZStrR-2000-83

Andreas Donatsch , Zürich/Unterengstringen

I. Einleitung

Das Steuerstrafrecht dient dem Schutz der Ordnung, welche die Durchsetzung des Steueranspruchs gewährleisten soll². Die Art und Weise der Veranlagung ist deshalb in besonderem Masse schützenswert, weil durch das gemischte Veranlagungssystem mit der Steuererklärung die persönliche Freiheit des Steuerpflichtigen in geringstmöglichem Umfang tangiert wird. Dies deshalb, weil auf die lückenlose staatliche Überwachung und Kontrolle der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen sowie auf die damit verbundene Sammlung sensibler Daten verzichtet werden kann. Die präventiven Zielsetzungen, welche mit dem Steuerstrafrecht verfolgt werden, liegen darin, Steuerausfälle zu verhindern. Wenn dem Gemeinwesen zufolge Widerhandlungen gegen steuerrechtliche Bestimmungen an sich geschuldete Geldmittel nicht zufließen, ist dieses zur Erfüllung seiner Aufgaben gezwungen, sich diese Mittel durch eine Erhöhung der Steuersätze zu verschaffen bzw. auf die ansonsten mögliche Senkung der Steuersätze zu verzichten. Dadurch würde der sich normgemäss verhaltende Steuerpflichtige zusätzlich belastet. In diesem Sinne dienen die Normen des Steuerstrafrechts nicht nur der Verhinderung von Steuerausfällen, sondern auch der gerechten Verteilung der Steuerlast³.

Die Thematik ist deshalb aktuell, weil das Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht des Bundes und der Kantone gestützt auf den Verfassungsauftrag gemäss Art. 42quinquies aBV harmonisiert worden ist. Für die Einkommenssteuern des Bundes ist das Bundessteuergesetz (DBG) auf den 1. 1. 1995 in Kraft gesetzt worden. Zum ändern müssen die Kantone bis zum 1. Januar 2001 ihr Steuerrecht nach den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) revidiert haben. Was die Tatbestände des

ZStrR-2000-84

Steuerstrafrechts betrifft, sind sie dabei praktisch vollständig an die entsprechenden StHG-Tatbestände gebunden. Sie müssen diese Tatbestände somit im Wesentlichen in ihre kantonalen Steuergesetze übernehmen. Kommen die Kantone ihrer Pflicht zur entsprechenden Gesetzgebung nicht nach, findet nach Ablauf der erwähnten Frist das Bundesrecht direkt Anwendung. Entsprechend kann nachstehend i. S. einer Vereinfachung für das Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht des Bundes und der Kantone von den Tatbeständen des DBG und des StHG ausgegangen werden.

II. Stellung des harmonisierten Steuerstrafrechts im gesamten Steuerstrafrecht

Das schweizerische materielle Steuerstrafrecht kann unterteilt werden einerseits in das Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und andererseits in das Strafrecht der Bundessteuererlasse, deren Verfolgung und Beurteilung gemäss Art. 1 des Verwaltungsstrafrechts⁴ einer Verwaltungsbehörde des Bundes obliegt.

Das Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht findet sich im DBG sowie im StHG bzw. in den gestützt darauf erlassenen kantonalen Steuergesetzen. Es besteht in materieller Hinsicht aus Übertretungen und Vergehen. Zu den ersteren gehören die Missachtung von Verfahrenspflichten und die Steuerhinterziehung, zu den letzteren der Steuerbetrug und die Veruntreuung von Quellensteuern. Bundessteuererlasse mit Widerhandlungen, die gemäss Art. 1 VStrR durch eine Verwaltungsbehörde des Bundes zu verfolgen und zu ahnden sind, sind insbesondere die Mehrwertsteuerverordnung⁵, das Bundesgesetz über die Stempelabgaben⁶, das Verrechnungssteuergesetz⁷, das Zollgesetz⁸, das Bundesgesetz über die Tabakbesteuerung⁹, das Alkoholgesetz¹⁰ sowie das Bundesgesetz über die eidgenössische Getränkesteuer¹¹. Diese Gesetze enthalten regelmässig Hinterziehungs-, Gefährdungs- und Ordnungswidrigkeitstatbestände. Die Vergehenstatbestände, nämlich der Leistungs- und Abgabebetrug, Urkundendelikte und die Begünstigung finden sich in Art. 14–18 VStrR. Im Rahmen dieser Vielfalt von Steuergesetzen ist die Regelung der Konkurrenzen von einiger Brisanz.

Im Bereich der harmonisierten Steuern besteht zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung echte

ZStrR-2000-85

Konkurrenz¹². Lässt sich das Verhalten des Täters unter mehrere nach Verwaltungsstrafrecht zu verfolgende Straftatbestände subsumieren, so konsumiert das schwerste Delikt die übrigen des jeweiligen Bundessteuererlasses. Demgegenüber besteht echte Konkurrenz zwischen Delikten verschiedener Bundessteuererlasse. Berücksichtigt man alle Tatbestände des Steuerstrafrechts, kann die geschilderte Rechtslage zur Folge haben, dass ein Steuerpflichtiger wegen ein- und desselben Verhaltens wegen echt miteinander konkurrierenden Straftatbeständen mehrmals bestraft wird. Erhält beispielsweise eine Einmannaktiengesellschaft für ihre Leistung eine Zahlung, welche der geschäftsführende Aktionär auf sein Privatkonto auszahlen lässt, so besteht die Möglichkeit, dass die AG wegen Hinterziehung von Einkommens- (Gewinn-), Verrechnungssowie Mehrwertsteuern und der Aktionär wegen Steuerhinterziehung sowie Steuerbetrug der eidgenössischen und kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern bestraft werden. Insgesamt können für den geschilderten Sachverhalt somit sieben Strafen ausgefällt werden.

Was die Zuständigkeiten betrifft, so sind die Kantone damit betraut, die strafbaren Handlungen zu verfolgen und zu beurteilen, welche im Zusammenhang mit den harmonisierten Steuern stehen¹³. Selbstverständlich sind sie auch für die Ahndung von

ZStrR-2000-86

Widerhandlungen gegen kantonale Steuerstraftatbestände zuständig. Bei Verdacht auf Steuerübertretungen erforschen die kantonalen Steuerbehörden den Sachverhalt und setzen die Strafe fest. Auf Rekurs des Betroffenen hin wird die ausgesprochene Sanktion durch die Steuerjustizbehörden überprüft. Besteht der Verdacht, es sei ein Steuervergehen begangen worden, werden die Akten den ordentlichen kantonalen Untersuchungsbehörden überwiesen¹⁴. Eine Besonderheit bei der Ahndung von Delikten im Zusammenhang mit den direkten Bundessteuern stellt die Steuerfahndung des Bundes dar: Eine Abteilung für besondere Steueruntersuchungen, die zur Eidgenössischen Steuerverwaltung gehört, ermittelt nämlich bei Verdacht auf schwere strafbare Widerhandlungen gegen das Bundessteuergesetz und überweist im Falle einer Bestätigung des Verdachts ihren Bericht an die kantonalen Behörden für die direkte Bundessteuer¹⁵. Anders als bei den Einkommens- und Vermögenssteuern sind für die Untersuchung von Delikten, für deren Verfolgung und Beurteilung generell das VStrR anwendbar ist, die jeweiligen Fiskalbehörden des Bundes, also insbesondere die eidgenössische Steuerverwaltung (Stempelabgabe, Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer), die eidgenössische Zollverwaltung (Grenzzölle, Tabaksteuer, Getränkesteuer, Mehrwertsteuer bei der Einfuhr sowie weitere an der Grenze zu beziehende Abgaben) und die Alkoholverwaltung zuständig. Wird das Verfahren nicht eingestellt, so ist ein Strafbescheid zu erlassen¹⁶, es sei denn, es soll eine Freiheitsstrafe oder Massnahme verhängt werden. Im letzteren Fall sowie wenn gerichtliche Beurteilung verlangt wird, werden die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des erstinstanzlichen Strafrichters überwiesen¹⁷.

Die Verfolgung von Straftaten gemäss Bundessteuergesetz erfolgt grundsätzlich gestützt auf das DBG¹⁸. Wird bei Verdacht auf Steuervergehen bei den ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsbehörden Anzeige erstattet, richtet sich das Verfahren nach dem kantonalen Strafverfahrens- und Gerichtsverfassungsrecht¹⁹. Eine Ausnahme von der soeben dargestellten Regelung besteht bei Ermittlungen der Abteilung für besondere Steueruntersuchungen. Diese stützen sich auf das Verwaltungsstrafrecht²⁰. Bei Widerhandlungen im Bereich der kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern sind für Übertretungen das StHG bzw. das kantonale Steuerrecht, bei Vergehen wiederum das kantonale Strafprozess- und Gerichtsverfassungsrecht anwendbar. Strafbare Handlungen gemäss denjenigen Bundessteuererlassen schliesslich, die von einer

ZStrR-2000-87

Verwaltungsbehörde des Bundes zu verfolgen sind, werden sowohl gestützt auf VStrR untersucht als auch beurteilt¹.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsbehörden grundsätzlich ausschliesslich Steuervergehen zu verfolgen haben, welche im DBG sowie im StHG bzw. im entsprechenden kantonalen Steuerrecht geregelt sind. Allein diese bilden den Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen.

III. Das Steuerstrafrecht des DBG und StHG bzw. des entsprechenden kantonalen Steuerrechts

1. Zum Verhältnis zwischen ordentlichem Veranlagungs-, Nachsteuer- und Steuerübertretungsverfahren

1.1. Ordentliches Einschätzungs- und Nachsteuerverfahren

Im ordentlichen Veranlagungsverfahren wird die Steuerforderung gestützt auf die Selbstdenkleration des Steuerpflichtigen sowie die Abklärungen der Steuerbehörde festgelegt.

Stellen die Steuerbehörden nach der Einschätzung aufgrund bisher nicht bekannter Tatsachen fest, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben ist oder dass

ZStrR-2000-88

eine rechtskräftige Einschätzung ungenügend ist, so leiten sie das Nachsteuerverfahren ein²². Damit wird der Zweck verfolgt, die überhaupt nicht oder aber die nur in ungenügendem Umfang veranlagte Steuer als sog. Nachsteuer zu erheben. Durch diese Steuernachforderung wird demnach der Schaden ersetzt, der dem Gemeinwesen zufolge der unterlassenen oder ungenügenden Einschätzung (vorübergehend) entstanden ist. Da die Nachsteuer nur erhoben werden kann, wenn Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, welche der Steuerbehörde bisher nicht bekannt gewesen sind, stellt sie eine Revision der ordentlichen Einschätzung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen dar²³. Wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren ist der Steuerschuldner auch im Nachsteuerverfahren mitwirkungspflichtig²⁴. Nach Erhebung der Nachsteuer ist er gleich gestellt, 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. Durchaus folgerichtig ist das Nachsteuerverfahren ein Verwaltungsverfahren.

1.2. Das Steuerübertretungsverfahren

Vom Nachsteuerverfahren ist das Steuerstrafverfahren klar zu unterscheiden. Bei Übertretungen wird im Rahmen einer Strafuntersuchung abgeklärt, ob eine bestimmte Person sich einer Steuerwiderhandlung oder Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

1.3. Zusammenhänge zwischen Nachsteuer- und Steuerübertretungsverfahren

Das Nachsteuerverfahren und das Steuerübertretungsverfahren werden sowohl im DBG (Art. 151—153 bzw. 174—195 DBG) wie auch im StHG (Art. 53 bzw. 55—61 StHG) voneinander getrennt und unter verschiedenen Titeln behandelt. Trotzdem bestehen nicht zu übersehende Zusammenhänge. Regelmässig lässt die Einleitung des Nachsteuerverfahrens und die Steuernachforderung nämlich den Verdacht entstehen, der Steuerpflichtige habe sich einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht. Sind dabei Urkunden verwendet worden, so stellt sich die Frage, ob gar ein Steuerbetrug begangen worden ist. Ein weiterer Zusammenhang zwischen Nachsteuer- und Steuerübertretungsverfahren besteht darin, dass der Strafrahmen für die

Steuerhinterziehung minimal durch einen Bruchteil und maximal durch ein Mehrfaches der hinterzogenen Steuer begrenzt wird.²⁵

ZStrR-2000-89

Da Nachsteuerverfahren und Steuerübertretungsverfahren voneinander unabhängig sind, ist die Reihenfolge, in der sie durchzuführen sind, nicht vorgeschrieben. Entsprechend können sie nacheinander oder parallel nebeneinander durchgeführt werden. In der Praxis wird allerdings das Steuerstrafverfahren regelmässig nach dem Nachsteuerverfahren eröffnet bzw. durchgeführt. Das Ergebnis des Nachsteuerverfahrens kann im Steuerübertretungsverfahren mitberücksichtigt werden, allerdings nur mit Einschränkungen. Zu beachten ist nämlich einerseits, dass der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren zur Mitwirkung verpflichtet ist. Eine solche Mitwirkungspflicht kennen das Strafverfahren und damit auch das Steuerstrafverfahren nicht²⁶, weil der Angeschuldigte zur Selbstbelastung nicht verpflichtet werden darf²⁷. Andererseits kann der Steuerbeamte zur Ermessenstaxation schreiten, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Nachsteuerverfahren nicht oder nur ungenügend nachkommt²⁸. Auf diese Weise kann der Betrag der hinterzogenen Steuer im Steuerstrafverfahren selbstverständlich nicht festgelegt werden, weil damit gegen den Grundsatz «in dubio pro reo» verstossen würde.

2. Das materielle Steuerstrafrecht von DBG und StHG bzw. kantonalem Steuerrecht

2.1. Überblick über die Steuerübertretungen

2.1.1. Bedeutung aus der Sicht der ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsorgane

Sowohl bei der Missachtung von Verfahrenspflichten wie auch bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um Straftatbestände und nicht um Sanktionen des Verwaltungszwangs²⁹. Im Falle eines Verdachts auf Steuerübertretungen, also bei Verdacht auf Missachtung von Verfahrenspflichten oder auf Steuerhinterziehung, ermitteln die Steuerbehörden selbst. Sie sind überdies zuständig, das Verfahren einzustellen oder eine Busse auszufällen. Den kantonalen Strafverfolgungsorganen obliegt ausschliesslich die Untersuchung und Beurteilung von Steuervergehen. Wenn die Steuerübertretungen nachfolgend trotzdem im Überblick skizziert werden, so geschieht dies des-

ZStrR-2000-90

halb, weil die Steuerhinterziehung Teil des subjektiven Tatbestands des Steuerbetrugs bildet.

2.1.2. Missachtung von Verfahrenspflichten

Nach diesem Tatbestand wird bestraft, wer trotz Mahnung einer Verfahrenspflicht nicht Folge leistet, die ihn kraft Gesetzes oder zufolge eines individuell-konkreten Verwaltungsaktes trifft. Derartige Mitwirkungspflichten sind für das steuerrechtliche Veranlagungs- und Inventarverfahren sowie entsprechende Nachsteuerverfahren charakteristisch. Da sich nur der Adressat der

betreffenden Pflicht strafbar machen kann, handelt es sich um ein Sonderdelikt. Die Norm stellt — im Verhältnis zu den übrigen Straftatbeständen — einen Auffangtatbestand dar³⁰.

2.1.3. Die Steuerhinterziehung

Unter dem Titel der Steuerhinterziehung werden vier Tatbestandsvarianten angeführt. Strafbar ist danach, wer dem Gemeinwesen mit der Folge einer Verminderung der Steuereinnahmen Steuern vorenthält³¹ oder deren Bezug hintertreibt³². Bei beiden Varianten handelt es sich nicht nur um Verletzungs-, sondern auch um Erfolgsdelikte³³. Sodann begeht eine Steuerhinterziehung, wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und diesen Abzug nicht oder nicht vollständig vornimmt³⁴. Schliesslich stellt das Beiseiteschaffen oder Verheimlichen von Nachlasswerten eine Steuerhinterziehung dar, falls damit die Absicht verfolgt wird, diese Vermögenswerte der Inventaraufnahme zu entziehen³⁵. Sowohl beim Quellensteuerdelikt wie auch bei der Vorenthaltung von Nachlasswerten genügt die abstrakte Gefährdung staatlicher Steueransprüche³⁶.

Die Steuerhinterziehung ist als Sonderdelikt ausgestaltet³⁷. Versuch sowie Teilnahme sind strafbar.

ZStrR-2000-91

2.2. Steuervergehen

2.2.1. Steuerbetrug

a) Allgemeines

Das Steuerstrafrecht kennt zwei Varianten des Betrugs, nämlich den Steuerbetrug, wie er im harmonisierten Recht in Art. 186 Abs. 1 DBG sowie in Art. 59 Abs. 1 StHG vorgesehen ist, sowie den Abgabebetrug. Der zuletzt genannte Tatbestand ist in Art. 14 Abs. 2 VStrR geregelt und gelangt — wie bereits erwähnt — dann zur Anwendung, wenn die «Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen ist»³⁸. Beim Abgabebetrug werden dem Fiskus als Folge arglistigen Verhaltens Abgaben vorenthalten, während beim Steuerbetrug nach Art. 186 DBG (und Art. 59 StHG) den Steuerbehörden zwecks Steuerhinterziehung unechte oder unwahre Urkunden eingereicht werden. Der Abgabebetrug basiert somit auf dem «Arglist-», der Steuerbetrug auf dem «Urkundenmodell»³⁹. Bei Widerhandlungen im Bereich des DBG ist gegebenenfalls nicht der Abgabebetrug, sondern der Steuerbetrugstatbestand i. S. v. Art. 186 DBG anwendbar.

Weil es sich beim DBG um ein Bundesgesetz handelt, sind im Zusammenhang mit dem Steuerbetrug die Bestimmungen des Allgemeinen Teils des StGB gestützt auf Art. 333 Abs. 1 und 2 StGB anwendbar, soweit das DBG allgemeinstrafrechtliche Fragen nicht abweichend regelt, wie dies etwa bei den Vorschriften über die Verjährung in Art. 189 DBG teilweise der Fall ist. Mit Blick auf den kantonalen Tatbestand des Steuerbetrugs statuiert Art. 59 Abs. 3 StHG die grundsätzliche Anwendbarkeit der allgemeinen Bestimmungen des StGB....

b) Tatbestand des Steuerbetrugs

aa) Geschützte Rechtsgüter und Ausgestaltung des Tatbestandes

Der Unrechtsgehalt des Steuerbetrugs liegt darin, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren gegenüber den Steuerbehörden unechte oder unwahre Urkunden gebraucht. Mit dem Urkundenstrafrecht soll nach dem gemeintrafrechtlichen Verständnis das Vertrauen geschützt werden, welches den Urkunden «um des erhöhten Beweiswerts (...), der ihnen im Verhältnis zur blossen (mündlichen) Erklärung, aber auch zu sonstigen, indirekten Beweismitteln (Zeugen, Indizien usw.) zukommt»⁴⁰. Für das Steuerstrafrecht massgebend ist in dieser Hinsicht das Vertrauen, welches den Urkunden zwar nicht im allgemeinen Rechtsverkehr, wohl aber im Verkehr mit den

ZStrR-2000-92

Steuerbehörden zukommt. Zu beachten bleibt immerhin, dass der Steuerbetrug trotz der Besonderheit des Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde ein Urkundendelikt ist und dass bei diesem nicht etwa arglistiges Verhalten verlangt werden darf, wie dies beim Abgabebetrug der Fall wäre⁴¹.

Der Steuerbetrug ist als Vergehenstatbestand i. S. v. Art. 9 Abs. 2 StGB sowie als Tätigkeitsdelikt ausgestaltet. Ein Erfolg, beispielsweise die Entstehung eines Irrtums bei den Steuerbehörden, die Hinterziehung von Steuern oder die konkrete Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs ist zur Vollendung nicht erforderlich⁴². In subjektiver Hinsicht muss der Täter mit Vorsatz und in der Absicht handeln, Steuern zu hinterziehen sowie die Steuerbehörden zu täuschen. Als Täter des Steuerbetrugs kommt nicht nur der Steuerpflichtige in Frage, sondern auch ein Dritter. So kann das Organ einer juristischen Person den Steuerbehörden unechte oder unwahre Urkunden einreichen, um eine unvollständige Veranlagung der juristischen Person zu bewirken. Mittäterschaft sowie Anstiftung (Art. 333 Abs. 1 und 2 i. V. m. 24 StGB) und Gehilfenschaft (Art. 333 Abs. 1 und 2 i. V. m. Art. 25 StGB) sind möglich.

bb) Zum Urkundenbegriff

Es ist umstritten, ob die Definition der Urkunde gemäss Steuerstrafrecht derjenigen des gemeinen Strafrechts entspricht. Im DBG ist die Urkunde nicht definiert. Ausserdem sind gestützt auf Art. 333 Abs. 1 und 2 StGB die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches und damit auch die Legaldefinition gemäss Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB zur Anwendung zu bringen. Beides spricht dafür, vom gemeintrafrechtlichen Urkundenbegriff auszugehen. Andererseits wird aus der Aufzählung der «Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und anderen Bescheinigungen» im Tatbestand abgeleitet, dass es sich bei den erwähnten Schriften jedenfalls um Urkunden handle, weshalb diese im Steuerrecht eine eigenständige Definition erfahren hätten⁴³. Dabei ist aber nicht nur zu beachten, dass Art. 59 Abs. 1 StHG, welcher zufolge des Harmonisierungsauftrages gemäss Art. 42quinquies aBV (Art. 129 BV) bei der Auslegung des DBG mitzuberücksichtigen ist, diese Aufzählung nicht kennt. Vielmehr wird danach über die Verweisung in Abs. 3 der erwähnten StHG-Bestimmung ohne weiteres die Legaldefinition der Urkunde gemäss Art. 110 Ziff. 5 StGB für anwendbar erklärt. Hinzu kommt, dass die h. L. zu Art. 130bis Abs. 1 BdBSt, in welchem wörtlich die gleichen Beispiele für Urkunden angeführt werden wie in Art. 186 Abs. 1 DBG, in diesem Umstand kein Hindernis sieht bzw. gesehen hat, vollumfäng-

lich oder jedenfalls grundsätzlich vom Urkundenbegriff gemäss Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB auszugehen⁴⁴.

Urkundencharakter kann einem Schriftstück gemäss Art. 110 Ziff. 5 StGB nur zukommen, wenn dessen Inhalt rechtlich von Bedeutung ist bzw. werden kann. Das ist im Verkehr zwischen dem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden jedenfalls bei Angaben der Fall, welche für die Einschätzung steuerrechtlich relevant sein können. Das Schriftstück muss im Weiteren geeignet sein, derartige rechtserhebliche Tatsachen zu beweisen. Ob dem im Einzelfall so ist, entscheidet sich nach Gesetz oder Verkehrsübung⁴⁵. Massgeblich sind im Anwendungsbereich des Steuerbetrugs demnach für steuerspezifische Aspekte in erster Linie die einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts sowie die Beantwortung der Frage, ob ein bestimmtes Schriftstück nach zutreffender Praxis im Verkehr zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde als Beweismittel gilt. Im Zusammenhang mit der Falschbeurkundung muss das Schriftstück geeignet sein, gerade die unzutreffend festgehaltene Tatsache zu beweisen⁴⁶. «Geschäftsbüchern, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweisen und anderen Bescheinigungen» kommt die Beweiseignung nicht nur nach Art. 186 Abs. 1 DBG, sondern aufgrund einer harmonisierungskonformen Auslegung auch für Art. 59 Abs. 1 StHG zu. Nach Verkehrsübung und Praxis zum Steuerstrafrecht sind die Steuererklärung inkl. Einlageblätter sowie das Wertschriften- und Schuldenverzeichnis zum Beweis richtigerweise nicht geeignet⁴⁷. Mit Blick auf die Vereinbarkeit der gemeinstraftrechtlichen Legaldefinition mit dem Urkundenbegriff gemäss DBG und StHG folgt aus dem Ausgeführten, dass den Bedürfnissen des Steuerrechts gestützt auf die Kriterien «gesetzliche Regelung» sowie «Verkehrsübung» ohne weiteres in ausreichendem Masse Rechnung getragen werden kann.

Die Urkundenqualität setzt sowohl nach der Lehre zum Steuerbetrug i. S. v. Art. 130bis BdBST und zu entsprechenden kantonalrechtlichen Tatbeständen⁴⁸ wie auch zum gemeinen Urkundenstrafrecht voraus, dass der Aussteller aus ihr selbst erkennbar ist. Das erhöhte Vertrauen, welches einem derartigen Schriftstück im Rechtsverkehr bzw. im Verkehr mit den Steuerbehörden zukommt und welches strafrechtlich geschützt wird, ist nämlich nur dann gerechtfertigt, wenn sich ein bestimmter oder bestimmbarer Aussteller zur schriftlich festgehaltenen Erklärung bekennt. Der Aussteller ist nicht nur im Falle der Unterzeichnung durch Unterschrift, Stempel etc. erkennbar, sondern auch, wenn er aus dem «sonstigen Inhalt der Urkunde und den Umständen ihrer Ausgabe oder Verwendung»⁴⁹ hervorgeht. Demgegenüber fehlt es nach hier vertretener Auffassung an der Erkennbarkeit des Ausstellers, wenn dieser nicht allein aufgrund des Schriftstückes, sondern ausschliesslich gestützt auf weitere Beweismittel identifizierbar ist⁵⁰.

cc) Unechte Urkunden

Als «gefälschte Urkunde» gilt eine unechte Urkunde, d. h. eine solche, bei welcher der wirkliche und der ersichtliche bzw. erkennbare Aussteller nicht identisch sind. Hauptanwendungsfall ist das Nachahmen einer fremden Unterschrift. Als spezieller Anwendungsfall der gefälschten Urkunde kann die Blankettfälschung erachtet werden, bei welcher der Betroffene nicht für die Erklärung einzustehen hat, die unter Missbrauch seiner Unterschrift hergestellt worden ist. Verfälscht ist

eine Urkunde, wenn sie so abgeändert worden ist, dass sie nicht mehr dem ursprünglichen Erklärungsinhalt des ersichtlichen bzw. erkennbaren Ausstellers entspricht. Würde man den Aussteller im Falle einer verfälschten Urkunde fragen, ob die gesamte Erklärung von ihm stamme, müsste er die Frage verneinen. Anwendungsfall ist beispielsweise die Herstellung einer Fotokopie unter Abdeckung eines Teils des Originals.

dd) Unwahre Urkunden

Die Herstellung einer unwahren Urkunde bezeichnet man als Falschbeurkundung. Eine Falschbeurkundung begeht, wer eine echte Urkunde herstellt, in welcher der beurkundete nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimmt⁶¹, wobei die

ZStrR-2000-95

sog. einfache Lüge keine Falschbeurkundung darstellt⁶². Konsultiert man die Steuerrechtsliteratur, so finden sich zur Frage der Strafbarkeit der Falschbeurkundung im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen einfacher und qualifizierter Lüge — soweit ersichtlich — keine von der bundesgerichtlichen Praxis zum gemeinen Strafrecht abweichenden Auffassungen⁶³. Entsprechend kann für die allgemeinen Kriterien der Falschbeurkundung auf die erwähnte Lehre und Rechtsprechung verwiesen werden.

Wie im gemeinen Strafrecht ist auch im Steuerstrafrecht bei der Prüfung der Frage, ob eine schriftliche Lüge oder eine Falschbeurkundung und damit möglicherweise ein Steuerbetrug vorliegt, durch Auslegung zu ermitteln, ob gesetzliche Vorschriften die inhaltliche Wahrheit einer Erklärung garantieren. Legt man Art. 186 Abs. 1 DBG unter diesem Aspekt aus, so ergibt sich, dass die exemplifikatorisch angeführten Schriften (Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter) jedenfalls im Verkehr mit den Steuerbehörden Urkunden darstellen, die geeignet sind, die Wahrheit darin festgehaltener Sachverhalte zu gewährleisten. Die in Art. 186 Abs. 1 DBG enthaltene Aufzählung ist nicht abschliessend.

Von grosser Bedeutung im Veranlagungs-, aber auch im Steuerstrafverfahren sind die Buchhaltung mit ihren Bestandteilen, die Erfolgsrechnung sowie die Bilanz. Diesen Schriftstücken kommt Beweisbestimmung mit Blick auf die inhaltliche Wahrheit i. S. der Falschbeurkundung zu⁶⁴. Diese Eigenschaft haben sie unabhängig davon, ob eine gesetzliche Buchführungspflicht besteht⁶⁵. Massgebend für den Inhalt der Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung sind insbesondere die Art. 956 ff. OR, aber auch Spezialvorschriften, beispielsweise für die Aktiengesellschaft⁶⁶ oder für die Banker⁶⁷. Generell ist der Buchführende verpflichtet, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäfts nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre feststellen zu können⁶⁸.

Den Aufzeichnungen betreffend die Konten kommt Urkundencharakter primär mit Blick auf ihre formelle Richtigkeit zu. Entscheidend ist, ob die tatsächlichen Ge-

ZStrR-2000-96

schäftsvorfälle mit den Bucheinträgen übereinstimmen. Der (teilweise) Verzicht auf Verbuchung von Einnahmen oder Ausgaben sowie die Verbuchung von Vorgängen, welche effektiv nicht stattgefunden haben, z. B. in der Form fiktiver Passiven, erfüllen den Tatbestand der Falschbeurkundung⁶⁹.

Die Erfolgsrechnung ist gemäss Art. 959 OR so zu gestalten, dass «die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäfts erhalten». Weitere ausdrückliche Anforderungen an den Aufbau können den Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung nicht entnommen werden. Nach den Spezialvorschriften des Aktienrechts (Art. 663 OR) ist eine Mindestgliederung sowohl beim Ertrag als auch beim Aufwand vorgeschrieben. Gemäss einer Entscheidung des Bundesgerichts sind diese Prinzipien allgemein anerkannt und müssen demnach auch in Anwendung von Art. 957 OR berücksichtigt werden⁶⁰. Entsprechend liegt eine Falschbeurkundung vor, wenn Lohnzahlungen als Sachaufwand oder auf einem anderen sachfremden Aufwandkonto verbucht werden, und zwar unabhängig davon, ob die Zahlung aufgrund geleisteter Arbeit geschuldet oder als verdeckte Gewinnausschüttung zu charakterisieren ist⁶¹. Aus denselben Gründen verhält sich beispielsweise tatbestandsmässig, wer Vergünstigungen und Ausgaben privater Art als geschäftsbedingt verbucht⁶².

Die gesetzlich vorgesehene Bilanz ist als Zusammenzug der Geschäftsbücher für sich allein bestimmt und geeignet, die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Buchführenden zu beweisen⁶³, und zwar an einem bestimmten Stichtag, d. h. an einem von 365 Tagen. Entsprechend liegt beispielsweise eine unwahre Urkunde vor, wenn nicht die am angegebenen Stichtag, sondern die zu einem anderen Zeitpunkt bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse ausgewiesen werden. Insofern bezieht sich die Beweisbestimmung der Buchhaltung auf die Datierung. Im Übrigen kommt der Bilanz Urkundencharakter unabhängig davon zu, ob sie von der Generalversammlung genehmigt worden ist oder nicht⁶⁴. Art. 959 f. OR kann — abgesehen von der Gliederung nach Aktiven und Passiven (Art. 960 Abs. 2 OR) — keine ausdrückliche Vorschrift über die Gestaltung der Bilanz entnommen werden. Demgegenüber schreiben Art. 663a ff. OR für die AG eine Mindestgliederung der Bilanz sowohl auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite und im Anhang vor. Nach handelsrechtlichen Grundsätzen ist die Bilanz jedenfalls unwahr, wenn die Aktiven klarerweise über- und die Passiven klarerweise unterbewertet sind. Im umgekehrten Fall scheidet eine Falschbeurkundung hingegen aus, sofern Aktiven nicht vollständig unerwähnt (Schwarzgeldkonten) bleiben und

ZStrR-2000-97

überdies keine Buchführungsvorschriften verletzt werden⁶⁵. Als sehr delikat erweist sich die Beantwortung der Frage, nach welchen Kriterien die Bewertung der Aktiven auf den Bilanzstichtag vorzunehmen ist. Zu beachten ist dabei prinzipiell, dass jede Bewertung nur Schätzungscharakter haben kann. Mangels konkreter gegenteiliger Anzeichen darf bei der Schätzung von der Fortführung des Unternehmens ausgegangen werden (vgl. Art. 662a Abs. 2 Ziff. 4 OR). Nur ausnahmsweise, namentlich wenn die begründete Möglichkeit einer Überschuldung besteht, ist auf die regelmässig niedrigeren Liquidationswerte (Veräusserungswerte, abzüglich zu erwartender Liquidationskosten und -steuern) abzustellen. Das Ermessen bei der Bewertung ist in jedem Fall erheblich, wird dieses doch lediglich durch allgemeine Prinzipien, insbesondere die Grundsätze der Unternehmensfortführung, der Vorsicht, der Wirtschaftlichkeit, der Wesentlichkeit und der Kontinuität begrenzt.

ee) Urkunden «gebrauchen»

Damit der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt ist, müssen die unechten oder unwahren Urkunden «gebraucht», d. h. zum Zwecke der Steuerhinterziehung und zur Täuschung der Steuerbehörden verwendet werden. In diesem Sinne kann von einem Gebrauch der Urkunden erst und nur dann gesprochen werden, wenn diese den Steuerbehörden eingereicht werden. Entsprechend ist das Delikt in dem Zeitpunkt vollendet, in dem die Urkunde dieser Behörde zugeht bzw. zugänglich ist⁶⁶, nicht schon im Zeitpunkt der Übergabe an die Post.

c) Strafe

Als Strafe kann eine Gefängnisstrafe oder eine Busse bis zu Fr. 30 000 ausgesprochen werden.

d) Konkurrenzen im Verhältnis zu gemeinrechtlichen Delikten

Grundsätzlich geht das Steuerstrafrecht als Sonderstrafrecht dem gemeinen Strafrecht vor, wenn die Tat ausschliesslich zum Zwecke der Umgehung von Steuervorschriften begangen wird. Entscheidend ist, ob eine Verwendung der Urkunden im nicht-fiskalischen Bereich in Kauf genommen wird oder nicht. Dies gilt sowohl für das Verhältnis zwischen Steuerbetrug und gemeinrechtlichem Betrug nach Art. 146 StGB⁶⁷ als auch im Falle der Herstellung oder des Gebrauchs von unechten bzw. un-

ZStrR-2000-98

wahren Urkunden⁶⁸, falls sich diese Verhaltensweisen ausschliesslich auf das Steuerveranlagungsverfahren beziehen. E contrario folgt daraus, dass der Steuerbetrug und die gemeinstrafrechtlichen Tatbestände der Urkundenfälschung echt konkurrieren, d. h. nebeneinander Anwendung finden, wenn der Täter die Verwendung der unechten bzw. unwahren Urkunde im nicht-fiskalischen Bereich zumindest in Kauf nimmt, was namentlich bei der Herstellung einer unrichtigen Handelsbilanz⁶⁹ regelmässig der Fall sein wird.

e) Vorbehalt der Bestrafung wegen Steuerhinterziehung

Sowohl in Art. 186 Abs. 2 DBG wie auch in Art. 59 Abs. 2 StHG ist ausdrücklich vorgeschrieben, dass im Falle eines Steuerbetrugs die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vorbehalten bleibe. Damit besteht zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug von Gesetzes wegen echte Konkurrenz. Sodann ist in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass die Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug in getrennten Verfahren zu verfolgen und zu beurteilen sind. Daraus ergeben sich Probleme materiell- strafrechtlicher Art. Zum einen können die Verfahren nicht vereinigt werden, was es verunmöglicht, eine Gesamtstrafe gemäss Art. 68 StGB auszufällen. Sodann würde sich das Problem von «ne bis in idem» nicht stellen, wenn die beiden Verfahren vereinigt werden könnten. Nach der derzeitigen Rechtslage könnte der Steuerpflichtige nämlich geltend machen, er werde für ein und dieselbe Verhaltensweise (unzutreffende Deklaration) in zwei Verfahren zweimal bestraft, wodurch das Prinzip «ne bis in idem» missachtet werde.

Was das Problem der Strafzumessung betrifft, so findet Art. 68 StGB zwar keine Anwendung, jedoch ist dem Umstand, dass zwei Strafen ausgefällt werden, Rechnung zu tragen. Geht das Verfahren wegen Steuerhinterziehung voraus, so ist die Erststrafe bei der Strafzumessung für den Steuerbetrug mitzubewertigen⁷⁰, ebenso im umgekehrten Fall⁷¹. Wird dies in dem Sinne unterlassen, dass die Strafen unabhängig voneinander kumulativ ausgefällt werden, kann das Schuldprinzip tangiert sein. Ob auch der Grundsatz von «ne bis in idem» verletzt ist, ist schwierig zu sagen. Fundierte Stellungnahmen in der Lehre sowie aussagekräftige Entscheidungen zu diesem Grundsatz sind selten und teilweise widersprüchlich. Dies gilt nicht nur mit Blick auf Art. 4 Abs. 1 aBV, sondern auch hinsichtlich Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK sowie

ZStrR-2000-99

Art. 14 Ziff. 7 IPBPR. Nachdem das Bundesgericht in einem neueren Entscheid richtigerweise erkannt hat, dass «ne bis in idem» auch dann zu beachten ist, «wenn verschiedene Behörden über die gleiche Tat befinden müssen»⁷², kann eine Verletzung des Prinzips jedenfalls nicht mit dem Argument verschiedener Zuständigkeiten verneint werden. Entscheidend ist, ob von Tatidentität auszugehen ist, d. h. ob im zweiten Verfahren ein Tatvorwurf erhoben wird, welcher den konkreten Gegenstand der ersten Anklage bildet⁷³. M. E. ist die Frage der Tatidentität der Sache nach eher zu bejahen. Der gegenteilige Standpunkt lässt sich jedoch ebenfalls vertreten⁷⁴. Nur am Rande ist zu erwähnen, dass eine Bejahung der Verletzung von «ne bis in idem» eine erhebliche Umgestaltung des gesamten Steuerstrafrechts in der Schweiz und teilweise im Ausland zur Folge haben müsste.

2.2.2. Veruntreuung von Quellensteuern

a) Allgemeines

Mit dem Tatbestand gemäss Art. 187 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 AI. 2 StHG wird insbesondere bezweckt, Steuerausfälle des Gemeinwesens im Bereich der Quellensteuern zu vermeiden. Die Erhaltung des Vermögens des dem Steuerabzug an der Quelle Unterworfenen gehört hingegen nicht zum Schutzzweck der Norm. Dieser erleidet nämlich durch die Veruntreuung von Quellensteuern keinen Schaden, da er gegenüber dem Fiskus nicht die Stellung eines Schuldners einnimmt.

Wie der Steuerbetrug ist auch die Veruntreuung von Quellensteuern als Vergehen sowie als Tätigkeitsdelikt ausgestaltet. Sie ist ein Sonderdelikt. Als Täter kommt ausschliesslich der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete in Frage. Der objektive Tatbestand ist mit der gesetzlich umschriebenen Tathandlung, der Verwendung der Quellensteuern in eigenem oder fremdem Nutzen, vollendet. Ein tatbestandsmässiger Erfolg wird weder in der Form einer Verletzung noch einer Gefährdung von Rechtsgütern vorausgesetzt⁷⁵. In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz erforderlich. Fahrlässige Begehung ist ausgeschlossen.

b) Der Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern

Als «Quellensteuern» i. S. der Marginalie bzw. als «an der Quelle abgezogene Steuern» gelten diejenigen Steuern, welche gestützt auf das DBG (Art. 83 ff.) geschul-

det sind. Nicht dazu gehört somit insbesondere die Verrechnungssteuer, welche ebenfalls eine Quellensteuer darstellt⁶.

Tatobjekt ist der Geldbetrag, den der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete gegenüber demjenigen in Abzug gebracht hat, der dem Steuerabzug an der Quelle unterworfen ist. Entsprechend sind solche Beiträge nicht abgezogen, welche der Verpflichtete hätte abziehen müssen, jedoch tatsächlich nicht abgezogen hat⁷.

Die Tathandlung besteht darin, dass der zum Abzug an der Quelle Verpflichtete den Geldbetrag, den er gegenüber demjenigen in Abzug gebracht hat, der dem Steuerabzug an der Quelle unterworfen ist, für andere Zwecke verwendet. Da der Zeitpunkt des Lohnabzugs und derjenige der Zahlungspflicht auseinanderfallen und die zu leistende Quellensteuer aus dem übrigen Vermögen des Verpflichteten nicht ausgeschieden werden muss, ist davon auszugehen, dass den Tatbestand nicht erfüllt, wer bei objektiver Betrachtungsweise in der Lage ist, der Zahlungspflicht im letztmöglichen Zeitpunkt nachzukommen. Somit verwendet der Verpflichtete abgezogene Steuern i. S. v. Art. 187 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 Al. 2 StHG, wenn er diese ohne Ersatzmöglichkeit vor dem bzw. im Zeitpunkt der Fälligkeit verbraucht oder wenn er die betreffenden Mittel derart bindet, dass er zumindest bis über das Fälligkeitsdatum hinaus darüber nicht verfügen kann. Sein Verhalten muss mit anderen Worten darauf gerichtet sein, den gesetzlichen Anspruch des Fiskus zu vereiteln. Im Umstand allein, dass die Verpflichtung gegenüber dem Fiskus nicht rechtzeitig erfüllt wird, liegt nicht notwendigerweise eine Veruntreuung von Quellensteuern⁷⁸.

Der Täter muss die abgezogene Quellensteuer «in seinem oder eines anderen Nutzen verwenden», mithin den betreffenden Betrag zu seinen eigenen Gunsten oder im Interesse eines Dritten gebrauchen.

Trifft die Pflicht zum Steuerabzug an der Quelle eine Kollektivperson, so fragt sich angesichts des Wortlautes von Art. 187 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 Al. 2 StHG, ob sowohl diese wie auch die für sie handelnden natürlichen Personen straffrei bleiben. Zum einen kann die juristische Person gemäss den nach Art. 333 Abs. 1 und 2 StGB bzw. Art. 59 Abs. 3 StHG anwendbaren allgemeinen Bestimmungen des StGB nicht bestraft werden. Zum andern hilft Art. 172 StGB hier nicht weiter, weil sich diese Bestimmung ausschliesslich auf die Tatbestände des 2. Titels des StGB (Art. 137—171bis StGB) bezieht. Bei dieser Sachlage muss geprüft werden, ob Art. 187 DBG und Art. 59 Abs. 1 Al. 2 StHG unter Berücksichtigung der Grundprinzipien des harmonisierten Steuerstrafrechts so auszulegen sind, dass sich die natürlichen Personen strafbar machen können, die im Geschäftsbetrieb einer juristischen Person oder Gesellschaft Quellensteuern veruntreuen. M. E. kann — mit Blick auf den Grundsatz «nulla poena sine lege» allerdings nicht ohne Bedenken — davon ausgegangen werden, dass auch derjeni-

ge über die zur Veruntreuung von Quellensteuern erforderliche Sondereigenschaft verfügt, der die Tathandlung als Organ, Mitglied eines Organs, verantwortlicher Mitarbeiter oder tatsächlicher Leiter einer juristischen Person begeht, welche zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist. Das Prinzip «nulla poena sine lege» gemäss Art. 1 StGB verbietet es nämlich nicht, vom Wortlaut des Tatbestandes abzuweichen, wenn dies dem Sinn der Bestimmung entspricht, der sich aus den zugrunde liegenden Zwecken und Wertungen ergibt. Diesen würde es klar zuwiderlaufen, das Verhalten desjenigen straffrei zu lassen, der im Geschäftsbetrieb einer Kollektivperson

Quellensteuern veruntreut⁸⁹. Hinzu kommt, dass zumindest nach Auffassung des Bundesgerichts die strafrechtliche Haftbarmachung natürlicher Personen, welche im Geschäftsbetrieb von juristischen Personen handeln, als Ausdruck einer allgemeinen Regel zu erachten ist⁹⁰. De lege ferenda empfiehlt es sich allerdings, eine Norm ins DBG aufzunehmen, welche die Verantwortlichkeit für die Veruntreuung von Quellensteuern im Geschäftsbetrieb einer Kollektivperson analog Art. 172 StGB regelt.

c) Strafe

Als Strafe kann eine Gefängnisstrafe oder eine Busse bis zu Fr. 30 000 ausgesprochen werden.

d) Verhältnis zwischen der Veruntreuung von Quellensteuern und gemeinrechtlichen Delikten

Der Betrag, welcher als Quellensteuer geschuldet ist, ist dem zum Steuerabzug Verpflichteten weder vom dem Steuerabzug an der Quelle Unterworfenen noch vom Gemeinwesen i. S. v. Art. 138 StGB anvertraut. Entsprechend stellt das Verhalten, welches unter den Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern fällt, keine Veruntreuung i. S. v. Art. 138 StGB dar, weshalb Spezialität im Verhältnis zwischen diesen beiden Tatbeständen nicht denkbar ist⁹¹. Gleiches gilt für das Verhältnis zum Tatbestand des Missbrauchs von Lohnabzügen nach Art. 159 StGB, weil dieser Tatbestand auf Verhaltensweisen, welche sich unter Art. 187 DBG bzw. den entsprechenden kantonalen Tatbestand subsumieren lassen, nicht anwendbar ist. Nach Art. 159 StGB macht sich nämlich ausschliesslich derjenige Arbeitgeber strafbar, der den Lohnabzug auf Rechnung des Arbeitnehmers vornimmt und diesen durch eine zweckwidrige Verwendung der betreffenden Abzüge schädigt, mithin nicht selbst zum Schuldner der Beiträge wird⁹². Zu prüfen bleibt das Verhältnis zwischen der Veruntreuung von Quel-

ZStrR-2000-102

lensteuern und der ungetreuen Geschäftsbesorgung nach Art. 158 StGB. Den Treubruchstatbestand nach Art. 158 Ziff. 1 StGB kann derjenige nicht erfüllen, der lediglich zur Abgabe des geschuldeten Betrags verpflichtet ist, weil ihm keine selbstständige Vermögensverwalterstellung zukommt. Hingegen erscheint es möglich, ein Verhalten, welches als Veruntreuung von Quellensteuern zu erachten ist, gleichzeitig unter den Missbrauchstatbestand gemäss Art. 158 Ziff. 2 StGB zu subsumieren. Sind beide Tatbestände erfüllt, so ist die Frage der Konkurrenz nach dem Prinzip der Spezialität in dem Sinne zu lösen, dass allein Art. 187 DBG bzw. der entsprechende kantonale Tatbestand anwendbar ist.

f) Weitere Bemerkungen

Wie beim Steuerbetrug besteht zwischen der Hinterziehung und der Veruntreuung von Quellensteuern echte Konkurrenz. Die Frage der Konkurrenz stellt sich allerdings nur, wenn der Abzug einerseits unvollständig ist und wenn andererseits die betreffenden Steuern veruntreut werden. Geht man davon aus, dass der Täter die Steuern abzieht und direkt im eigenen Nutzen verwendet, kann man zur Auffassung gelangen, Tatidentität liege vor. Entsprechend könnte die Auffassung vertreten werden, der Grundsatz «ne bis in idem» sei verletzt, wenn der Täter wegen Hinterziehung und Veruntreuung von Quellensteuern bestraft wird.

Die beiden Delikte sind in getrennten Verfahren zu verfolgen und zu beurteilen.

2.2.3. Zum Verfahren bei Steuervergehen

a) Allgemeines

Die Behörden der kantonalen Steuerverwaltung haben Anzeige bei den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden zu erstatten, wenn ein Verdacht auf Steuerbetrug oder auf Veruntreuung von Quellensteuern besteht. Zuzufolge des Legalitätsprinzips müssen die kantonalen Strafuntersuchungsbehörden von sich aus entsprechende Untersuchungen einleiten.

Das Verfahren richtet sich beim Steuerbetrug und bei der Veruntreuung von Quellensteuern nach dem kantonalen Gerichtsverfassungs- und Strafprozessrecht.

Durch die Verweisung auf das kantonale Strafverfahrensrecht können in Verfahren wegen Steuervergehen — anders als in solchen wegen Steuerübertretungen — die strafprozessualen Zwangsmassnahmen Anwendung finden.

b) Steuerfahndung des Bundes

Bei schweren Widerhandlungen gegen das DBG — solche können nicht nur Vergehen, sondern auch schwere Steuerübertretungen sein — sehen Art. 190 ff. DBG besondere Untersuchungsmassnahmen vor, welche durch die «Abteilung besondere Steu-

ZStrR-2000-103

eruntersuchungen»⁸³ (BSU) durchgeführt werden. Die Abteilung gehört zur eidgenössischen Steuerverwaltung. Der BSU obliegt vor allem die Durchführung von Untersuchungen, welche einen internationalen oder interkantonalen Bezug aufweisen oder sonst einen hohen Grad an Komplexität aufweisen. Letzteres ist häufig der Fall, wenn komplizierte Sachverhaltsfragen zu untersuchen sind, insbesondere solche im Zusammenhang mit der Buchführung.

Die BSU kann erste Massnahmen treffen oder den inkriminierten Sachverhalt weitgehend abklären. Nach Abschluss ihrer Ermittlungen stellt sie das Verfahren entweder ein oder aber verlangt von den kantonalen Behörden für die direkte Bundessteuer die Durchführung eines Hinterziehungsverfahrens. Gegebenenfalls erstattet sie bei den ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsbehörden eine Anzeige wegen Steuerbetrugs oder Veruntreuung von Quellensteuern⁸⁴.

Bei ihren Untersuchungen wendet die BSU Art. 19—50 des Verwaltungsstrafrechts an. Damit ist insbesondere die vorläufige Festnahme ausgeschlossen. Im Übrigen können Zwangsmassnahmen gegenüber dem Steuerpflichtigen angewendet werden. Dies ist deshalb bemerkenswert, weil im Steuerübertretungsverfahren ansonsten Zwangsmassnahmen grundsätzlich ausgeschlossen sind. Das führt zum Resultat, dass im Verfahren der BSU im Falle der Missachtung von Vorladungen polizeiliche Vorführungen angeordnet sowie Hausdurchsuchungen und Beschlagnahmen durchgeführt werden können, während die kantonale

Behörde, welche die Untersuchung nach dem Antrag auf Weiterverfolgung zu führen hat, keinerlei Zwangsmassnahmen anordnen kann.

2.2.4. Strafzumessung bei Steuervergehen gemäss DBG und gemäss kantonalem Recht

Gestützt auf Art. 333 Abs. 1 und 2 StGB einerseits sowie in Anwendung von Art. 59 Abs. 3 StHG andererseits sind die allgemeinen Bestimmungen des StGB grundsätzlich sowohl bei kantonalen Steuervergehen als auch bei den Steuervergehen nach DBG anwendbar. Im Falle der Vergehen des kantonalen Rechts stellen die Bestimmungen des allgemeinen Teils des StGB kantonales, bei den Steuervergehen gemäss DBG demgegenüber eidgenössisches Recht dar. Entsprechend gelangen bei der Zumessung der Strafe für das kantonalrechtliche Vergehen die einschlägigen Strafzumessungsregeln des allgemeinen Teils des StGB als kantonalrechtliche, bei der Zumessung der Strafe für Vergehen gemäss DBG hingegen als bundesrechtliche Normen zur Anwendung. Dieser Umstand bzw. die damit verbundenen Folgen im Hinblick auf die unterschiedlichen Rechtsmittelmöglichkeiten dürften der Grund bzw. einer der Grün-

ZStrR-2000-104

de dafür sein, dass nicht eine Gesamtstrafe⁸⁵ für das kantonale und das bundesrechtliche Steuervergehen auszufallen ist. Vielmehr müssen zwei Schuldsprüche ergehen, wobei die Sanktion für das zweite Delikt in Art. 188 Abs. 3 DBG als Zusatzstrafe bezeichnet wird. Tatsächlich handelt es sich dabei jedoch nicht um eine Zusatzstrafe im technischen Sinn, wie sie gestützt auf Art. 68 Ziff. 2 StGB bei retrospektiver Konkurrenz zu verhängen ist.

2.2.4. Eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde

Gegen letztinstanzliche kantonale Urteile betreffend Steuervergehen gemäss Art. 186 f. DBG und gemäss Art. 61 StHG ist die Nichtigkeitsbeschwerde an den Kassationshof des Bundesgerichts i. S. v. Art. 268 BStP möglich. Dadurch soll sichergestellt werden, dass in der Schweiz eine einheitliche Praxis zu den Steuervergehen entwickelt wird.

IV. Schlussbemerkungen

Dem Steuerstrafrecht wird im Zusammenhang mit der ordentlichen Strafverfolgung häufig nicht die ihm zukommende Bedeutung beigemessen. Die Strafverfolgung könnte optimiert werden, wenn im Falle des Verdachts von Urkundenfälschungen im Zusammenhang mit der Buchhaltung von buchführungspflichtigen oder freiwillig buchführenden Gesellschaften die Steuerbehörden eingeschaltet würden. Ganz generell sollten die Untersuchungsbehörden — insbesondere bei Delikten mit wirtschaftlichem Hintergrund — prüfen, ob allenfalls ein Steuerdelikt erfüllt sein könnte und gegebenenfalls die Steuerbehörden orientieren. Nur am Rande sei erwähnt, dass durch die Einschaltung der Steuerbehörden deren besondere Sachkunde, namentlich im Bereich des Buchführungsrechts, für die Strafuntersuchung nutzbar gemacht werden kann.

[1] Überarbeitete und durch Hinweise aus Literatur und Rechtsprechung ergänzte Fassung eines am 2. und 5. November 1999 am Kriminalistischen Institut des Kantons Zürich gehaltenen Vortrags.

[2] Ferdinand Zuppinger, Der Steuerbetrug unter Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ZStrR 91 (1975) 117; BGE 110 IV 28.

[3] Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, 317; Peter Böckli, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51 (1982) 101 f.; Andreas Donatsch, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1991/92) 298 m. Nw.; Martin Zweifel, Die Bestrafung von Ehegatten wegen Steuerhinterziehung, in: Festschrift für Ferdinand Zuppinger, hrsg. von Markus Reich und Martin Zweifel, Bern 1989, 522 f.; vgl. auch BGE 110 Ia 7 ff.

[4] Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) vom 22. März 1974 (SR 313.0).

[5] Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (SR 641.201).

[6] Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (SR 641.10).

[7] Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (SR 642.211).

[8] Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (SR 631.0).

[9] Bundesgesetz über die Tabakbesteuerung vom 21. März 1969 (SR 641.31).

[10] Bundesgesetz über die gebrannten Wasser vom 21. Juni 1932 (SR 680).

[11] Bundesratsbeschluss über die eidgenössische Getränkesteuer vom 4. August 1934 (SR 641.411).

[12] Art. 186 Abs. 2 DBG, Art. 59 Abs. 2 StHG.

[13] Art. 182 Abs. 4 DBG.

[14] Art. 188 Abs. 1 DBG.

[15] Art. 190 ff. DBG.

[16] Art. 62 ff. VStrR.

[17] Art. 73 Abs. 1 VStrR.

[18] Art. 182 f. DBG.

[19] Art. 182 Abs. 2 DBG.

[20] Art. 191 Abs. 1, 192 Abs. 1 und 195 Abs. 4 VStrR....

[21] Art. 1 VStrR.

[22] Art. 151 DBG, Art. 53 StHG.

[23] Blumenstein/Locher (Fn. 3), 307.

[24] Art. 153 i. V. m. Art. 124 ff. DBG.

[25] Art. 175 Abs. 2 DBG, Art. 56 Abs. 1 StHG.

[26] 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 Szylla der Steuerharmonisierungsgesetze und der Charybdis verfassungsmässiger sowie strafrechtlicher Grundsätze, StR 47 (1992) 464.

[27] Art. 14 Ziff. 3 lit. g IPBPR. Das Prinzip wird überdies aus Art. 4 aBV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK abgeleitet, vgl. BGE 121 II 264, m. w. H.

[28] Art. 130 Abs. 2 DBG, Art. 46 Abs. 3 StHG.

[29] Blumenstein/Locher (Fn. 3), 325 f.; Donatsch, Revision des kantonalen Steuerstrafrechts (Fn. 26), 459 f. m. w. H.; Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Kommission Steuerharmonisierung, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Muri/Bern 1994, 20.

[30] Niccolò Raselli, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Vorschriften, StR 46 (1991) 439.

[31] Art. 175 Abs. 1 Al. 1 DBG, Art. 56 Abs. 1 Al. 1 StHG.

[32] Art. 175 Abs. 1 Al. 3 DBG, Art. 56 Abs. 1 Al. 3 StHG.

[33] Donatsch, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug (Fn. 3), 303.

[34] Art. 175 Abs. 1 Al. 2 DBG, Art. 56 Abs. 1 Al. 2 StHG.

[35] Art. 178 Abs. 1 DBG, Art. 56 Abs. 4 StHG.

[36] Roman Sieber, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. von Martin Zweifel und Peter Athanas, Basel/Frankfurt a. M. 1997, Art. 56 N 1.

[37] Andreas Donatsch, Die Strafbarkeit des Vertreters bei der Steuerhinterziehung, in: Aspekte des Wirtschaftsrechts, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1994, Zürich 1994, 466; Sieber (Fn. 36), Art. 56 N 4.

[38] Art. 1 VStrR.

[39] Vgl. dazu Meinrad Betschart, Steuerbetrug: «Urkundenmodell», «Arglistmodell» oder dritter Weg?, ASA 58 (1989/90) 545 ff.

[40] Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II, Straftaten gegen Gemeininteressen, 4. Aufl., Bern 1995, § 35 N 3 m. Nw.; BGE 120 IV 126 f.; BGE 117 IV 36 f., 167.

[41] In der Sache a. M. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1999, 1054 ff.

[42] Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 186 N 2; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 3. Aufl., Bern 1994, 380; a. M. Blumenstein/Locher (Fn. 3), 327 f.

[43] Blumenstein/Locher (Fn. 3), 327; vgl. auch Betschart (Fn. 39), 550 ff.; Ryser/Rolli (Fn. 42), 381.

[44] Andreas Donatsch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. von Martin Zweifel und Peter Athanas, Basel/Frankfurt a. M. 1997, Art. 59 N 6; Jean Gauthier, Fraude fiscale et droit pénal, Remarques sur une loi récente, ZStrR 96 (1979) 280; Ernst Känzig/ Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, Art. 130bisN4; Peter Michael, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, Diss. St. Gallen/Bern 1992, 38; Claude Mossu, Mesures contre la fraude fiscale, Commentaire de la loi du 9 juin 1977, Zürich 1982, 102 f.; Edgar Paltzer, Der Abgabe- und Steuerbetrug im schweizerischen Bundessteuerrecht im Vergleich zu den entsprechenden Regelungen in der BRD und in den USA, Diss. Zürich 1989, 25; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Basel 1998, § 26.42; Robert Pfund, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 (1979) 7; Robert Roth, Infractions fiscales et conditions générales de la répression fiscale, Revue genevoise de droit public 55 (1999) 26 f.; differenzierend Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, 191 ff.; s. a. BGE 115 Ib 73, 77; 110 IV 28.

[45] BGE 120 IV 126; BGE 118 IV 258 ; s. a. Jörg Rehberg, Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit, 2. Aufl., Zürich 1996, 119; Stratenwerth, BT II (Fn. 40), § 35 N 12 m. Nw.

[46] BGE 125 IV 22 f.; BGE 122 IV 27 f.; BGE 120 IV 126 f.; BGE 118 IV 364.

[47] Behnisch (Fn. 44), 192 f.; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N6; Ryser/Rolli (Fn. 42), 381; Zuppinger (Fn. 2), 144 f.

[48] Behnisch (Fn. 44), 190; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N5; Michael (Fn. 44), 44 f.; Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. Aufl., Zürich 1997, § 192 N 21; Andreas von Albertini, Der Steuerbetrug im System der Steuerstrafnormen, Diss. Bern 1967, 71.

[49] Stratenwerth, BT II (Fn. 40), § 36 N 20.

[50] A. M. Richner/Frei/Weber/Brütsch (Fn. 48), § 192 N 21; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/ Erwin Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. 4, Bern 1966, § 192 N 15; Zuppinger (Fn. 2), 136.

[51] Mossu (Fn. 44), 364; Rehberg (Fn. 45), 126; Stratenwerth, BT II (Fn. 35), § 36 N 29; BGE 120 IV 126.

[52] BGE 122 IV 28; BGE 121 IV 134 ; BGE 120 IV 202.

[53] Z. B. Behnisch (Fn. 44), 195 f.; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N8; Richner/Frei/Weber/Brütsch (Fn. 48), Art. 192 N 29 ff.; von Albertini (Fn. 48), 83.

[54] Bernard Corboz, Le faux dans les titres, ZBJV 131 (1995) 550; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N15, 20 ff. m. Nw.; BGE 125 IV 23; BGE 122 IV 28 ; BGE 120 IV 127 ; BGE 119 IV 57 ; BGE 118 IV 40 ; BGE 116 IV 54 f. m. Nw.

[55] Behnisch (Fn. 44), 202; Corboz (Fn. 54), 550; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N16; Niklaus Schmid, Fragen der Falschbeurkundung bei Wirtschaftsdelikten, insbesondere im Zusammenhang mit der kaufmännischen Buchführung, ZStrR 95 (1978) 282 f.; BGE 125 IV 23 ff.; BGE 91 IV 190 .

[56] Art. 662a ff. OR.

[57] Art. 6 BankG i. V. m. Art. 23—28 BankV.

- [58] KassGer ZH vom 7. 1. 1986, StE (1986) B 102.1 Nr. 2.
- [59] Corboz (Fn. 54), 550 m. Nw.; Schmid (Fn. 55), 287, 301 ff.; BGE 118 IV 40; BGE 114 IV 31 .
- [60] BGE 122 IV 29.
- [61] BGE 122 IV 29 f.
- [62] ZStP 1 (1992) 122 ff.
- [63] Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N22 m. Nw.; BGE 120 IV 131; BGE 114 IV 127 ; BGE 100 IV 24 .
- [64] BGE 120 IV 130 f.; offen gelassen in 103 IV 25 f.
- [65] Behnisch (Fn. 44), 212 f.; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N30; Schmid (Fn. 55), 294; BGer vom 5. 4. 1984, ASA 53 (1984/85) 287.
- [66] BGE 120 IV 131.
- [67] Behnisch (Fn. 44), 236; Stratenwerth, BT II (Fn. 40), § 15 N 69; Stefan Trechsel, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, 2. Aufl., Zürich 1997, Art. 146 N 38; BGE 110 IV 27 m. Nw.
- [68] Behnisch (Fn. 44), 237 f.; Blumenstein/Locher (Fn. 3), 319; Gauthier (Fn. 44), 288; Känzig/Behnisch (Fn. 44), Art. 130bis N75; BGE 122 IV 30 ff.; BGE 117 IV 184 ; BGE 108 IV 31 f. , 181 m. Nw.
- [69] BGE 122 IV 32.
- [70] BGE 116 IV 267 ff.
- [71] VGer ZH, 14. 7. 1993, ZStP 1993, 217; vgl. auch Donatsch, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug (Fn. 3), 310; Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984, 294 f.
- [72] BGE 122 I 262.
- [73] Niklaus Schmid, Strafprozessrecht, 3. Aufl., Zürich 1997, N 589; BGE 120 IV 13.
- [74] Vgl. dazu Donatsch, Kommentar (Fn. 44), Art. 59 N 60.
- [75] A. M. Agner/Jung/Steinmann (Fn. 42), Art. 186 N 6; Urs R. Behnisch, Steuerstrafrecht, ASA 61 (1992/93) 469.
- [76] Blumenstein/Locher (Fn. 3), 73 ff.
- [77] Donatsch, Kommentar (Fn. 44), Art. 59 N 41; a. M. Behnisch, Steuerstrafrecht (Fn. 75), 469.
- [78] Vgl. Donatsch, Kommentar (Fn. 44), Art. 59 N 42.
- [79] Im Ergebnis ebenso Agner/Jung/Steinmann (Fn. 42), Art. 187 N 4.
- [80] BGE 106 IV 22; BGE 105 IV 175 .

[81] A. M. Behnisch (Fn. 44), 375.

[82] Jörg Rehberg/Niklaus Schmid, Strafrecht III, Delikte gegen den Einzelnen, 7. Aufl., Zürich 1997, 233; Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil I: Straftaten gegen Individualinteressen, 5. Aufl., Bern 1995, § 19 N 32 ff.

[83] BSU, früher Besko.

[84] Art. 193 DBG.

[85] A. M. Behnisch, Steuerstrafrecht (Fn.), 472; Blumenstein/Locher (Fn. 3), 435, wonach gestützt auf Art. 68 StGB eine Gesamtstrafe im technischen Sinne auszusprechen ist.