

---

## Steuerstrafrecht – Hauptprobleme und Lösungsvorschläge<sup>1)</sup>



Prof. Dr. Andreas Donatsch  
Rechtswissenschaftliches Institut der Universität Zürich

Das schweizerische Steuerstrafrecht steht seit einiger Zeit unter Reformdruck. Da es sich bei der Steuerwiderhandlung, der Hinterziehung und dem Steuer- bzw. Abgabebetrag um echte Kriminalstrafen handelt, sind auf entsprechende Verfahren die EMRK, der IPBPR (Uno-Pakt II) sowie das SDÜ anwendbar. Probleme ergeben sich diesbezüglich mit der Anwendung des Prinzips «ne bis in idem» (insbesondere Mehrfachbestrafungen, unterschiedliche örtliche und sachliche Zuständigkeiten, echte Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug) sowie dem Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» (Transferierung der Sachverhaltsfeststellung aus dem Nachsteuerverfahren ins Steuerstrafverfahren, fehlende Zwangsmassnahmen). Überdies muss geprüft werden, ob und gegebenenfalls welche Steuerdelikte aufgrund der Empfehlungen der FATF (GAFI) als «serious tax crimes» zu erachten und zu Vortaten der Geldwäscherei gemäss Art. 305<sup>bis</sup> StGB gemacht werden sollen. Im Beitrag werden ein mögliches künftiges Steuerstrafrecht (einfache und qualifizierte Steuerverkürzung) sowie das entsprechende Verfahrensrecht (insbesondere Strafbefehlsverfahren bei den Steuerbehörden, im Übrigen Zuständigkeit und Verfahren gemäss StPO) skizziert.

*Depuis un certain temps déjà, des pressions s'exercent pour une réforme du droit pénal fiscal suisse. Comme les sanctions punissant l'infraction fiscale, la soustraction ainsi que la fraude et l'escroquerie fiscales constituent de véritables sanctions pénales, la CEDH, le Pacte ONU II et le CAAS s'appliquent aux procédures correspondantes. A cet égard, des problèmes se posent en rapport avec l'application du principe «ne bis in idem» (en particulier s'agissant des sanctions multiples, des compétences locales et matérielles différentes et du concours réel entre la soustraction fiscale et la fraude fiscale), ainsi que du principe «nemo tenetur se ipsum accusare» (transfert de la constatation des faits de la procédure fiscale à la procédure pénale fiscale, absence de mesures de contrainte). Il faut en outre examiner si des délits fiscaux – et le cas échéant lesquels - doivent être considérés comme des «serious tax crimes» selon les recommandations du GAFI et érigés en infractions préalables au blanchiment d'argent, au sens de l'art. 305<sup>bis</sup> CP. Dans la présente contribution, nous esquisserons un possible futur droit pé-*

<sup>1)</sup> Durch Fussnoten ergänzter Vortrag, welcher an der ordentlichen Mitglieder-Versammlung der IFA Landesgruppe Schweiz vom 14. Juni 2012 in Zürich zum Thema «Zukunft des Steuerstrafrechts der Schweiz» gehalten worden ist.

*nal fiscal (fraude fiscale simple et qualifiée) et le droit de procédure correspondant (en particulier: procédure d'ordonnance pénale pour les autorités fiscales, au surplus compétence et procédure selon le CPP).*

Inhaltsverzeichnis

A) Wesentliche Aspekte in der Entwicklung und Ausgestaltung des Steuerstrafrechts	3
1. Unterschiedliche Zuständigkeiten von Kantonen und Bund	3
2. Unterschiedliche Strafverfolgungsbehörden	3
3. Natur der Sanktionen	4
4. Rechtsprechung zur EMRK	4
5. Abklärung des Sachverhalts	5
B) Analyse des Steuerstrafrechts	5
1. Vorteile des geltenden Steuerstrafrechts	5
2. Nachteile des geltenden Steuerstrafrechts	6
2.1. Ausgestaltung der Tatbestände Steuerhinterziehung / Steuerbetrug	6
2.2. Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug sowie andere Mehrfachbestrafungen	6
2.3. Sanktion der Steuerhinterziehung und das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare»	7
2.4. Mittel zur Klärung des prozessrelevanten Sachverhalts	8
2.5. Doppelspurigkeiten bei den Zuständigkeiten und den Verfahren	8
C) Skizze eines künftigen Steuerstrafrechts	9
1. Materielles Steuerstrafrecht	9
1.1. Einfache und qualifizierte Steuerverkürzung	9
a) Einfache Steuerverkürzung	9
b) Vorsätzliche qualifizierte Steuerverkürzung	9
1.2. Konkurrenzen	11
2. Formelles Steuerstrafrecht	11
2.1. Grundsatz: Verfahren gemäss StPO	11
2.2. Strafbefehlsverfahren mit Zuständigkeit der Steuerbehörden	11
2.3. Bundesgerichtsbarkeit	12
2.4. Nutzung der fachlichen Kompetenz der Steuerbehörden für das Strafverfahren	12

## *A) Wesentliche Aspekte in der Entwicklung und Ausgestaltung des Steuerstrafrechts*

Die folgenden Ausführungen befassen sich mit dem Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht des Bundes und der Kantone<sup>2)</sup>. Auf das Strafrecht der Bundessteuererlasse<sup>3)</sup>, deren Verfolgung und Beurteilung gemäss Art. 1 des Verwaltungsstrafrechts<sup>4)</sup> einer Verwaltungsbehörde des Bundes obliegt, wird nur am Rande eingegangen.

### 1. Unterschiedliche Zuständigkeiten von Kantonen und Bund

Das schweizerische Steuerstrafrecht war und ist sowohl in materiell-strafrechtlicher wie auch in prozessrechtlicher Hinsicht auf kantonaler und eidgenössischer Ebene geregelt. Den Kantonen steht im Bereich des Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht seine urprüngliche Gesetzgebungskompetenz zu<sup>5)</sup>. Das hat zur Folge, dass die Kantone und der Bund – sieht man vom StHG ab – unabhängig voneinander jeweils ihr eigenes Steuerstrafrecht anwenden.

### 2. Unterschiedliche Strafverfolgungsbehörden

Den Behörden, welche sich mit dem Steuerrecht befassen, kommt im Zusammenhang mit dem Steuerstrafrecht sowohl bei der Rechtsfortbildung wie auch bei der Rechtsanwendung eine Schlüsselfunktion zu. Das hat dazu geführt, dass sich das Steuerstrafrecht und das entsprechende Verfahrensrecht weitgehend unabhängig vom bzw. parallel zum übrigen Strafrecht entwickelt haben. Die gerichtliche Beurteilung von Steuerwiderhandlung und Steuerhinterziehung erfolgt nicht durch Straf-, sondern durch Verwaltungsgerichte. Die erwähnte thematische Trennung der Strafverfolgungskompetenzen bringt es mit sich, dass bei den staatlichen Strafverfolgungsorganen die fachliche Kompetenz zur Ahndung von Steuerbetrügen nur teilweise vorhanden ist. Das hat zur Folge, dass einerseits im Falle eines angezeigten Verdachts auf Steuerbetrug das Verfahren manchmal nicht in optimaler Weise geführt wird. Andererseits werden entsprechende Meldungen an die Strafverfolgungsbehörden nicht selten unterlassen,

<sup>2)</sup> Vgl. dazu Art. 174 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), SR 642.11; Art. 55 ff. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), SR 642.14.

<sup>3)</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 und 101 Abs. 3 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>4)</sup> Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) vom 22. März 1974, SR 313.0.

<sup>5)</sup> Vgl. *Stefan Trechsel/Viktor Lieber*, in: Trechsel et al., Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 335 N 14.

weil die Steuerbehörden die Chancen einer zügigen und fachlich kompetenten Untersuchung und gerichtlichen Beurteilung als mässig einschätzen.

### 3. Natur der Sanktionen

Bis vor nicht allzulanger Zeit waren jedenfalls die Steuerhinterziehung sowie die Steuerwiderhandlung in der Einschätzung gewichtiger Vertreter des Steuerrechts nicht als Straftatbestände zu qualifizieren. Man ging von Tatbeständen mit Verwaltungscharakter aus oder aber von Tatbeständen «sui generis»<sup>6)</sup>. Auf diese Einschätzung dürfte der Umstand zurückzuführen sein, dass die Sanktion bei der Steuerhinterziehung an die Höhe des hinterzogenen Betrags anknüpft. Auch das Verfahren, in welchem die Steuerübertretungen untersucht und Sanktionen ausgefällt wurden, beruhte vor nicht allzu langer Zeit vorab auf den Regeln des Verwaltungsrechts.

### 4. Rechtsprechung zur EMRK

Vor rund 15 Jahren kam es – veranlasst durch die Rechtsprechung zu Art. 6 Ziff. 1 EMRK<sup>7)</sup> – zu einer Neueinschätzung der Rechtsnatur der Steuerhinterziehung sowie der Steuerwiderhandlung. Bei beiden Normen handelt es sich nach heute herrschender Auffassung um Kriminaltatbestände<sup>8)</sup>. Das hat in erster Linie zur Folge gehabt, dass das Verfahren, in welchem über diese Steuerdelikte entschieden wird, den Grundsätzen der EMRK und des IPBPR genügen muss. Zum zweiten sind in zunehmendem Mass die Prinzipien des allgemeinen materiellen Strafrechts angewendet worden, sei dies im Zusammenhang mit allgemeinen Rechtsinstituten wie der Anstiftung, der Gehilfenschaft oder der mittelbaren Täterschaft, sei dies bei Sonderfragen wie beispielsweise der Definition einer Urkunde. Anwendbar sind aber auch zentrale Verfahrensgrundsätze, so u.a. das Prinzip «ne bis in idem». Dieses wird nicht nur aus Art. 8 Abs. 1 BV<sup>9)</sup> sowie Art. 29 Abs. 1<sup>10)</sup> BV abgeleitet, sondern ist auch in Art. 4 zum 7. Zusatzprotokoll

<sup>6)</sup> *Ferdinand Zuppinger*, Der Steuerbetrug unter Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ZStrR 91 (1975), 118, 121; vgl. auch Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Bericht der Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994, hrsg. durch die Finanzdirektion des Kantons Zürich, Muri/Bern 1994, 19.

<sup>7)</sup> EGMR vom 24.2.1994, Bendenoun c. Frankreich, no. 12547/86, Serie A, Nr. 284-A, Ziff. 43 ff.; vgl. dazu auch BGer vom 5.7.1990 i.S. S.J. und vom 19.12.1990 i.S. S.A., in welchen die Frage der Anwendung der EMRK auf das Steuerhinterziehungsverfahren offen gelassen worden ist.

<sup>8)</sup> Vgl. z.B. *Andreas Donatsch*, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 69 (1991/1992), 294 f.; *Walter Kälin/Lisbeth Sidler*, Die Anwendbarkeit der EMRK auf kantonale Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 57 (1989), 544 f.; *Martin Zweifel*, Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 (1989), 4.

<sup>9)</sup> BGer vom 18.4.2011, 6B\_1029/2010, Erw. 1.1.

<sup>10)</sup> *Jürg-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.

zur EMRK<sup>11)</sup> sowie in Art. 14 Ziff. 7 IPBPR<sup>12)</sup> verankert. Zum andern ist das Prinzip zu beachten, wonach niemand verpflichtet werden darf, sich selbst zu belasten. Dieser Grundsatz ergibt sich gemäss Lehre und Rechtsprechung aus dem Anspruch auf Achtung der Menschenwürde und dem Fairnessgebot nach Art. 29 und Art. 32 Abs. 1 BV<sup>13)</sup>. Er wird im Weiteren aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK abgeleitet und ist ausdrücklich in Art. 14 Abs. 3 lit. g IPBPR enthalten.

## 5. Abklärung des Sachverhalts

Was die Schwere des Unrechts betrifft, welches der Steuerhinterziehung beigegeben wird, so wird dieses als nicht allzu schwer eingestuft. Das hat – zusammen mit der verwaltungsrechtlichen Komponente des Steuerübertretungsstrafrechts – dazu geführt, dass Zwangsmassnahmen im Verfahren zur Ahndung der Steuerhinterziehung bisher gesetzlich nicht vorgesehen waren bzw. sind. Allerdings findet sich hier eine Ausnahme, welcher in der aktuellen Entwicklung eine wohl nicht zu unterschätzende Bedeutung zukam. Im Falle eines Verdachts auf schwere Steuerwiderhandlung – dazu gehören nicht nur Steuerbetrug, sondern auch Steuerhinterziehung – kann die Eidgenössische Steuerverwaltung unter den in Art. 190 DBG umschriebenen Voraussetzungen gemäss Art. 191 und Art. 192 DBG Zwangsmassnahmen gemäss Verwaltungsstrafrecht anordnen. Zu diesen Zwangsmassnahmen gehören insbesondere die Beschlagnahme und die Durchsuchung nach Art. 45 bis 50 VStrR. Zu beachten ist, dass mit dem erwähnten Verfahren gemäss Art. 190 ff. DBG lediglich abzuklären ist, ob von einem Verdacht auf Steuerbetrug oder Steuerhinterziehung ausgegangen werden darf.

### *B) Analyse des Steuerstrafrechts*

#### 1. Vorteile des geltenden Steuerstrafrechts

Das schweizerische Steuerstrafrecht knüpft an das System der gemischten Veranlagung mit Deklarationspflicht an. Diesem System kommt ein eigenständiger Wert zu. Danach wird der Steuerpflichtige als mündiger und grundsätzlich ehr-

<sup>11)</sup> Protokoll Nr. 7 vom 22. November 1984 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, SR 0.101.07.

<sup>12)</sup> Internationaler Pakt vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte, SR 0.103.2.

<sup>13)</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.

licher Bürger behandelt, welchem seitens der Steuerbehörden ein gewisses Vertrauen entgegengebracht werden darf.

Sodann erfolgt die Sanktionierung im Falle von Widerhandlungen gegen die Deklarationspflicht zur Hauptsache durch Behörden, welche über grosse Kompetenzen im Bereich des Steuerstrafrechts verfügen.

## 2. Nachteile des geltenden Steuerstrafrechts

### 2.1. Ausgestaltung der Tatbestände Steuerhinterziehung / Steuerbetrug

Das Wesen des schweizerischen Steuerstrafrechts kann Personen, welche in dieses nicht gewissermassen hineingewachsen sind, nur schwer verständlich gemacht werden. Das hängt unter anderem damit zusammen, dass die Qualifikation einer schriftlichen Lüge als Unterscheidungsmerkmal für die Abgrenzung zwischen dem einfachen und dem schweren Steuerdelikt dient. Findet sich die Lüge in der Steuererklärung, vermag diese keinen Steuerbetrug zu begründen. Anders verhält es sich, wenn sie in der Buchhaltung steckt. Zu beachten ist dabei, dass verschiedene Nachbarländer einen Art. 251 StGB analogen Tatbestand der inhaltlichen Falschbeurkundung im allgemeinen Strafrecht nicht kennen. Als Straftatbestand der Urkundenfälschung ist in den entsprechenden Strafgesetzbüchern unter diesem Titel ausschliesslich die Urkundenfälschung im engeren Sinne, mithin also die Täuschung über den Aussteller, erfasst<sup>14)</sup>.

### 2.2. Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug sowie andere Mehrfachbestrafungen

Selbst für einen Strafrechtler schwer nachzuvollziehbar ist der Umstand, dass der Steuerbetrug die Steuerhinterziehung – vom Unrechtsgehalt aus betrachtet – nicht miterfasst. Ohne Kenntnis der einschlägigen Bestimmung von Art. 59 Abs. 2 StHG und Art. 186 Abs. 2 DBG würde von einem Fall unechter Konkurrenz ausgegangen. Erklären lässt sich diese Spezialität des Steuerstrafrechts wohl nur mit der Entwicklung der Steuerhinterziehung als Sanktion des Verwaltungsrechts bzw. Sanktion *sui generis*.

Eine Besonderheit des Steuerstrafrechts liegt in seiner Vielfaltigkeit oder wie Pfund das ausgedrückt hat, darin, dass dieses ein Gestrüpp darstelle<sup>15)</sup>. Dass ein Verhalten, welches mehrere Kantone beschlägt und auf welches mehrere Steuergesetze anwendbar sind, zu einer mehrfachen Bestrafung führt<sup>16)</sup>, mag frü-

<sup>14)</sup> Vgl. z.B. Art. 267 des Deutschen Strafgesetzbuchs in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322); Art. 223 des Österreichischen Bundesgesetzes vom 23. Jänner 1974 über die mit gerichtlicher Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch - StGB),StF: BGBl. Nr. 60/1974 (immerhin regelt Art. 293 des österreichischen StGB den Spezialfall der Herstellung einer inhaltlich unwahren Urkunde zur Vorlage in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren).

<sup>15)</sup> Vgl. dazu *Robert Pfund*, Zum Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuerstrafrecht, in: ASA 48 (1979/89), 1 ff.

<sup>16)</sup> Vgl. dazu z.B. der BGE 138 IV 47 ff. zugrunde liegende Sachverhalt.

her problemlos gewesen sein, führt aber heute angesichts der Mobilität von Personen und der grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu Ergebnissen, welche sich kaum mehr rechtfertigen lassen.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des EGMR zum Prinzip «ne bis in idem», bei welcher auch die Rechtsprechung zu Art. 8 Ziff. 4 der American Convention on Human Rights<sup>17)</sup> sowie die Rechtsprechung zu Art. 54 SDÜ mit den Begriffen «same acts» bzw. «même faits» berücksichtigt werden, wird für die Frage der Identität der «offence» bzw. der «infraction» seit dem Entscheid Zolotukhin darauf abgestellt, ob diese auf demselben Sachverhalt oder auf einem substantiell («substantially») gleichen Sachverhalt beruhen<sup>18)</sup>. Nicht mehr massgebend ist seit diesem Entscheid, ob die fraglichen Tatbestände nach Auffassung des EGMR zueinander im Verhältnis echter Konkurrenz stehen oder nicht<sup>19)</sup>. Entsprechend ist danach – entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung<sup>20)</sup>, m.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>21)</sup> und ob andererseits der betreffende Sachverhalt durch einen Entscheid beurteilt wurde, welcher rechtskräftig geworden ist. Daraus folgt nach hier vertretener Auffassung, dass das Prinzip «ne bis in idem» gemäss EGMR verletzt wird, wenn ein Steuerpflichtiger nach rechtskräftiger Verurteilung wegen Steuerbetrugs zusätzlich wegen der entsprechenden Steuerhinterziehung verfolgt wird. Auch im umgekehrten Fall dürfte tendenziell eine Verletzung vorliegen. Gleich verhält es sich, wenn ein und derselbe Sachverhalt in verschiedenen Kantonen gestützt auf unterschiedliche kantonale und/oder eidgenössische Gesetze strafrechtlich sanktioniert wird<sup>22)</sup>.

### 2.3. Sanktion der Steuerhinterziehung und das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare»

Die Sanktion der Steuerhinterziehung knüpft an den hinterzogenen Betrag an. Zu beachten ist dabei, dass die hinterzogene Steuer im Nachsteuerverfahren erhoben wird. Im Steuerstrafverfahren erneut an diesen Wert anzuknüpfen ist deshalb unzweckmässig, weil das Strafverfolgungsorgan an den Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» gebunden ist. Es darf daher zur Ermittlung des hin-

<sup>17)</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>18)</sup> EGMR vom 10.2.2009, *Zolotukhin c. Russland*, no. 14939/03, Ziff. 79-82.

<sup>19)</sup> Vgl. dazu noch EGMR vom 29.5.2001, *Fischer c. Österreich*, no. 37950/97, Ziff. 14, 25.

<sup>20)</sup> BGE 125 II 404; 135 IV 10; BGE vom 9.7.2008, 6B\_160/2008, Erw. 5.2; BGE vom 18.4.2011, 6B\_1029/2010, Erw. 1.1.

<sup>21)</sup> EGMR *Zolotukhin* (Fn. 18), Ziff. 52 ff. m.w.H.; anders noch EGMR vom 30.7.1998, *Oliveira c. Schweiz*, no. 84/1997/868/1080 (Recueil CourEDH 1998-V), Ziff. 27.

<sup>22)</sup> Vgl. *Andreas Donatsch/Irene Arnold*, Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht, *Steuer Revue* 2012, 38 f.

terzogenen Betrags nicht auf das Ergebnis des Nachsteuerverfahrens abstellen, in welchem der Steuerpflichtige – unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen oder unter Androhung einer Busse – zur Deklaration angehalten worden ist<sup>23)</sup>.

#### 2.4. Mittel zur Klärung des prozessrelevanten Sachverhalts

Wenn das Strafverfolgungsorgan nicht auf das Ergebnis des Nachsteuerverfahrens abstellen darf, muss es den prozessrelevanten Sachverhalt mit anderen Mitteln abklären können. Im Steuerbetrugsverfahren stehen dafür bereits gemäss geltender Rechtslage Zwangsmassnahmen zur Verfügung. Es ist nicht einzusehen, weshalb solche Zwangsmassnahmen nicht auch im Falle des Verdachts auf Steuerhinterziehung eingesetzt werden sollen. Immerhin sind ja unter den Voraussetzungen von Art. 190 DBG bei schweren Steuerhinterziehungen bereits nach geltendem Recht Zwangsmassnahmen vorgesehen sind, und zwar schon zur Klärung der Frage, ob überhaupt ein Steuerhinterziehungsverfahren (oder ein Steuerbetrugsverfahren) durchgeführt werden soll.

#### 2.5. Doppelspurigkeiten bei den Zuständigkeiten und den Verfahren

Zufolge der Rechtsprechung des EGMR zum Prinzip «ne bis in idem» muss eine einzige Behörde dafür zuständig sein, alle Steuerstraftatbestände, welche wegen eines bestimmten Verhaltens möglicherweise erfüllt sind, zu beurteilen. Diese Behörde muss demnach nicht nur Steuerwiderhandlungen sowie leichte und die qualifizierte Hinterziehung von Einkommens- und Vermögenssteuern in einem Kanton beurteilen können, sondern nötigenfalls auch die entsprechenden Tatbestände in anderen Kantonen. Darüber hinaus muss sich die Zuständigkeit auch auf die Delikte nicht nur im Bereich der direkten Bundessteuern, sondern auch im Bereich der übrigen Bundessteuern (insbesondere Verrechnungssteuer und Stempelabgaben sowie Mehrwertsteuer) erstrecken. Diese Delikte sowie deren Verfolgung werden nach geltendem Recht losgelöst von der harmonisierten Strafordnung in den diversen Einzelsteuergesetzen<sup>24)</sup> sowie im VStrR<sup>25)</sup> geregelt.

<sup>23)</sup> Vgl. dazu *Donatsch/Arnold* (Fn. 22), 88 ff.; BGE 138 IV 52.

<sup>24)</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>25)</sup> Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), SR 313.0.



### C) Skizze eines künftigen Steuerstrafrechts

#### 1. Materielles Steuerstrafrecht

##### 1.1. Einfache und qualifizierte Steuerverkürzung

Anstelle der Steuerhinterziehung und des Steuer- bzw. Abgabebetrugs ist ein Tatbestand der Steuerverkürzung zu schaffen. Dieser stellt im Grundtatbestand eine einfache und im qualifizierten Tatbestand eine schwere Steuerverkürzung dar.

##### a) Einfache Steuerverkürzung

Die einfache Steuerverkürzung stellt eine Übertretung dar. Das inkriminierte Verhalten ist als Fahrlässigkeits- und Vorsatzdelikt auszugestalten. Als Sanktion ist Busse vorzusehen, wobei der Höchstbetrag im Steuergesetz vorzusehen wäre<sup>26)</sup>. Man könnte sich auch überlegen, die einfache Steuerverkürzung als Steuervergehen mit einer Sanktion von Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe vorzusehen. Diese würde dem Unwert des Verhaltens im Quervergleich mit anderen Delikten gerecht, wäre aber wohl mit Blick auf die Rechtshilfe sowie wegen der möglichen Qualifikation als Vortat zur Geldwäscherei gemäss den Richtlinien der FATF<sup>27)</sup>(GAFI<sup>28)</sup>) abzulehnen.

Ebenfalls als einfache Steuerverkürzung müsste die fahrlässige qualifizierte Steuerverkürzung qualifiziert werden.

##### b) Vorsätzliche qualifizierte Steuerverkürzung

Die qualifizierte Steuerverkürzung ist m.E. weiterhin als Vergehen und Vorsatzdelikt auszugestalten. Die Qualifikation erfolgt aufgrund des Kriteriums der Höhe des Betrags der Steuerverkürzung, wobei nicht der absolute Betrag massgebend sein soll, sondern in erster Linie das Verhältnis zwischen zu bezahlenden und tatsächlich deklarierten Steuern. Weitere Qualifikationsgründe sind zu prüfen, so etwa die Merkmale der Gewerbsmässigkeit sowie der Bandenmässigkeit. Denkbar wäre als Qualifikationsgrund auch eine nicht unbedeutende Steuerverkürzung in einem Unternehmen. Als Sanktion ist Freiheitsstrafe bis zu drei Jahre oder Geldstrafe vorzusehen (Art. 10 Abs. 2 StGB).

Falls der schweizerische Gesetzgeber den Empfehlungen der FATF folgt und folglich «serious tax crimes» zu Vortaten der Geldwäscherei gemäss Art. 305<sup>bis</sup>

<sup>26)</sup> Würde darauf verzichtet, betrüge der Höchstbetrag gemäss Art. 106 Abs. 1 StGB CHF 10'000.

<sup>27)</sup> Financial Action Task Force.

<sup>28)</sup> Grouped'actionfinancière.

StGB machen will bzw. muss<sup>29)</sup>, müsste die umschriebene qualifizierte Steuerverkürzung als solches Delikt erachtet werden. Obschon die Definition des schweren Steuerdelikts gemäss Empfehlungen der FATF grundsätzlich Sache der einzelnen Länder ist, ist zumindest fraglich, ob den Richtlinien Genüge getan wird, wenn nur sehr schwere Steuerdelikte als Vortaten für Geldwäscherei definiert werden, wie dies das EFD vorschlägt<sup>30)</sup>. Es dürfte vielmehr sinnvoll sein, für die Abgrenzung zwischen einfacher und qualifizierter Steuerverkürzung auf die entsprechenden Kriterien und Regelungen der Nachbarländer sowie auf die Richtlinien der FATF Rücksicht zu nehmen. Dabei müsste wohl von einem Delikt mit einer Freiheitsstrafe von einem Jahr<sup>31)</sup> oder mehr ausgegangen werden. Soll nun die mit einer solchen Sanktion belegte qualifizierte Steuerverkürzung gemäss unserer Gesetzgebung zu einer Vortat für Geldwäscherei werden, kann man den Sanktionsrahmen so anpassen, dass dieses zum Verbrechen im Sinne von Art. 10 Abs. 2 StGB wird<sup>32)</sup>. Damit sind die Probleme aber nicht allesamt gelöst. Selbst wenn man davon absieht, dass die bertreffenden Vermögenswerte in aller Regel auf legalem Weg erlangt sind, sind nach wohl herrschender Auffassung in der Lehre Steuerersparnisse nicht gestützt auf Art. 70 Abs. 1 StGB, sondern in Anwendung von Art. 71 StGB als Ersatzforderungen einzuziehen<sup>33)</sup>. Teilt man diese Auffassung, so können solche «Ersparnisse» keine Geldwäschereiojekte darstellen. Anderer Auffassung

<sup>29)</sup> Dies würde für das Einkommens- und Vermögenssteuerstrafrecht des Bundes und der Kantone im Rahmen einer konzisen, rechtsvergleichenden Abhandlung im Jahre 2004 noch als indiskutabel erachtet, vgl. *Felix López*, Die Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäscherei – ein Blick nach Deutschland, AJP 2004, 680; vgl. demgegenüber im Jahr 2011 *Peter Nobel*, Entwicklungen im Bank- und Kapitalmarktrecht, SJZ 107 (2011), 6. Derzeit ist einzig der qualifizierte Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 4 VStrR als Verbrechen ausgestaltet.

<sup>30)</sup> Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über internationale Finanz- und Steuerfragen 2012, Januar 2012, 17.

<sup>31)</sup> Ziff. 3 der «Interpretative Note to Recommendation 3 (Money Laundering Offence)» der «International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation (The FATF Recommendation) vom Februar 2012: «Where countries apply a threshold approach, predicate offences should, at a minimum, comprise all offences that fall within the category of serious offences under their national law, or should include offences that are punishable by a maximum penalty of more than one year's imprisonment, or, for those countries that have a minimum threshold for offences in their legal system, predicate offences should comprise all offences that are punished by a minimum penalty of more than six months imprisonment».

<sup>32)</sup> In diese Richtung geht der Vorschlag von *Renate Schwob*, «Tax crimes» als Vortaten zu Geldwäscherei?, «Je mehr die Gesetze und Befehle prangen, desto mehr gibt es Diebe und Räuber?», ST 4/11, 283. Vgl. dazu auch *Giovanni Molo*, Zusammenhang zwischen Steuerstrafataten und Geldwäscherei, AJP 2009, 195 ff.

<sup>33)</sup> *Florian Baumann*, in: Basler Kommentar, hrsg. von Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtinger, 2. Aufl., Basel 2007, Art. 70/71 N 27b sowie 57f (mit Hinweis auf zwei unveröffentlichte Entscheide des Bundesgerichts, welche für die gegenteilige Auffassung zu sprechen scheinen); *Niklaus Schmid*, Einziehung unrechtmässig erlangter Vorteile, in: Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht, hrsg. von Isabelle Häner/Bernhard Waldmann, Zürich 2010, 83; *Othmar Strasser*, Verbrecherischer Erlös nach Geldwäschereigesetz, Was heisst «aus einem Verbrechen herrühren» nach Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG?, ST 9/10, 616.

dürfte in diesem Punkt allerdings das Bundesgericht sein<sup>34</sup>). Angesichts dieser Rechtsunsicherheit drängt sich eine spezielle Regelung auf. Unter Berücksichtigung all der erwähnten Umstände wäre es zur Umsetzung der FATF-Richtlinien wohl am sinnvollsten, den Tatbestand der Geldwäscherei durch eine entsprechende Ziff. 1<sup>bis</sup> zu ergänzen. Darin wäre festzuhalten, dass die qualifizierte Steuerverkürzung als Vortat zur Geldwäscherei zu erachten ist. Auf die Auswirkungen einer solchen Lösung bezüglich der Meldepflichten gemäss Art. 9 f. GWG sowie bezüglich der internationalen Rechtshilfe kann an dieser Stelle nicht eingegangen werden. Auch in diesem Bereich muss im Falle einer solche Regelung jedoch von einem Revisionsbedarf ausgegangen werden.

Das Eidgenössische Finanzdepartement wird dem Bundesrat demnächst ein Diskussionspapier u.a. zu den entsprechenden Empfehlungen sowie deren Umsetzung im schweizerischen Recht unterbreiten<sup>35</sup>).

## 1.2. Konkurrenzen

Die einfache Steuerverkürzung wird von der qualifizierten Steuerverkürzung konsumiert. Wird mit der Steuererklärung eine unechte oder unwahre Urkunde eingereicht, so wird dieses Verhalten gestützt auf Art. 251 StGB verfolgt. Arglistiges Verhalten kann Betrug gemäss Art. 146 StGB sein. Im Verhältnis zu diesen Tatbeständen steht die Steuerverkürzung in echter Konkurrenz.

## 2. Formelles Steuerstrafrecht

### 2.1. Grundsatz: Verfahren gemäss StPO

Für die gerichtliche Verfolgung und Beurteilung des Steuerstrafrechts gilt – allenfalls vorbehältlich der Steuerwiderhandlungen – die Zuständigkeitsregelung der StPO. Gemäss Art. 22 StPO verfolgen somit die kantonalen Strafbehörden die einfache und die qualifizierte Steuerverkürzung. Sinnvoll wäre es, auch für die einfache Steuerverkürzung nicht die Übertretungsstrafbehörden im Sinne von Art. 357 StPO für zuständig zu erklären, sondern die ordentlichen Strafverfolgungsorgane. Dadurch könnten Zuständigkeitskonflikte vermieden und die fachliche Kompetenz bei einer Behörde konzentriert werden.

### 2.2. Strafbefehlsverfahren mit Zuständigkeit der Steuerbehörden

Legt ein Steuerpflichtiger bei Verdacht auf Steuerwiderhandlung oder auf einfache Steuerverkürzung bei den Steuerbehörden ein Geständnis ab, kann ohne Eröffnung eines strafprozessualen Vorverfahrens ein Strafbefehl bzw. Strafbescheid durch die Steuerbehörden ausgefällt werden. Dieser ist durch eine

<sup>34</sup>) Vgl. dazu BGE 119 IV 16 und vor allem 120 IV 367 sowie BGer vom 12.12.2006, 1S.8/2006 (zu alt Art. 58 f. StGB).

<sup>35</sup>) Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz, Diskussionspapier des Bundesrats vom 22. Februar 2012, 23.

entsprechende gesetzliche Regelung einem Urteil gleichzustellen, falls nicht Einsprache erhoben wird. Im Falle einer solchen muss durch die ordentliche Strafverfolgungsbehörde ein Vorverfahren eröffnet werden.

Der durch die Steuerbehörden erlassene Strafbefehl bzw. Strafbescheid ist gemäss Rechtsprechung der Konventionsorgane deshalb mit der EMRK vereinbar, weil er auf einer «justizähnlichen Vereinbarung»<sup>36)</sup> («arrangement parajudiciaire», «settlement reached in the course of a procedure ancillary to court proceedings») beruht, mit welcher auf eine gerichtliche Beurteilung im ordentlichen Verfahren verzichtet wird<sup>37)</sup>. Der Sache nach kann ebenso argumentiert werden, es handle sich um «eine Art Unterwerfungsverfahren», bei dem das zuständige staatliche Organ «keine eigene Tatsachen- und Schuldfeststellung trifft»<sup>38)</sup>. Das als Unterwerfung bezeichnete Verhalten besteht beim Strafbefehl darin, dass keine Einsprache erhoben wird.

### 2.3. Bundesgerichtsbarkeit

Denkbar ist, dass im Sinne von Art. 23 Abs. 2 StPO für besondere Konstellationen die Bundesgerichtsbarkeit vorgesehen wird. Vorstellbar wäre dies für kantonsüberschreitende «grosse» Fälle von qualifizierten Steuerverkürzungen (z.B. für die Konstellationen gemäss den geltenden Art. 190 ff. DBG) oder für Delikte, welche gemäss heutiger Regelung gestützt auf Art. 1 VStrR durch eine Verwaltungsbehörde des Bundes bzw. als Abgabebetrag zu verfolgen sind.

### 2.4. Nutzung der fachlichen Komptenz der Steuerbehörden für das Strafverfahren

Schliesslich ist zu prüfen, ob und gegebenenfalls wie die fachliche Kompetenz der Steuerbehörden für das ordentliche Strafverfahren nutzbar gemacht werden könnte. Denkbar wäre dies durch ein Verfahren, in welchem die Steuerbehörden zur Vernehmung aufgefordert werden. Allerdings müsste sichergestellt werden, dass dadurch das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare» nicht verletzt würde, indem Sachverhaltsaspekte ins Strafverfahren transferiert würden, die aufgrund der Deklarationspflicht erlangt wurden.

Möglich wäre auch die Einrichtung besonderer bzw. besonders ausgebildeter Staatsanwaltschaften.

---

<sup>36)</sup> Vgl. deutsche Übersetzung des EGMR-Urteils vom 27.2.1980, *Deweere c. Belgien*, A/35, Ziff. 49 (EuGRZ 7 [1980], 672).

<sup>37)</sup> EGMR *Deweere* (Fn. 36), Ziff. 49 (EuGRZ 7 [1980] S. 672 f.); EGMR vom 21.2.1984, *Öztürk c. Deutschland*, no. 8544/79, Ziff. 56; vgl. auch EGMR vom 4.9.1990, *Hennings c. Bundesrepublik Deutschland*, no. 12129/86, Ziff. 49 (EuGRZ 19 [1992], 277).

<sup>38)</sup> *Andreas Donatsch*, Der Strafbefehl sowie ähnliche Verfahrenserledigungen mit Einsprachemöglichkeit, insbesondere aus dem Gesichtswinkel von Art. 6 EMRK, ZStrR 112 (1994), 323 f. m.w.H.; *Gérard Piquerez*, *Traité de procédure pénale suisse*, 2. Aufl., Zürich 2006, N 1151, spricht von «offre de l'Etat proposant au prévenu de se soumettre à une procédure de condamnation simplifiée ou, faute d'acquiescement, d'exiger que la procédure se poursuive par des débats judiciaires».