

## **Die Strafbarkeit des Vertreters bei der Steuerhinterziehung auf der Grundlage des harmonisierten Steuerstrafrechts<sup>1</sup>**

### **1. Ausgangslage**

Gemäss Art. 56 Abs. 1 StHG<sup>2</sup> sowie Art. 175 Abs. 1 DBG<sup>3</sup> wird wegen Steuerhinterziehung bestraft, «wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist». Einer Steuerhinterziehung kann sich überdies strafbar machen, wer als Verpflichteter bei der Quellensteuer den Abzug nicht oder unvollständig vornimmt oder wer eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Erlass erwirkt. Da die Steuerhinterziehung ausschliesslich durch den steuerrechtlich Verpflichteten begangen werden kann, stellt sie ein Sonderdelikt dar.

Täter eines Sonderdelikts kann nach allgemeinstrafrechtlichen Grundsätzen nur sein, wer über die umschriebenen Sondereigenschaften verfügt. Es ist ohne weiteres ersichtlich, dass dem nicht steuerpflichtigen bzw. dem nicht zum Abzug an der Quelle verpflichteten Dritten die Eigenschaft fehlt, welche für den Täter einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 56 Abs. 1 Al. 1 und 2 StHG bzw. Art. 175 Abs. 1 Al. 1 und 2 DBG erforderlich ist. Entsprechend kann dieser Dritte grundsätzlich weder Täter noch Mittäter oder mittelbarer Täter einer Steuerhinterziehung im Sinne der genannten Bestimmungen sein.

Sowohl das StHG (Art. 56 Abs. 3) wie auch das DBG (Art. 177) kennen eine spezielle Vorschrift für die strafrechtliche Haftbarkeit des Vertreters des Steuerpflichtigen im Falle einer Steuerhinterziehung. Beide Bestimmungen sehen beinahe gleichlautend vor, neben dem Anstifter und dem Gehilfen werde «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft» (...), «wer (...) als Vertreter des Steuerpflichtigen (vorsätzlich) eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt». Ausser auf eigens im Zusammenhang mit Steuerangelegenheiten bestellte Vertreter, also Steuerexperten, Treuhändern etc., ist diese Regelung nicht zuletzt auch auf «Organe oder Vertreter» juristischer Personen (Art. 57 Abs. 1

---

<sup>1</sup> Für die Unterstützung bei der Sammlung des Materials zu diesem Aufsatz danke ich meinem Assistenten lic.iur. Uwe Bruggmann.

<sup>2</sup> Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, in Kraft seit dem 1. Januar 1993 (SR 642.14).

<sup>3</sup> Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990, wird am 1. Januar 1995 in Kraft treten (AS 1991, 1184).

StHG, Art. 181 Abs. 3 DBG) sowie auf Ehegatten anwendbar, welche ihren Partner im Veranlagungsverfahren tatsächlich vertreten. Sodann kann sich die juristische Person selbst wegen Bewirkens oder Mitwirkens an einer Steuerhinterziehung strafbar machen (Art. 57 Abs. 1 StHG, Art. 181 Abs. 2 DBG).

Nicht näher eingegangen wird im folgenden auf die in Art. 56 Abs. 4 StHG sowie Art. 178 Abs. 1 Al. 2 DBG enthaltene Sonderregelung für die Teilnahme an der Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren.

Die Regelungen sowohl der Teilnahme wie auch der Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung sowie der Bewirkung einer solchen sind auslegungsbedürftig. Insbesondere gilt es zu klären, was unter «Bewirken» und «Mitwirken» zu verstehen ist. Beide Begriffe sind dem Strafrecht wie auch der Rechtsprechung und Lehre dazu fremd. Zu untersuchen ist weiter, wie das Kriterium «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen» verstanden werden soll.

## **2. Vertreterregelung gemäss Steuerstrafrecht im Verhältnis zum Allgemeinen Teil des StGB**

Das Steuerstrafrecht gemäss StHG und DBG - und damit die Regelung betreffend die strafrechtliche Haftbarkeit des Vertreters - ist Teilergebnis der Harmonisierung der direkten Steuern, zu welcher der Bund durch Art. 42<sup>quinquies</sup> BV verpflichtet ist. Während es sich beim Steuerstrafrecht gemäss DBG um eidgenössisches Nebenstrafrecht handelt, auf welches gestützt auf Art. 333 Abs. 1 StGB grundsätzlich der Allgemeine Teil des StGB anwendbar ist, gehört das in Berücksichtigung der Harmonisierungsgrundsätze erlassene Steuerstrafrecht der Kantone zum kantonalen Recht. An dieser Zuordnung vermag nichts zu ändern, dass dem kantonalen Gesetzgeber sowohl im Bereich der Steuerstraftatbestände wie auch mit Bezug auf die Vertreterhaftung kaum gesetzgeberischer Freiraum verbleibt, dass er mit anderen Worten praktisch gezwungen ist, das materielle Steuerstrafrecht, inklusive die Vertreterhaftung, aus dem StHG zu übernehmen.

Da nunmehr in Lehre und Rechtsprechung weitgehend Einigkeit darüber besteht, dass es sich bei den Delikten des Steuerstrafrechts um echte Kriminaltatbestände handelt<sup>4</sup>, dass diese somit zum

---

<sup>4</sup> Vgl. z.B. URS R. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, 16 f.; PETER BÖCKLI, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51 (1982/83) 103, 107; ANDREAS DONATSCH, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1991/92) 293 ff.; MARTIN ZWEIFEL, Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 (1989/90) 5; BGE 117 Ib 369 ff.; 116 IV 262 ff.; Urteil des Bundesgerichts vom 11.10.1993 i.S. J. gegen Kantonales Steueramt Zürich; Urteil des Bundesgerichts vom 26.2.1988, StE 1989 B 101.21 Nr. 9; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 7.2.1983, ZR 82 (1983) Nr. 79; Urteil

kantonales Strafrecht gehören, gelangt auch mit Bezug auf das kantonale Steuerstrafrecht der Allgemeine Teil des StGB zur Anwendung, sofern dies für das kantonale Nebenstrafrecht gestützt auf eine entsprechende kantonale Bestimmung so vorgesehen ist<sup>5</sup>.

Die Geltung des Allgemeinen Teils des StGB steht - sowohl für das Steuerstrafrecht des Bundes wie auch der Kantone - unter dem Vorbehalt ausdrücklich abweichender Normen im DBG sowie im betreffenden kantonalen Gesetz. Solche Spezialregelungen betreffen insbesondere die Haftung des Vertreters - bei dem es sich nicht nur um eine natürliche, sondern auch um eine juristische Person handeln kann (Art. 57 Abs. 2 StHG, Art. 181 Abs. 2 DBG) - für Steuerhinterziehungen des Steuerpflichtigen. Demgegenüber gelten mangels entsprechender abweichender Normen im StHG und DBG im übrigen für Gehilfenschaft und Anstiftung, Vorsatz und Fahrlässigkeit wie auch für den Versuch die allgemeinen Bestimmungen des StGB.

### **3. Steuerhinterziehung als Sonderdelikt**

Täter einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 56 Abs. 1 Al. 1 und 2 StHG bzw. Art. 175 Abs. 1 Al. 1 und 2 DBG können ausschliesslich der Steuerpflichtige und der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete sein. Bei diesen beiden Tatbestandsvarianten handelt es sich demnach unzweifelhaft um Sonderdelikte.

Fraglich ist hingegen, ob der Tatbestand der Bewirkung einer unrechtmässigen Rückerstattung oder eines ungerechtfertigten Erlasses (Art. 56 Abs. 1 Al. 3 StHG, Art. 175 Abs. 1 Al. 3 DBG) ebenfalls Sonderdeliktscharakter aufweist oder aber ein gemeines Delikt darstellt. Für letzteres spricht der Wortlaut, indem danach nicht ausdrücklich vorausgesetzt wird, dass die Rückerstattung bzw. der Erlass auf Betreiben des Steuerpflichtigen bzw. des Schuldners der steuerbaren Leistung gewährt wird. Trotzdem ist der betreffende Tatbestand so auszulegen, dass ausschliesslich der Steuerpflichtige sowie der zum Abzug an der Quelle Verpflichtete als Täter in Frage kommen<sup>6</sup>.

Die Begründung dafür liegt darin, dass im Verhältnis zu einem steuerrechtlich nicht ver-

---

des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 8.7.1986, StE 1986, B 101.1 Nr. 1; Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Land vom 14.12.1988, BJM 1989, 273. A.M. mit Bezug auf die Steuerwiderhandlung NICCOLÒ RASELLI, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften, Fragen und Thesen, Steuer Revue 46 (1991) 439 f.; Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 11.3.1992, StE 1992, B 101.1 Nr. 6.

<sup>5</sup> Vgl. etwa § 2 Abs. 1 des zürcherischen Gesetzes über das kantonale Strafrecht und von Vollzug von Strafen und Massnahmen, vom 30. Juni 1974 (LS 331).

<sup>6</sup> A.M. anscheinend ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 4. Aufl., Zürich 1992, 302; BEHNISCH (Fn. 4) 360.

pflichteten Dritten sinnvollerweise nicht von gerechtfertigter oder ungerechtfertigter *Rückerstattung* bzw. von einem *Erläss* der Steuern gesprochen werden kann. Eine Rückerstattung bzw. ein Erlass ist ausschliesslich gegenüber dem steuerrechtlich Verpflichteten möglich. Die Richtigkeit dieser Auslegung ergibt sich überdies daraus, dass das Steuerstrafrecht als *lex specialis* grundsätzlich nur anwendbar ist, wenn sich die fragliche Verhaltensweise auf ein Steuerrechtsverhältnis bezieht<sup>7</sup>. Erreicht mit anderen Worten ein beliebiger Dritter durch Vortäuschung eines entsprechenden Steuerverhältnisses, dass ihm unter dem Titel Rückerstattung bzw. Erlass von Steuern durch den Staat Gelder ausbezahlt werden, so ist dieses Verhalten nicht als Steuerhinterziehung, sondern als gemeinstrafrechtlicher Betrug nach Art. 148 Abs. 1 StGB zu qualifizieren, sofern die Voraussetzungen dieses Tatbestandes - insbesondere Arglistigkeit des Täterverhaltens - erfüllt sind.

Richtigerweise stellt somit der Tatbestand der Bewirkung einer unrechtmässigen Rückerstattung oder eines ungerechtfertigten Erlasses von Steuern ein Sonderdelikt dar, bei dem - wie bei den beiden anderen Varianten der Steuerhinterziehung - ausschliesslich der Steuerpflichtige Täter sein kann.

#### **4. Das Verhalten des Vertreters**

Grundsätzlich kann sich der Vertreter eines Steuerpflichtigen nicht nur als Teilnehmer, d.h. als Anstifter oder Gehilfe, strafbar machen, sondern - wie eingangs erwähnt - auch eine Steuerhinterziehung bewirken bzw. an einer solchen mitwirken. Zu klären ist insbesondere, was unter den Beteiligungsformen des Mitwirkens und Bewirkens zu verstehen ist.

##### **4.1. Teilnahme an einer Steuerhinterziehung**

Weil die beiden Teilnahmeformen, also Anstiftung und Helferschaft, sowohl im StHG (Art. 56 Abs. 3 und 4, Art. 57 Abs. 2) wie auch im DBG (Art. 177 Abs. 1, Art. 178 Abs. 1 Al. 2, Art. 181 Abs. 2) nicht näher umschrieben sind, kann und muss davon ausgegangen werden, dass diese - mangels abweichender Vorschriften im kantonalen Steuerstrafrecht<sup>8</sup> - der Teilnahme gemäss StHG i.V.m. Art. 24 und 25 StGB entsprechen.

Die Teilnahme setzt voraus, dass der Anstifter oder der Gehilfe den Steuerpflichtigen zu einer

---

<sup>7</sup> Vgl. BGE 110 IV 28 f.

<sup>8</sup> Fraglich ist, ob den Kantonen in diesem Bereich überhaupt ein gesetzgeberischer Freiraum zugestanden wird. Zwar sind diese nicht verpflichtet, den Allgemeinen Teil des StGB für ihr Steuerstrafrecht als anwendbar zu erklären. Andererseits sind jedoch für die Teilnahme gemäss DBG in Anwendung von Art. 333 Abs. 1 StGB vorbehaltlich abweichender Regelungen die Art. 24 und 25 sowie 104 StGB massgebend. Von demselben Teilnahmebegriff geht unzweifelhaft das StHG aus.

vorsätzlichen Hinterziehung anstiften bzw. bei einer solchen behilflich sein will. Entsprechend ist die wissentliche und willentliche Teilnahme an einer fahrlässigen Steuerhinterziehung ausgeschlossen<sup>9</sup>. Weiter könnte fahrlässige «Teilnahme» an einer fahrlässigen Steuerhinterziehung - zufolge Unmöglichkeit der Unterscheidung von Täterschaft und Teilnahme beim Fahrlässigkeitsdelikt - ausschliesslich als fahrlässige Steuerhinterziehung bestraft werden<sup>10</sup>. Eine solche ist jedoch nicht strafbar, weil und sofern der Fahrlässigkeitstäter nicht Steuerpflichtiger ist<sup>11</sup>.

Somit ergibt sich, dass Anstiftung und Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung nur in denjenigen Fällen überhaupt denkbar sind, in denen ein Dritter (bei diesem kann es sich um eine natürliche oder eine juristische Person handeln, vgl. Art. 57 Abs. 2 StHG, Art. 181 Abs. 2 DBG) einem vorsätzlich Steuern hinterziehenden Steuerpflichtigen behilflich ist oder einen Steuerpflichtigen zu vorsätzlicher Steuerhinterziehung anstiftet. Weil schliesslich mangels einer entsprechenden Sondervorschrift weder die versuchte Anstiftung noch die versuchte Gehilfenschaft tatbestandsmässig sind, ist die Teilnahme ausschliesslich an der vorsätzlichen, zumindest versuchten oder aber vollendeten Steuerhinterziehung möglich.

#### **4.2. Mitwirken an einer Steuerhinterziehung oder Bewirken einer solchen**

Wie bereits erwähnt, sind das Mitwirken an einem Delikt bzw. das Bewirken eines solchen als tatbestandsmässige Verhaltensweisen dem gemeinen Strafrecht fremd. Die Lehre von der Täterschaft und der Teilnahme unterscheidet im Falle der Beteiligung mehrerer Personen an einer Straftat nämlich zwischen verschiedenen Formen der Täterschaft (Mittäterschaft, mittelbarer Täterschaft, Nebentäterschaft) einerseits sowie der Teilnahme andererseits. Zwar ist im Schrifttum gelegentlich von «Mitwirkung» die Rede, jedoch wird der Ausdruck der Sache nach lediglich als Oberbegriff für die gesetzlich vorgesehenen Beteiligungsformen verwendet<sup>12</sup>. Grundsätzlich ist man sich einig, dass Täterschaft, Anstiftung und Gehilfenschaft den numerus

---

<sup>9</sup> Vgl. PETER NOLL/STEFAN TRECHSEL, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 3. Aufl., Zürich 1990, 168; JÖRG REHBERG, Grundriss Strafrecht I, Verbrechenslehre, 5. Aufl. Zürich 1993, 211 f.; GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, Bern 1982, § 13 N 83.

<sup>10</sup> Aus diesem Grunde ist die Formulierung von Art. 177 Abs. 1 DBG zumindest missverständlich, in welcher das Tatbestandsmerkmal «vorsätzlich» nicht nur der Mitwirkung und Bewirkung (wie in Art. 56 Abs. 3 StHG), sondern auch der Anstiftung und Gehilfenschaft vorangestellt wird.

<sup>11</sup> Vgl. STRATENWERTH (Fn. 9) § 16 N 49.

<sup>12</sup> Vgl. etwa REHBERG (Fn. 9) 89; HANS SCHULTZ, Bericht und Vorentwurf zur Revision des Allgemeinen Teils und des Dritten Buches «Einführung und Anwendung des Gesetzes» des Schweizerischen Strafgesetzbuches, Bern 1987, 52; DERSELBE, Einführung in den Allgemeinen Teil des Strafrechts, Bd. 1, Die allgemeinen Voraussetzungen der kriminalrechtlichen Sanktionen, 4. Aufl., Bern 1982, 282; STRATENWERTH (Fn. 9) § 13 N 1.

clausus möglicher Beteiligungsformen bilden<sup>13</sup>.

Da neben der Anstiftung und der Gehilfenschaft in Art. 56 Abs. 3 StHG und Art. 177 Abs. 1 DBG *ausdrücklich und nur mit Bezug auf die Tätigkeit des Vertreters* die Tatbeiträge des Mitwirkens und Bewirkens genannt werden, können diese beiden Beteiligungsformen nach den Grundsätzen der Logik nicht mit der Anstiftung und der Gehilfenschaft identisch sein.

Aufgrund des numerus clausus möglicher Beteiligungsformen liegt es bei dieser Ausgangslage nahe, auch für das Steuerstrafrecht davon auszugehen, dass der am Delikt Beteiligte, der nicht Anstifter oder Gehilfe ist, sich entweder als Täter oder aber überhaupt nicht strafbar macht.

Treffen die bisherigen Ausführungen zu, so müssen das Mitwirken und Bewirken angesichts des numerus clausus der Teilnahmeformen als besondere Arten der Täterschaft, als «Quasi-Täterschaft» qualifiziert werden<sup>14</sup>. Für notwendig dürfte der Gesetzgeber diese Spezialregelung gehalten haben<sup>15</sup>, weil er die Strafbarkeitslücke, welche im gemeinen Strafrecht bei der Beteiligung an Sonderdelikten im Regelfall besteht<sup>16</sup> und hingenommen wird<sup>17</sup>, im Bereich des

---

<sup>13</sup> STRATENWERTH (Fn. 9) § 13 N 71.

<sup>14</sup> Demgegenüber bezeichnet URS R. BEHNISCH, Steuerstrafrecht, ASA 61 (1992/93) 463; DERSELBE (Fn. 4) 361 f., das Mitwirken und Bewirken als «neue» Teilnahmeformen (dabei könnte er sich auf die missglückte Formulierung in Art. 57 Abs. 2 StHG berufen, vgl. auch Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung, Tagesfragen, Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG, ASA 61 [1992/93] 38), wobei er davon ausgeht, dass das erstere in der Gehilfenschaft aufgeht (mithin also der Sache nach gar keine «neue Teilnahmeform» wäre). Unklar bleibt, was nach dieser Auffassung unter der «Teilnahmeform» des Bewirkens (neben Anstiftung und Gehilfenschaft, aber auch neben der Täterschaft) zu verstehen ist. Nach der nicht näher begründeten Auffassung des zitierten Autors vermöchte eine Auslegung der betreffenden Begriffe im hier vorgeschlagenen Sinne «aus strafrechtlicher Sicht (...) nicht zu befriedigen» (a.a.O. Anm. 68).

<sup>15</sup> Der Hinweis darauf, die Beteiligungsformen des Mitwirkens und Bewirkens seien allein deshalb ins Gesetz aufgenommen worden, weil man diese - gewissermassen ohne sich dazu irgendeinen Gedanken zu machen - aus verschiedenen kantonalen Steuergesetzen übernommen habe (BEHNISCH [Fn. 4] 361, Anm. 68), vermag für sich allein nicht restlos zu überzeugen.

<sup>16</sup> Für bestimmte Gesellschaften, insbesondere juristische Personen, sieht Art. 24 des Vorentwurfs zur Revision des Allgemeinen Teils des StGB nunmehr vor, dass das Organ, der Geschäftsführer oder der faktische Leiter einer juristischen Person oder einer Einzelfirma bestraft werden können, auch wenn ausschliesslich das betreffende Unternehmen über die tatbestandsmässige Sondereigenschaft verfügt (Vorentwürfe der Expertenkommission zum Allgemeinen Teil und zum Dritten Buch des Strafgesetzbuches und zu einem Bundesgesetz über die Jugendstrafrechtspflege, hrsg. vom Bundesamt für Justiz, Bern 1993). Eine derartige Regelung besteht de lege lata mit Art. 172 StGB (ebenso Art. 326 StGB) nur für die Konkurs- und Betreibungsdelikte.

<sup>17</sup> NOLL/TRECHSEL (Fn. 9) 164 ff.; REHBERG (Fn. 9) 112; STRATENWERTH (Fn. 9) § 13 N 36 ff.; a.M. ERNST HAFTER, Lehrbuch des schweizerischen Strafrechts, Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Bern 1946, 221; PAUL LOGOZ, Commentaire du Code Pénale Suisse, Partie Générale (Art. 1 à 110), Neuchâtel/Paris 1976, Art. 24-26 N 2. Vereinzelt wird de lege ferenda postuliert, es sei im Allgemeinen Teil des Strafrechts eine Norm zu schaffen, welche die Bestrafung des mittelbaren Täters in der hier zu diskutierenden Fallkonstellation vorsieht, vgl. SCHULTZ, AT I (Fn. 12) 284.

Steuerstrafrechts beseitigen wollte. Wäre nämlich ausschliesslich der Allgemeine Teil des StGB anwendbar, würden sowohl der Mittäter wie auch der mittelbare Täter straflos ausgehen, und zwar deshalb, weil es diesen (als Extranei) an der verlangten Sondereigenschaft (Steuerpflichtiger) mangelt. Anstiftung und Helferschaft (anstelle mittelbarer Täterschaft) fielen ebenfalls ausser Betracht, weil und soweit der Steuerpflichtige als Werkzeug nicht vorsätzlich (dies wäre Voraussetzung einer Teilnahme) oder aber ohne Tatherrschaft (im Falle unwiderstehlichen Zwangs) handelt.

Nach dem Gesagten und in Übereinstimmung mit dem Sprachverständnis kann somit im Mitwirken eine der «Mittäterschaft», im Bewirken eine der «mittelbaren Täterschaft» entsprechende Beteiligungsform gesehen werden<sup>18</sup>. In Anführungs- und Schlusszeichen sind Mittäterschaft und mittelbare Täterschaft zu setzen, weil diese beiden Beteiligungsformen mit denjenigen des Allgemeinen Teils des StGB nicht gleichgesetzt werden können und ausschliesslich beim Sonderdelikt der Steuerhinterziehung möglich sind.

Fassen der Vertreter und der Steuerpflichtige somit den Entschluss, Steuern zu hinterziehen und setzen sie diesen Entschluss in die Tat um, so wirkt der Vertreter bei der Steuerhinterziehung mit. Von der Mittäterschaft unterscheidet sich die Mitwirkung - zufolge des Sonderdeliktscharakters der Steuerhinterziehung - insbesondere dadurch, dass die Rollen der Beteiligten nicht austauschbar sind. Der Vertreter kann nicht an die Stelle des Steuerpflichtigen treten und umgekehrt.

Davon, dass der Vertreter eine Steuerhinterziehung bewirkt habe, kann nach dem Gesagten gesprochen werden, wenn sich dieser zur Begehung der Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen regelrecht bedient, diesen somit (als nicht vorsätzlich, völlig schuldunfähig oder unter Einfluss massiven Zwangs handelndes Objekt) gewissermassen «instrumentalisiert». Vorstellbar wäre das Bewirken einer Steuerhinterziehung etwa im Verhältnis zwischen dem Sohn, der für seinen greisen und bereits vergesslichen Vater aufgrund einer Generalvollmacht die Steuererklärung im Hinblick auf die Erhaltung bzw. Vermehrung seines künftigen Erbes unkorrekt ausfüllt. Möglich wäre ferner, dass beispielsweise ein Ehemann die Steuererklärung ausfüllt ohne das Fraueneinkommen zu deklarieren und seine Gattin alsdann massiv unter Druck

---

<sup>18</sup> Nach dem französischen und italienischen Gesetzestext wird neben dem Anstifter und dem Gehilfen der Vertreter bestraft, «qui l'aura commise (sc. die Steuerhinterziehung) intentionnellement (...) ou y aura participé», bzw. «la attua (sc. die Steuerhinterziehung) o vi partecipà». Die erste Tathandlung scheint klar auf eine Form der Täterschaft hinzuweisen, während das «participar» bzw. «partecipare» jedenfalls nicht identisch ist mit Anstiften (inciter, istigare) oder Helferschaft leisten (préter son assistance, prestare aiuto).

setzt, die Steuererklärung zu unterzeichnen. Ob das Bewirken einer Steuerhinterziehung tatsächlich praxisrelevant werden wird, muss die Zukunft zeigen.

Der Vertreter, der an einer Steuerhinterziehung mitwirkt oder eine solche bewirkt, macht sich - anders als der Steuerpflichtige - nur strafbar, falls er vorsätzlich handelt. Lediglich sorgfaltswidriges Verhalten des Vertreters bleibt mithin gemäss StHG wie auch gemäss DBG straflos.

#### **4.3. Verhältnis zwischen der Hinterziehung und der Teilnahme bzw. Mitwirkung und Bewirkung**

Wie bereits eingangs erwähnt, werden sowohl Teilnehmer als auch Mitwirkende und Bewirkende «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen» bestraft. Damit stellt sich die Frage nach der Akzessorietät zwischen Teilnahme bzw. Mitwirkung sowie Bewirkung einerseits und Hinterziehung durch den Steuerpflichtigen andererseits.

Bereits aus dem Wortlaut von Art. 56 Abs. 3 StHG sowie Art. 177 Abs. 1 und 2 DBG ergibt sich, dass die Strafdrohung der Beteiligung im Verhältnis zur Steuerhinterziehung nicht akzessorisch ist, indem der Strafraum nicht (wie bei der Hinterziehung) durch einen Bruchteil und das Vielfache der hinterzogenen Steuer, sondern rein zahlenmässig durch Busse im Betrag zwischen Fr. 1 bis 10'000 bzw. 50'000 begrenzt wird. Dass der Extraneus nicht der gleichen Strafdrohung unterliegt wie der Täter des Sonderdeliktes, entspricht dem Schuldprinzip<sup>19</sup>.

Es fragt sich somit lediglich, ob durch die Formulierung, wonach Teilnehmer, Mitwirkende und Bewirkende «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen» zu bestrafen sind, die Anwendung des Grundsatzes der limitierten Akzessorietät ausgeschlossen werden soll. Dieser Grundsatz ist nach herrschender Auffassung<sup>20</sup> in Art. 26 StGB verankert. Danach erfordert die Bestrafung des Teilnehmers, dass zwar das Verhalten des Täters rechtswidrig ist, nicht jedoch, dass dieser schuldhaft gehandelt hat.

Nach einer teilweise vertretenen Auffassung gilt der Grundsatz der limitierten Akzessorietät im Steuerstrafrecht gestützt auf Art. 333 Abs. 1 StGB, wonach dessen allgemeine Bestimmungen

---

<sup>19</sup> Vgl. STEFAN TRECHSEL, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, Zürich 1989, Art. 26 N 6, mit weiteren Hinweisen. Folgerichtig sieht Art. 21 des Vorentwurfs zum Allgemeinen Teil des StGB (Fn. 16) nunmehr vor, dass die Strafe für denjenigen Anstifter oder Gehilfen obligatorisch zu mildern ist, der an einem echten oder unechten Sonderdelikt teilnimmt. A.M. JEAN LAMPERT, *Prévoyance, famille, droit pénal: quelques points de la LIFD méritant discussion*, ASA 62 (1993) 29 f.

<sup>20</sup> Vgl. z.B. NOLL/TRECHSEL (Fn. 9) 182; REHBERG (Fn. 9) 113; STRATENWERTH, AT I (Fn. 9) § 13 N 82.



auch für das eidgenössische Nebenstrafrecht gelten<sup>21</sup>. Erforderlich für eine Bestrafung des Vertreters wäre danach, dass sich das Verhalten des Steuerpflichtigen unter den Tatbestand der Steuerhinterziehung subsumieren lässt und dass keine Rechtfertigungsgründe vorliegen. Entsprechend würde sich selbst der eine Steuerhinterziehung in Kauf nehmende bzw. gar anstrebende Vertreter insbesondere dann nicht wegen eines Steuerdeliktes strafbar machen, wenn dem Steuerpflichtigen weder vorsätzliches noch sorgfaltswidriges Verhalten vorgeworfen werden kann oder beispielsweise, wenn er den Steuerpflichtigen unter Anwendung erheblichen Zwangs dazu nötigt, die Steuererklärung zu unterzeichnen.

Gegen diese Auffassung spricht, dass der erwähnte Grundsatz in Art. 333 Abs. 1 StGB unter dem Vorbehalt einer abweichenden Regelung im betreffenden Nebengesetz steht. Als eine solche Sonderregelung muss die Formulierung «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen» in Art. 56 Abs. 3 StHG und Art. 177 Abs. 1 DBG m.E. jedoch erachtet werden<sup>22</sup>. Bestätigt wird dies durch die Botschaft zum StHG und DBG. Darin wird ausdrücklich festgehalten, bei den betreffenden Normen würden «im Unterschied zum geltenden Recht (Art. 129 Abs. 3 BdBSt) (...) Anstiftung, Gehilfenschaft und sonstige Mitwirkung an einer Hinterziehung unabhängig von der Strafbarkeit des Steuerpflichtigen unter Strafe gestellt». Die Strafnorm sei mithin selbständig, weshalb ein eigener Strafraum erforderlich sei<sup>23</sup>. Bei dieser Sachlage erscheint die Auffassung zutreffend, der Passus «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen» sei nicht als Hinweis auf die limitierte Akzessorietät zu verstehen<sup>24</sup>.

Die Annahme, dass versuchte Teilnahme strafbar wäre<sup>25</sup>, wenn man die betreffende Vorschrift in Übereinstimmung mit dem Gesetzestext und der Botschaft als eigenständige Norm erachtete, ist nicht zwingend. Zum einen kann die Anwendung der Art. 21 ff. StGB - wie beispielsweise beim Tatbestand des Verleitens und der Beihilfe zum Selbstmord<sup>26</sup> - mit der Begründung ausge-

---

<sup>21</sup> BEHNISCH (Fn. 4) 362; DERSELBE (Fn. 14) 464 («um nicht eine weitere Disharmonie zum Verwaltungsstrafrecht und zum gemeinen Strafrecht in Kauf zu nehmen, drängt es sich auf, die Wendung als Bestätigung der limitierten Akzessorietät zu verstehen.»); ebenso BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 6) 304.

<sup>22</sup> Abgesehen davon gilt Art. 333 Abs. 1 StGB nur für eidgenössisches Nebenstrafrecht, nicht aber für das kantonale Steuerstrafrecht.

<sup>23</sup> Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 226. Vgl. auch Amtl. Bull. Nationalrat 98 (1988) 73, und Amtl. Bull. Nationalrat 99 (1989) 762 f.

<sup>24</sup> So Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung, Tagesfragen (Fn. 14) 38 (hier wird ausdrücklich festgehalten, dass Teilnehmer und Vertreter bestraft werden können, auch wenn es am subjektiven Tatbestand fehlt, das Verhalten des Steuerpflichtigen mithin nicht tatbestandsmässig ist); ebenso Bericht der Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994 zur Revision des Zürcher Nachsteuer- und Steuerstrafrechts, 71.

<sup>25</sup> Die Strafbarkeit einer versuchten Teilnahme müsste in Anbetracht der Regelung des StGB abgelehnt werden, so zutreffend: BEHNISCH (Fn. 4) 362.

<sup>26</sup> Beispielsweise ist nicht nur die versuchte Beihilfe, sondern auch die versuchte Anstiftung zum Selbstmord

geschlossen werden, trotz der Selbständigkeit der Strafnorm handle es sich der Sache nach nicht um den Versuch eines Deliktes, sondern um eine versuchte bzw. erfolglose Teilnahme, welche, ebenso wie dies gemäss StGB der Fall ist, straflos bleiben muss<sup>27</sup>. Zum anderen kann die Versuchsregelung gemäss Art. 56 Abs. 2 StHG sowie Art. 176 Abs. 1 DBG so ausgelegt werden, dass sich ausschliesslich der Täter wegen Versuchs strafbar machen kann, da nur dieser, nicht aber der Teilnehmer, «eine Steuer zu hinterziehen versucht». «Versuchte Anstiftung» und «versuchte Gehilfenschaft» zur Steuerhinterziehung sind mithin straflos, obschon die Teilnahme in einer selbständigen Norm geregelt wird.

Da Anstiftung und Gehilfenschaft - wie erwähnt - definitionsgemäss voraussetzen, dass vorsätzlich an einer vorsätzlich begangenen bzw. zumindest versuchten Steuerhinterziehung teilgenommen wird, bleibt sich die Strafbarkeit der Teilnahme nach dem Gesagten im Ergebnis gleich, ob man nun von limitierter Akzessorietät ausgeht oder aber Art. 56 Abs. 3 StHG und Art. 177 Abs. 1 DBG als selbständige Normen erachtet.

Anders verhält es sich mit Bezug auf die Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung bzw. dem Bewirken einer solchen. Zunächst spricht unter dem Gesichtspunkt der Versuchsproblematik nichts dagegen, denjenigen, der an einer Steuerhinterziehung mitzuwirken oder eine solche zu bewirken versucht, also Tätereigenschaft aufweist, wegen Versuchs zu Art. 56 Abs. 3 StHG bzw. Art. 177 DBG zu bestrafen. Zum zweiten kann der Vertreter vorsätzlich eine Steuerhinterziehung bewirken, obschon der Steuerpflichtige nicht rechtswidrig gehandelt hat. Möglich wäre dies beispielsweise, wenn dem Steuerpflichtigen kein Sorgfaltsverstoss vorgeworfen werden kann, weil er bei der Auswahl, Instruktion und Überwachung seines Vertreters die notwendige Sorgfalt beobachtet hat, während dieser darauf verzichtet, WIR-Geld in der Steuerhinterziehung anzugeben und damit eine Steuerhinterziehung in Kauf nimmt. Demgegenüber ist das Mitwirken, also «Mittäterschaft» weder an rechtmässigem Verhalten (also insbesondere sorgfaltskonformem) noch an einer fahrlässigen Steuerhinterziehung denkbar, weil der Vorsatz auf Steuerhinterziehung definitionsgemäss nicht nur beim Mitwirkenden, sondern auch beim Steuerpflichtigen vorausgesetzt wird.

## **5. Zum Vertreter des Steuerpflichtigen**

---

gemäss Art. 115 StGB straflos (vgl. JÖRG REHBERG, Grundriss Strafrecht III, Delikte gegen den Einzelnen, 5. Aufl., Zürich 1990, 25; MARTIN SCHUBARTH, Kommentar zum schweizerischen Strafrecht, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Besonderer Teil, 1. Band: Delikte gegen Leib und Leben, Art. 111-136 StGB, Bern 1982, Art. 115 N 21; GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht I: Straftaten gegen Individualinteressen, 4. Aufl., Bern 1993, § 1 N 53), obschon Art. 115 als selbständiges Delikt zu erachten ist.

<sup>27</sup> SCHUBARTH (Fn. 26) Art. 115 N 21, bezüglich Art. 115 StGB.

## **5.1. Allgemeines**

Für die Würdigung der Rolle des Vertreters ist von Bedeutung, dass dieser gegenüber der Steuerbehörde - anders als der Steuerpflichtige - keinerlei gesetzliche Verpflichtungen zu erfüllen hat. Seine Rechte und Pflichten ergeben sich einzig aus dem Vertrag mit dem Steuerpflichtigen. Dieser Umstand ist wohl auch der Grund dafür, dass eine strafrechtliche Haftbarmachung des Vertreters ausschliesslich im Falle vorsätzlicher Tatbegehung vorgesehen ist, während der Steuerpflichtige auch für sorgfaltswidriges Verhalten bestraft wird.

Damit das Bewirken einer Steuerhinterziehung oder das Mitwirken an einer solchen strafbar ist, muss der Handelnde Vertreter des Steuerpflichtigen sein. Denkbar ist zunächst, dass er gewählter (z.B. als Treuhänder) oder aber gesetzlicher Vertreter (z.B. als Vormund) ist. In Art. 118 DBG ist im weiteren die Möglichkeit einer notwendigen Vertretung vorgesehen, und zwar für Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland.

Das Mitwirken an einer Steuerhinterziehung bzw. das Bewirken einer solchen stellt ein Sonderdelikt dar, da es nur vom Vertreter des Steuerpflichtigen begangen werden kann.

## **5.2. Vertretung bei Ehegatten**

Der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte im Sinne von Art. 57 Abs. 4 StHG und Art. 180 Abs. 1 DBG wird nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst, nicht also für diejenigen seines Partners. Somit kommt die Bestrafung des einen Gatten wegen Steuerhinterziehung durch den anderen nur in Frage, wenn jener als Vertreter an einer Steuerhinterziehung mitwirkt bzw. eine solche bewirkt oder aber wenn er sich als Teilnehmer strafbar macht.

Im Umstand allein, dass der Ehegatte pflichtgemäss (Art. 40 Abs. 2 StHG sowie Art. 113 Abs. 2 DBG) die gemeinsame Steuererklärung unterzeichnet, kann kein tatbestandsmässiges Verhalten mit Blick auf die Steuerhinterziehung des anderen Gatten gesehen werden<sup>28</sup>. Mit der Unterschrift versichert der Ehegatte nämlich lediglich, seine eigenen Faktoren zutreffend angegeben zu haben, er stht mithin nicht für die Richtigkeit der Angaben seines Partners ein. Somit kann aufgrund der Unterzeichnung der Steuererklärung allein nicht auf eine allfällige Teilnahme bzw. ein Mitwirken an der Steuerhinterziehung des Ehepartners geschlossen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob dem Unterzeichnenden die Unrichtigkeit der Angaben seines Gatten bekannt ist oder nicht<sup>29</sup>. Der Klarheit halber schlägt die Expertenkommission für die Revision

---

<sup>28</sup> Vgl. Amtl. Bull. Nationalrat 98 (1988) 75.

<sup>29</sup> Vgl. dazu auch Mitteilungen der Eidg. Steuerverwaltung, Tagesfragen (Fn. 14) 39; LAMPERT (Fn. 19) 28.

des Zürcher Nachsteuer- und Steuerstrafrechts vor, dies im Gesetz ausdrücklich festzuhalten<sup>30</sup>.

Falls die Steuererklärung nur von einem Ehegatten unterschrieben ist, wird dem anderen nach Art. 40 Abs. 2 StHG bzw. Art. 113 Abs. 2 DBG eine Frist zur Unterzeichnung eingeräumt. Verstreicht diese Frist unbenützt, wird nach den zitierten Bestimmungen von Gesetzes wegen angenommen, der nichtunterzeichnende Gatte lasse sich durch den anderen vertreten. Diese Vermutung gilt jedenfalls für das Veranlagungsverfahren.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Ehegatte, welcher die Steuererklärung unterzeichnet hat, allein aufgrund des Umstands, dass sein Partner die ihm angesetzte Frist zur Unterzeichnung der Steuererklärung ungenutzt verstreichen liess, wegen der angesprochenen Vermutung bezüglich des Veranlagungsverfahrens auch in strafrechtlicher Hinsicht zum Garanten für die Richtigkeit der Angaben seines Partners wird. Die Frage ist m.E. zu verneinen. Als Vertreter seines Gatten im Sinne von Art. 56 Abs. 3 StHG sowie 177 Abs. 1 DBG kann er nur dann betrachtet werden, wenn er vom Partner bestellt worden ist und selbst gegenüber dem Steueramt als Vertreter auftritt. Es wäre denn auch widersprüchlich, einerseits im Umstand der Unterzeichnung der Steuererklärung durch den einen Ehegatten kein Einstehen für die Richtigkeit der Faktoren des anderen zu sehen, von dieser Regel andererseits aber via «Vertretervermutung» dann abzuweichen, wenn der eine Ehegatte die Erklärung nicht unterschreibt. Wäre man diesbezüglich anderer Auffassung, so würde implizit eine strafrechtlich relevante Überwachungspflicht des unterzeichnenden gegenüber dem nichtunterzeichnenden Ehegatten postuliert. Eine solche würde dem in Art. 57 Abs. 4 StHG sowie Art. 180 Abs. 1 DBG festgehaltenen Prinzip widersprechen, wonach jeder Ehegatte grundsätzlich nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren bestraft wird.

Um allfälligen Missverständnissen vorzubeugen, sei hier klargestellt, dass sich ein Ehegatte der Teilnahme an der Steuerhinterziehung seines Partners schuldig machen kann. Voraussetzung hierfür ist jedoch im Falle der Gehilfenschaft, dass jener die Hinterziehung seines Partners in einer Weise unterstützt, die über das blosses Unterzeichnen der Steuererklärung hinausgeht. Im weiteren ist die Bestrafung eines Ehegatten wegen Mitwirkung einer Steuerhinterziehung bzw. Bewirken einer solchen keineswegs ausgeschlossen. Sie setzt jedoch in erster Linie voraus, dass ein Gatte den anderen tatsächlich in gültiger Weise zu seinem Vertreter bestellt hat.

### **5.3. Vertretung bei juristischen Personen**

Nach Art. 57 Abs. 1 StHG sowie Art. 181 Abs. 1 DBG kann die juristische Person für Steu-

---

<sup>30</sup> Revision des Zürcher Nachsteuer- und Steuerstrafrechts (Fn. 24) § 237 Abs. 2.

erhinterziehungen bestraft werden. Die Beantwortung der Frage, ob hierfür ein schuldhaftes Verhalten der für diese handelnden Personen vorauszusetzen ist, überlässt der Gesetzgeber der Praxis. Die Organe der juristischen Person können sich zudem der Anstiftung oder Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung durch die juristische Person strafbar machen<sup>31</sup>. Diejenigen Personen, welche die juristische Person gegenüber den Steuerbehörden vertreten, können im Rahmen der Vertreterhaftung ausserdem wegen Mitwirkens an einer Hinterziehung bzw. wegen Bewirkens einer solchen bestraft werden.

Nach Art. 57 Abs. 2 StHG sowie Art. 181 Abs. 2 kann die juristische Person wegen Anstiftung und Gehilfenschaft an der Steuerhinterziehung eines Dritten gebüsst werden. Sie macht sich nach den gleichen Bestimmungen auch strafbar, wenn sie als Vertreterin eines Dritten an dessen Steuerhinterziehung mitwirkt.

## **6. Zusammenfassung der wesentlichsten Ergebnisse**

Die Steuerhinterziehung stellt in allen ihren Tatbestandsvarianten ein Sonderdelikt dar. Dies gilt insbesondere auch für den Tatbestand der Erwirkung einer unrechtmässigen Rückerstattung oder eines ungerechtfertigten Erlasses. Der (gewillkürte oder gesetzliche) Vertreter eines Steuerpflichtigen kann sich nicht nur wegen Anstiftung und Gehilfenschaft strafbar machen, sondern, gestützt auf Art. 56 Abs. 3 StHG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG, auch als «Quasi-Täter» wegen «Mitwirkens» an einer Steuerhinterziehung bzw. «Bewirkens» einer solchen. Als solcher gilt, wer in seiner Funktion als Vertreter entweder mit dem Steuerpflichtigen vorsätzlich Steuern hinterzieht oder - ebenfalls mit Vorsatz - den wenigstens nicht vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen Steuern hinterziehen lässt. Art. 56 Abs. 3 StHG und Art. 177 Abs. 1 DBG sind selbständige Delikte, weshalb sowohl die Strafbarkeit des Teilnehmers wie auch diejenige des «Quasi-Täters» nicht davon abhängt, ob der Steuerpflichtige seinerseits rechtswidrig oder schuldhaft gehandelt hat (keine limitierte Akzessorietät).

---

<sup>31</sup> Art. 57 Abs. 1 StHG, Art. 181 Abs. 3 DBG.