

r

Dr. iur. Peter J. Michael

Der Steuer- und Abgabebetrag im schweizerischen Recht

Verlag Paul Haupt Bern • Stuttgart • Wien

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	1
Inhaltsübersicht . . . . .	.11
Abkürzungsverzeichnis.	IV
Inhaltsverzeichnis. . . . .	.vu
Literaturverzeichnis.	xix
Materialienverzeichnis.	xxxi
I. Bund.	xxxi
II. Kantone.	xxxn
Einleitung	1

Erster Teil: Steuerstrafrecht im allgemeinen

§ 1 Stellung des Steuerstrafrechts im heutigen Rechtssystem	3
I. Steuerstrafrecht als Nebenstrafrecht	3
1. Allgemeine Abgrenzung	3
2. Abgrenzung innerhalb des Nebenstrafrechts.	4
3. Grafische Uebersicht	5
II. Steuerstrafrecht im positiven Recht	6
1. Steuerstrafrecht der Kantone.	6
2. Steuerstrafrecht des Bundes.	7
A. Geltungsbereich des VStR.	7
B. BdBSt und MPG.	7
III. Tendenzen.	8
§ 2 Zweck des Steuerstrafrechts	10
§ 3 Steuerdelikte	13
I. Steuerhinterziehung	13
1. Objektiver Tatbestand	13
2. Subjektiver Tatbestand.	14
3. Ausbleiben des Erfolgs.	15
4. Täterschaft und Teilnahme.	16
5. Sanktion und Verfahren.	17
II. Steuer- und Abgabebetrag	17
III. Steuerwiderhandlung	17
1. Nichterfüllung von Verfahrenspflichten.	18

Inhaltsverzeichnis

2. Verletzung materieller Pflichten	18
3. Kombinierte Form	19
4. Weitere Merkmale	19
IV. Sonstige Delikte	20
§ 4 Grundsätze des Steuerstrafrechts	21
I. Erfolgs- oder Schuldprinzip	21
1. Aktuelle Situation	21
2. Tendenzen	23
II. Legalitäts- oder Opportunitätsprinzip	24
1. Legalitätsprinzip	24
2. Opportunitätsprinzip	25
3. Regelung im heutigen Steuerstrafrecht	26

Zweiter Teil: Steuer- und Abgabebetrag im Bundessteuerrecht

§ 5 Steuerbetrug im BdBSt	30
I. Entwicklung des Tatbestandes	30
1. Regelung bis 1978	30
2. Regelung ab 1978	31
II. Materielles Recht	34
1. Begriff und Gesetzestext	34
A. Begriff	34
B. Text der Gesetzesnorm	35
2. Objektive Tatbestandsmerkmale	35
A. Steuerhinterziehung als Grundtatbestand	35
B. Charakteristische Tatbestandsmerkmale	37
a. Vorliegen einer Urkunde	38
aa. Begriff der Urkunde im allgemeinen	38
bb. Bestandteile des Urkundenbegriffs	39
aaa. Schriftliche Gedankenäußerung eines Menschen	39
bbb. Beweiseignung und Beweisbestimmung	41
ccc. Erkennbarkeit des Ausstellers	44
cc. Rechtliche Qualifikation steuerlich wesentlicher Dokumente	45
aaa. Öffentliche Urkunde	45
bbb. Private Urkunden	45
b. Falsche, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden	53
aa. Urkundenfälschung	54
bb. Urkundenverfälschung	55
cc. Blankettfälschung	56
dd. Inhaltlich unwahre Urkunden	56
ee. Beispiele	59

Inhaltsverzeichnis

c. Verwendung der Urkunde zur Täuschung	60
3. Subjektiver Tatbestand	62
4. Begehungsformen	64
A. Vorbereitung, Versuch und Vollendung	64
a. Vorbereitung	64
b. Versuch	65
c. Vollendung	66
B. Täterschaft und Teilnahme	67
a. Täterschaft und Mittäterschaft	67
b. Anstiftung	69
c. Gehilfenschaft	69
d. Steuerbetrug im Geschäftsbetrieb einer juristischen Person	70
III. Strafverfahren	71
1. Gesetzestext	71
2. Allgemeines zum Verfahren	72
A. Eröffnung der Strafverfolgung	72
a. Allgemeine Bemerkungen	72
b. Anforderungen an die Eröffnung	74
B. Kompetenzen	75
a. Zuständigkeit der Kantone	75
b. Schutz der Interessen des Bundes	76
3. Einzelne Verfahrensarten	78
A. Verfolgung nach den kantonalen Strafprozessordnungen	78
a. Behörden	78
b. Oertliche Zuständigkeit	79
aa. Grundsatz	79
bb. Sonderfälle	80
c. Verfahren	82
d. Rechtsmittel	82
B. Verfolgung nach dem Bundesgesetz über die Bundesstrafrechtspflege	82
a. Behörden	83
b. Oertliche Zuständigkeit	84
c. Anwendung der Bestimmungen des BStP	84
aa. Allgemeine Bestimmungen	84
bb. Rechtsmittel	85
C. Anwendung des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht	87
a. Allgemeine Bemerkungen	87
b. Eigentliches Verfahren	89
aa. Parteien	89
bb. Oertliche Zuständigkeit	89
cc. Verfahrensablauf	90
dd. Rechtsmittel	91
D. Untersuchung durch besondere Steuerkontrollorgane ("Besko")	91
IV. Exkurs: Strafsteuerverfahren	93
1. Allgemeines	93
2. Verhältnis zum Nachsteuerverfahren	94
3. Eigentliches Verfahren	95
A. Einleitung des Verfahrens	95

Inhaltsverzeichnis

a. Formelle Erfordernisse	96
b. Anforderungen an den Verdacht	96
B. Untersuchung	97
C. Nach- und Strafsteuerfügung	98
D. Rechtsmittel	99
a. BdBSt	99
b. Kantonale Steuergesetze	99
§ 6 Abgabebetrag im Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht	101
I. Historische Entwicklung des Tatbestandes	101
II. Anwendungsbereich des Verwaltungsstrafgesetzes	103
III. Materielles Recht	103
1. Begriff und Gesetzestext	103
A. Begriff	103
B. Text der Gesetzesnorm	104
2. Objektive Tatbestandsmerkmale	104
A. Allgemeines	104
B. Charakteristische Tatbestandselemente	105
a. Täuschung durch den Täter	105
aa. Vorspiegeln von Tatsachen	105
bb. Unterdrücken von Tatsachen	108
cc. Ausnützung eines Irrtums	109
b. Arglist	109
aa. Vorbemerkungen und Problematik	109
bb. Begriff der Arglist in der Lehre	110
aaa. Weite Auslegung	111
bbb. Enge Auslegung	112
ccc. Kritik	112
cc. Arglist im Lichte der Rechtsprechung	114
aaa. Bundesgerichtliche Rechtsprechung im allgemeinen	114
bbb. Einzelne Urteile	116
ccc. Kritik und Folgerungen	120
dd. Eigene Meinung zum Arglistbegriff	121
aaa. Klassische Auslegungselemente	122
bbb. Eigene These	123
ccc. Beispiele	125
ddd. Ergebnis	128
c. Irrtum der Behörde oder eines Dritten	130
d. Vermögensdisposition	131
e. Unrechtmässiges Vorenthalten von Steuersubstrat	131
3. Subjektiver Tatbestand	135
4. Begehungsformen	137
A. Vorbereitung, Versuch und Vollendung	137
a. Vorbereitung	137
b. Versuch	137
c. Vollendung	138
B. Täterschaft und Teilnahme	140

Inhaltsverzeichnis

a. Täter, Mittäter, Gehilfe, Anstifter	140
b. Widerhandlung im Geschäftsbetrieb	140
IV. Verwaltungsstrafverfahren	141
1. Allgemeines	141
2. Verfahren bei Abgabebetrug	142
A. Untersuchung	143
a. Sachliche Zuständigkeit	144
b. Oertliche Zuständigkeit	144
c. Einzelne Untersuchungshandlungen	145
aa. Einleitung der Untersuchung	145
bb. Zwangsmassnahmen	145
aaa. Beschlagnahmung	146
bbb. Durchsichtung	146
ccc. Festnahme und Verhaftung	148
cc. Rechtsmittel	149
B. Entscheid der Verwaltung	150
C. Kantonales gerichtliches Verfahren	151
a. Allgemeines	151
b. Einleitung des Verfahrens	151
c. Eigentliches Verfahren	152
d. Rechtsmittel	154
D. Bundesstrafverfahren	155
E. Selbstanzeige	155
a. Begriff	155
b. Selbstanzeige gemäss VStR	156
§ 7 Abgabebetrug im Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz	157
I. Historische Entwicklung des Tatbestandes	157
II. Materielles Recht	158
1. Gesetzestext	158
2. Objektive Tatbestandsmerkmale	158
3. Subjektiver Tatbestand	159
4. Täterschaft	159
III. Strafverfahren	159
1. Zuständigkeit	159
2. Eigentliches Strafverfahren	160
A. Ordentliche Strafverfolgungsbehörde	160
B. Strafbefehlsbehörden	160

Dritter Teil:

Steuer- und Abgabebetrug in den kantonalen Steuergesetzen

§ 8 Folgen des Art 335 Ziff. 2 StGB	162
I. Einleitung	162

Inhaltsverzeichnis

II. Anwendbarkeit der allgemeinen Bestimmungen des StGB.	162
1. Mögliche Varianten.	162
2. Zuordnung der einzelnen Bestimmungen.	164
§ 9 Zuordnung der einzelnen kantonalen Bestimmungen	165
I. Ziel und Vorgehensweise.	165
II. Bundesrechtlicher Steuerbetrug - bundesrechtlicher Abgabebetrug.	166
III. Einzelne Abgrenzungskriterien und Zuordnung.	166
1. Hinterziehung als Voraussetzung	166
A. Bundesrechtliche Lösung.	168
a. Art. 130bis Abs. 1 BdBSt	168
b. Art. 14 Abs. 2 VStR.	168
B. Kantonalrechtliche Lösungen.	168
a. Lösung entsprechend BdBSt.	168
b. Andere Lösungen.	169
aa. "Wer zum Zwecke...".	169
bb. "Wer in der Absicht...".	170
C. Zuordnung.	170
2. Objektive Tatbestandsmerkmale.	170
A. Urkunde im Sinne von Art. 110 Ziff. 5 StGB.	171
B. Fälschung, Verfälschung oder inhaltlich unwahrer Inhalt	171
a. Einschränkung dieses Tatbestandsmerkmals.	172
b. Umfassenderes Tatbestandselement	172
aa. Appenzell-Innerrhoden, Basel-Stadt, Zürich	172
bb. Basel-Land	173
c. Zuordnung	173
C. Gebrauch zur Täuschung	174
D. Umfassenderer objektiver Tatbestand.	174
a. St. Gallen, Glarus.	174
b. Thurgau.	175
c. Basel-Stadt	176
d. Zug	176
3. Subjektiver Tatbestand	177
4. Zusammenfassung	178
5. Rechtsfolgen.	179
A. Bundesrechtliche Regelung.....	179
a. Steuerbetrug	179
b. Abgabebetrug.	179
B. Regelung in den kantonalen Steuergesetzen.	180
a. Kumulierung der Strafen wegen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug	180
b. Einzelne Strafen	180
aa. Busse.	180
bb. Busse oder Gefängnis.	180
cc. Andere Varianten.	181
aaa. Zürich, Glarus.	181
bbb. St. Gallen, Waadt, Tessin.	181

Inhaltsverzeichnis

ccc. Luzern, Graubünden . . . . .	.181
ddd. Genf . . . . .	.181
6. Versuch und Teilnahme . . . . .	.182
7. Tabellarische Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse . . . . .	.183
IV. Bisher noch nicht behandelte kantonale Steuerbetrugstatbestände . . . . .	.184
1. Zürich . . . . .	.184
2. Appenzell-Innerrhoden . . . . .	.184
V. Subsumtion . . . . .	.186
1. Erste Gruppe: Steuerbetrug gemäss Art. 130bis Abs. 1 BdBST . . . . .	.187
2. Zweite Gruppe: Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 VStR . . . . .	.187
3. Dritte Gruppe: Andere Lösungen . . . . .	.188
A. Luzern . . . . .	.188
B. Graubünden . . . . .	.188
VI. Tabellarische Zusammenfassung der Gesamtergebnisse . . . . .	.189
VII. Vergehen oder Uebertretung? . . . . .	.190
1. Problemlose Fälle . . . . .	.190
A. Uebertretung . . . . .	.190
B. Vergehen . . . . .	.191
C. Verbrechen . . . . .	.191
2. Grenzfälle . . . . .	.192
A. Gültigkeit der Dreiteilung im Strafrecht . . . . .	.192
B. Busse . . . . .	.193
C. Weitere Rechtsfolgen . . . . .	.193
3. Folgen für das Verfahren nach Art. 133bis BdBST . . . . .	.195
4. Tabellarische Zusammenfassung . . . . .	.197
§ 10 Einzelne kantonale Steuerbetrugsbestimmungen . . . . .	.198
I. Materielles Recht . . . . .	.198
1. Steuerbetrug . . . . .	.199
A. Zürich . . . . .	.199
a. Text der Gesetzesnorm . . . . .	.199
b. Verhältnis zur Steuerhinterziehung . . . . .	.199
c. Objektive Tatbestandsmerkmale . . . . .	.200
aa. Täuschung der Steuerbehörden über erhebliche Tatsachen . . . . .	.200
bb. Gebrauch von Urkunden . . . . .	.201
aaa. Urkundenbegriff . . . . .	.202
bbb. Einzelne Urkundenarten . . . . .	.202
cc. Falsche Beurkundung . . . . .	.203
d. Subjektiver Tatbestand . . . . .	.204
e. Begehungsformen . . . . .	.205
aa. Vorbereitung, Versuch und Vollendung . . . . .	.205
bb. Täterschaft und Teilnahme . . . . .	.206
B. Basel-Land . . . . .	.207
a. Einleitung . . . . .	.207
b. Text der Gesetzesnorm . . . . .	.207
c. Redaktionelle Besonderheiten . . . . .	.208
d. Analyse des Tatbestandes . . . . .	.208

e. Fazit	213
2. Abgabebetrug	213
A. Einleitung	213
B. St. Gallen	214
a. Text der Gesetzesnorm	214
b. Kurzanalyse von Art. 127 StG.	215
c. Steuerbetrug als Tätigkeits- oder Erfolgsdelikt?.	215
d. Objektiver Tatbestand	216
aa. Urkundendelikt	216
aaa. Urkundenbegriff	216
bbb. Fälschungsmöglichkeiten	218
ccc. Verwendung der Urkunde zur Täuschung	221
bb. Arglistige Täuschung	222
aaa. Parallelen zu Art. 14 Abs. 2 VStR.	222
bbb. Anwendungsbereich des Art. 127 Abs. 1 lit. b StG	224
ccc. Zusammenfassung	228
e. Subjektiver Tatbestand	229
f. Begehungsformen	231
aa. Vorbereitung, Versuch und Vollendung	231
bb. Täterschaft und Teilnahme	233
II. Formelles Recht	233
1. Allgemeines	233
2. Verfolgung des Steuerbetruges nach St. Galler Recht	235
A. Ermittlung	235
a. Vorverfahren	235
aa. Anforderungen an den Verdacht	235
bb. Einreichen der Strafklage	236
b. Untersuchungsverfahren	237
aa. Eröffnung der Untersuchung	238
bb. Prozessuale Zwangsmassnahmen	238
cc. Abschluss des Verfahrens	239
aaa. Einstellung des Verfahrens	240
bbb. Strafbescheid	240
ccc. Ueberweisungsverfügung	241
B. Gerichtsverfahren	243
C. Rechtsmittel	244
a. Beschwerde	244
b. Berufung	244
c. Nichtigkeitsbeschwerde	245

**Vierter Teil:
Konkurrenzfragen**

Inhaltsverzeichnis

I. Allgemeines	246
II. Konkrete Konkurrenzen	249
1. Steuerbetrug - gemeinrechtlicher Betrug	249
2. Steuerbetrug - Urkundenfälschung	250
3. Abgabebetrug - gemeinrechtlicher Betrug	252
4. Gemeinrechtliches Urkundendelikt - Abgabebetrug bzw. ver- waltungsstrafrechtliches Urkundendelikt	253
A. Abgabebetrug - gemeinrechtliches Urkundendelikt	254
B. Gemeinrechtliches Urkundendelikt - verwaltungsstraf- rechtliches Urkundendelikt	254
a. Tatbestand des verwaltungsstrafrechtlichen Urkundendelikts	254
b. Konkurrenzfrage	255
§ 12 Konkurrenz innerhalb des Fiskalrechts	256
I. Begriff der Konsumtion	256
II. Einzelne Konkurrenzen	256
1. Steuerbetrug - einfache Hinterziehung	256
2. Abgabebetrug im VStR - einfache Hinterziehung	258
3. Abgabebetrug im MPG - einfache Hinterziehung	259
4. Die jeweiligen Fiskalgesetze untereinander	259
A. Fiskalgesetze des Bundes untereinander	259
B. Fiskalgesetze des Bundes - Fiskalgesetze der Kantone	261

Fünfter Teil: Sanktionen

§ 13 Begriffliche Klärung	263
I. Einleitung	263
II. Nachsteuerpflicht	264
1. Begriff der Nachsteuer	264
2. Nachsteuern im positiven Recht	266
A. Verschulden als Voraussetzung	266
B. Verschuldensunabhängige Nachsteuererhebung	266
3. Voraussetzungen für die Nachsteuererhebung	267
A. Gesetzliche Grundlage	267
B. Voraussetzungen für die Entstehung der Nachsteuerpflicht	267
a. Steuerausfall	268
b. Rechtskraft der Veranlagung	269
c. Neue Tatsachen und Beweismittel	269
d. Kausalität	271
4. Zeitliche Beschränkung der Nachsteuerpflicht	271
A. Allgemeines	271
B. Berechnung der Nachsteuerperiode	272
C. Untergang der Nachsteuerforderung	273

Inhaltsverzeichnis

III. Strafsteuerpflicht	273
1. Strafsteuer, Strafzahlung, Steuerstrafe oder Busse?	273
2. Rechtlicher Charakter der Strafsteuer	274
3. Voraussetzungen für die Erhebung der Strafsteuer	278
A. Gesetzliche Grundlage	278
B. Voraussetzung für die Entstehung der Strafsteuerpflicht	278
a. Nachsteuerpflicht	279
b. Gesetzwidriges Verhalten	279
c. Schuldhaftes Verhalten	279
C. Zeitpunkt der Entstehung und des Untergangs der Strafsteuerforderung	281
a. Zeitpunkt der Entstehung der Strafsteuerforderung	281
b. Untergang der Strafsteuerforderung	281
IV. Bussen	282
V. Freiheitsstrafen	282
VI. Weitere Strafen im Steuerstrafrecht	283
§ 14 Sanktionen beim Steuer- und Abgabebetrug	284
I. Strafzumessung	284
1. Allgemeines	284
2. Strafzumessungsgründe	285
A. Qualifikation als leichter oder schwerer Steuerbetrug	285
a. Objektive oder subjektive Merkmale?	285
b. Eigentliche Kriterien für die Qualifikation	287
aa. Art und Schwere des Angriffs auf das geschützte Rechtsgut	287
bb. Deliktsbetrag	288
B. Teilnahmetat	289
3. Weitere Strafzumessungsgründe	290
A. Allgemeine Strafzumessungsgründe	290
B. Strafmilderungsgründe	291
a. Versuch	291
b. Helferschaft	292
c. Strafmilderungsgründe nach Art. 64 StGB	293
C. Straferhöhung und Strafschärfung	293
II. Konkrete Sanktionen	294
1. Sanktionen im Bundessteuerrecht	294
A. Sanktionen gemäss BdBSt	294
B. Sanktionen gemäss VStR	295
2. Strafenkatalog der kantonalen Steuergesetze	296
3. Sanktionen bei echter Konkurrenz zwischen dem BdBSt und kantonalen Steuergesetzen	297
A. Freiheitsstrafe	297
a. Zusammentreffen mit einem kantonalen Steuervergehen	298
b. Zusammentreffen mit einer kantonalen Uebertretung	298
B. Busse	299
a. Allgemeines	299
b. Beispiel einer Bestrafung	300

**Sechster Teil:
Betrachtungen de lege ferenda**

§ 15 Analyse der jetzigen Regelung	302
I. Anhand der internationalen Rechtshilfe bei Abgabebetrag.	302
1. Ueberblick	302
2. Rechtshilfegesetz von 1981.	303
A. Allgemeines.	303
B. Art. 3 Abs. 3 IRSG.	304
a. Entstehung und Text der Norm	304
b. Analyse der Bestimmung.	305
aa. Steuerbetrug oder Abgabebetrag?.	305
aaa. Rechtsprechung	306
bbb. Lehre.	308
ccc. Ergebnis und Verbesserungsmöglichkeit	311
bb. Weitere Unzulänglichkeiten des Art. 3 Abs. 3 IRSG	315
C. Fazit	317
II. Anhand der Abgrenzungen innerhalb des Fiskalrechts.	317
1. Urkundenmodell.	318
A. Abgrenzung Steuerbetrug - einfache Hinterziehung	318
B. Weitere Mängel.	319
C. Ergebnis.	320
2. Arglistmodell.	321
A. Abgrenzung Abgabebetrag - einfache Hinterziehung	321
B. Weitere Mängel.	321
3. Kantonale Regelungen.	322
III. Zusammenfassung.	324
§ 16 Lösungsvorschlag: Modifiziertes Arglistmodell	326
I. Anforderungen an den Lösungsvorschlag	326
II. Urkunden- oder Arglistmodell?	326
III. Ausgestaltung des Arglistmodells.	328
1. Materielles Recht	328
A. Allgemeines	328
B. Arglistbegriff	329
a. Grundlegende Ausführungen	329
b. Wertung der einzelnen Delikte.	331
aa. Darstellung der möglichen Steuerverkürzungen.	331
bb. Kontrolltätigkeit und Kontrollmöglichkeit der Steuerbehörden.	331
cc. Fazit	332
c. Beispiele	333
aa. Steuerbetrug.	333
bb. Steuerhinterziehung	335

Inhaltsverzeichnis

cc. Andere Steuerverkürzungen	337
C. Garantenhaftung	339
D. Zusammenfassung	339
2. Verfahrensrecht	340
A. Ueberblick	340
a. Bundessteuern	340
b. Kantonale Steuern	341
B. Konkretes Verfahren	342
a. Allgemeines	342
b. Stellung der kantonalen Steuerverwaltung	343
c. Stellung der Eidg. Steuerverwaltung	344
3. Sanktionen	345
A. Bestrafung des Steuerbetruges	345
B. Milderung des Kumulationsprinzips	345
a. Heutige Regelung	345
b. Lösungsvorschlag	346
IV. Zusammenfassung	347
Anhang	348
1. Steuer- und Abgabebetruhsbestimmungen auf Bundesebene	348
2. Steuer- und Abgabebetruhsbestimmungen auf kantonaler Ebene	349
Stichwortverzeichnis	358