

Teilnahme an einer Steuerhinterziehung (Anstiftung, Gehilfenschaft, sonstige Mitwirkung)

1. Allgemeines

Die Teilnahmehandlungen sind von der Haupttat zu unterscheiden. Die Haupttat besteht in einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung gemäss §§ 208f. StG; der Täter (in der Regel der Steuerschuldner) wird als Haupttäter bezeichnet. Die Haupttat muss mindestens bis zum strafbaren Versuch gediehen sein.

Der Gesetzestext spricht von einer Bestrafung des Teilnehmers "ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen". Durch das Einfügen einer besonderen Strafnorm für die Anstifter und Gehilfen wollte der Gesetzgeber die Bestrafung der Teilnehmer an einer Widerhandlung auch in den Fällen ermöglichen, in welchen der Haupttäter (in der Regel der Steuerpflichtige) selber nicht bestraft werden kann. Hingegen muss die Haupttat aber begangen worden sein.

Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung „ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen“ und den Gesetzesmaterialien genügt es für die Strafbarkeit der Teilnehmer, dass die Haupttat als tatbestandsmässig und rechtswidrig qualifiziert wird (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Ziffer 5 zu Art. 177, m.w.H. zu den Gesetzesmaterialien; Sieber/Malla, in: Zweifel/Beusch [Hrsg], DBG-Kommentar, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 177 N 9; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 177 N 4; Frei, Die Teilnahme Dritter an der Steuerhinterziehung, ZStP 3/2000, 164). Daher ist entgegen dem gemeinen Strafrecht auch eine Teilnahme an einer fahrlässig begangenen Steuerhinterziehung als Haupttat möglich (sog. Limitierte Akzessorietät der Teilnahme). Unerheblich ist insbesondere, ob dem Steuerpflichtigen selbst vorsätzliche oder fahrlässige Tatbegehungen angelastet werden (StRE 198+203/2013, E. 5.1.).

In subjektiver Hinsicht wird bei der Teilnahme an einer Steuerhinterziehung Vorsatz verlangt, wobei auch Eventualvorsatz genügt (Frei, Die Teilnahme Dritter an der Steuerhinterziehung, ZStP 3/2000, 168). Der (Eventual-)Vorsatz des Teilnehmers muss darauf gerichtet sein, die Steuerhinterziehung des Haupttäters zu fördern (Frei, Die Teilnahme Dritter an der Steuerhinterziehung, ZStP 3/2000, 167).

2. Anstiftung

Anstiftung liegt vor, wenn der Anstifter den Haupttäter vorsätzlich zur Begehung der Haupttat veranlasst (Art. 24 StGB), d.h. der Anstifter ruft im Haupttäter den Tatentschluss hervor. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der vertragliche Vertreter eines Steuerpflichtigen diesen zur Steuerhinterziehung anhält.

3. Gehilfenschaft

Gehilfenschaft ist gegeben, wenn der Gehilfe dem Haupttäter zu den in den §§ 208 und 209 StG bezeichneten Handlungen vorsätzlich Hilfe leistet (Art. 25 StGB).

Der Gehilfe leistet dabei einen kausalen Beitrag zur Haupttat; diese wird dadurch gefördert.

Beispiel

Der Buchhalter einer Unternehmung unterlässt es auf Anordnung des Betriebsinhabers, einzelne Ausgangsrechnungen zu verbuchen. Der Treuhänder stellt dies zwar fest, veranlasst aber keine korrekte Verbuchung und erstellt die Steuererklärung auf Grund der falschen Buchhaltungszahlen. Beide leisten Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung.

4. Mitwirkung

Da die Steuerhinterziehung ein Sonderdelikt ist, kann ein vertraglicher Vertreter nicht als Täter oder Mittäter wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung bestraft werden (Grundsatz der Akzessorietät der Teilnahme). Der Vertreter soll aber auch dann bestraft werden können, wenn er aus eigenem Antrieb für den Vertretenen ohne dessen Wissen die Steuer verkürzt. Deshalb wurde in § 210 Absatz 1 StG eine besondere, auf den vertraglichen Vertreter zugeschnittene Strafnorm aufgenommen.

Die Begriffe "mitwirken" bzw. "bewirken" sind im gewöhnlichen Strafrecht unbekannt und sollen hier kurz erläutert werden:

- "Bewirken" bedeutet, dass der Vertreter aus eigenem Antrieb und ohne Wissen des Vertretenen für diesen die Steuer verkürzt.
- "Mitwirken" ist Gehilfenschaft des Vertreters im Sinne des Strafgesetzbuches (vgl. Art. 25 StGB). Der vertragliche Vertreter kann nur wegen vorsätzlicher Begehung nach § 210 StG bestraft werden.

5. Begünstigung

Die Tathandlung besteht darin, dass der Täter eine nach §§ 207 bis 214 StG oder nach §§ 215 und 216 StG strafbare Person der Strafverfolgung oder dem Strafvollzug entzieht, das heisst der Täter behindert oder verhindert die Strafverfolgung oder den Strafvollzug bezüglich einer begünstigten Person.

Da nach Lehre und neuerer Rechtsprechung der Steuerjustizbehörden Steuerbussen als echte Strafen zu gelten haben, ist das Steuerstrafverfahren ebenfalls eine Strafverfolgung im Sinne von Artikel 305 StGB. Wer also jemanden einem Steuerstrafverfahren entzieht, macht sich gemäss Artikel 305 StGB der Begünstigung schuldig und wird mit Gefängnis bestraft. Die Beurteilung des Täters erfolgt somit durch den ordentlichen Strafrichter. Bei einer Begünstigung im Sinne von Artikel 305 StGB entfällt eine (zusätzliche) Bestrafung aufgrund von § 210 StG.

6. Teilnahme einer juristischen Person

Sind im Geschäftsbetrieb juristischer Personen vorsätzlich Teilnahmehandlungen an Steuerhinterziehungen Dritter begangen worden, so wird gemäss § 214 Absatz 2 StG nur die juristische Person dafür gebüsst. § 214 Absatz 3 StG, wonach sich die für eine juristische Person handelnden Vertreter oder Organe nach § 210 StG strafbar

machen können, ist in diesem Fall nicht anwendbar. Bei straflosen Selbstanzeigen gemäss § 214a StG erstreckt sich die Strafbefreiung auch auf die Organe und Vertreter der juristischen Person (§ 214 Abs. 3 StG; siehe auch StP 208 Nr. 1 Ziff. 5.1).

7. Strafzumessung

Für Teilnahmehandlungen beträgt die Busse bis zu Fr. 10 000, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50 000.

Die Bussen für Teilnahmehandlungen sind nicht direkt vom hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag abhängig. Bei der Beurteilung der Schwere des Verschuldens wird dieser aber zu berücksichtigen sein. Rückfällig ist der Täter dann, wenn er bereits einmal oder mehrmals wegen Steuerhinterziehung oder Teilnahme an einer solchen gebüsst worden ist.

8. Verjährung

Die Verfolgungsverjährung für Teilnahmehandlungen richtet sich nach den für die Haupttat geltenden Verjährungsvorschriften gemäss § 219 StG (vgl. StP 208 Nr. 1).

Die Vollstreckungsverjährung richtet sich sinngemäss nach § 153 StG.

9. Solidarische Haftung der Teilnehmer für die hinterzogene Steuer

§ 210 Absatz 1 StG sieht die solidarische Haftung der Anstifter, Gehilfen und vertraglichen Vertreter für die hinterzogene Steuer vor. Darunter fällt auch der zu hinterziehen versuchte Steuerbetrag. Die Beschränkung im Wortlaut von § 210 StG auf "hinterzogene Steuer" vermag daran nichts zu ändern. Voraussetzung dieser solidarischen Haftung ist die Bestrafung der Anstifter, Gehilfen oder vertraglichen Vertreter.

Bei straflosen Selbstanzeigen betreffend juristische Personen im Sinne von § 214a StG entfällt die Solidarhaftung für die handelnden Organe und die Vertreter.