

## Steuerbetrug

### 1. Allgemeines

Der Steuerbetrug wird dadurch begangen, dass zum Zwecke einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung nach den §§ 208 und 209 StG

- gefälschte,
- verfälschte,
- inhaltlich unwahre

Urkunden zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht werden. Die Tathandlung ist mit dem Einreichen der Urkunde an die Steuerbehörde abgeschlossen. Nach der in Artikel 110 Ziffer 5 Absatz 1 StGB enthaltenen Definition sind Urkunden "Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträgern steht der Schriftform gleich, sofern sie demselben Zweck dient." Unter den Urkundenbegriff fallen nach § 215 StG insbesondere Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter.

Eine gefälschte Urkunde liegt vor, wenn der Täter der Urkunde den Anschein gibt, sie stamme von jemandem, von dem sie aber in Wirklichkeit nicht ausgestellt wurde. Dies ist etwa der Fall, wenn eine Unternehmung auf Rechnungsformularen eines Lieferanten fiktive Leistungen an sich selbst in Rechnung stellt.

Von einer verfälschten Urkunde kann gesprochen werden, wenn der Täter die von einem Dritten oder von ihm selbst ausgestellte Urkunde nachträglich unberechtigterweise abändert. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Täter eine an ihn gerichtete Rechnung oder einen von ihm selbst erstellten Beleg (z.B. Kopie einer Ausgangsrechnung) abändert.

Um eine inhaltlich unwahre Urkunde handelt es sich, wenn die durch sie bezeugte rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet ist. Wenn z.B. ein Lieferant auf Wunsch des Steuerpflichtigen diesem fiktive Rechnungen ausstellt, sind diese Rechnungen zwar nicht gefälscht, wohl aber inhaltlich unwahr. Eine Buchhaltung ist inhaltlich unwahr, wenn sie die Geschäftsvorgänge nicht richtig oder nicht vollständig wiedergibt. In diesem Fall sind auch Bilanz und Erfolgsrechnung inhaltlich unwahr.

Als Steuerbetrug wird der Gebrauch der falschen Urkunde zur Täuschung der Steuerbehörde bei einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung bestraft. Der Gebrauch liegt darin, dass die falsche Urkunde den Veranlagungs-, Steuerjustiz- oder Erlassbehörden als Beweismittel eingereicht wird. In aller Regel geschieht dies mit dem Einreichen als Beilage zur Steuererklärung, zu einem Rückerstattungsbegehren oder einem Erlassgesuch. In einem späteren Verfahrensstadium kann der Gebrauch aber auch so geschehen, dass zusätzlich angeforderte Unterlagen, Belege oder Bescheinigungen eingereicht werden, die falsch sind.

Der Steuerbetrug ist somit ein schlichtes Tätigkeitsdelikt, weshalb es den versuchten Steuerbetrug begrifflich gar nicht geben kann. In dem Zeitpunkt, da die falschen Urkunden eingereicht oder vorgelegt werden, ist die Tathandlung (Gebrauch zur Täuschung) bereits vollendet.

Nur vorsätzliches, nicht aber fahrlässiges Handeln erfüllt den subjektiven Tatbestand. Dabei ist der Vorsatz auf die Täuschung zum Zwecke einer Steuerhinterziehung gerichtet.

## 2. Täterschaft

Täter ist jede natürliche Person, welche die falsche Urkunde zum Zwecke der Steuerhinterziehung gebraucht, d.h. diese als Beweismittel der Steuerbehörde einreicht. In Frage kommen dabei der Steuerpflichtige als natürliche Person, sein gesetzlicher oder vertraglicher Vertreter oder bei juristischen Personen als Steuerpflichtige deren Organe sowie deren vertragliche Vertreter. Der Täter des Steuerbetruges muss nicht notwendigerweise auch der Steuerhinterzieher sein. Da in § 215 Absatz 1 StG auch auf §§ 208 ff. StG verwiesen wird, ist der vertragliche Vertreter, der eine falsche Urkunde zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht, um die Steuern des von ihm vertretenen Steuerpflichtigen zu hinterziehen und so eine Steuerhinterziehung bewirkt, ebenfalls wegen Steuerbetruges zu bestrafen.

## 3. Teilnahmehandlungen

Anstiftung zum Steuerbetrug 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.

Gehilfenschaft zum Steuerbetrug besteht darin, dass der Gehilfe mit seinen Handlungen einen kausalen Beitrag zur Haupttat leistet. Dieser wird in vielen Fällen im Herstellen der falschen Urkunde durch den Gehilfen zu erblicken sein. Gehilfe ist beispielsweise der Buchhalter, der auf Geheiss seines Arbeitgebers einen unvollständigen oder falschen Abschluss erstellt und weiss, dass dieser den Steuerbehörden eingereicht werden wird.

## 4. Strafzumessung

Gemäss Artikel 186 Absatz 1 DBG und Artikel 59 Absatz 1 StHG in Verbindung mit § 215 Absatz 1 StG wird der Steuerbetrug mit Gefängnis oder mit Busse bis zu CHF 30'000 bestraft.

Anlässlich der per 1.1.2007 in Kraft getretenen Revision des Allgemeinen Teils des StGB wurde auch der Sanktionenkatalog revidiert (Art. 10 StGB). Zuchthaus- und Gefängnisstrafen wurden durch die Freiheitsstrafe, die mindestens 6 Monate und höchstens 20 Jahren beträgt (Art. 40 StGB), ersetzt. Daneben können auch Geldstrafen ausgefällt werden. Anstelle einer Freiheitsstrafe von weniger als 6 Monaten kann das Strafgericht auch gemeinnützige Arbeit von höchstens 720 Stunden anordnen (Art. 37 Abs. 1 StGB).

Da es sich beim Steuerbetrug nach der Systematik des StGB um ein Vergehen im Sinne von Artikel 10 Absatz 3 StGB handelt, und dieses deshalb grundsätzlich mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bedroht werden müsste, erweist sich die spezialgesetzliche Strafandrohung des Steuerbetrugs aufgrund des revidierten Sanktionenkatalogs als obsolet und müsste vom Gesetzgeber an die veränderten Verhältnisse angepasst werden.

## 5. Verjährung

### 5.1. Steuerbetrug vor Inkrafttreten von Artikel 333 StGB

Gemäss § 220 StG verjähren die Steuervergehen zehn Jahre, nachdem die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt worden ist. Wenn ein Steuerpflichtiger sowohl in einem Veranlagungs-, als auch im nachfolgenden Einsprache- oder Beschwerdeverfahren falsche Urkunden einreicht, fängt die Verjährung mit der letzten Einreichung zu laufen an.

Es ist zu beachten, dass die Verjährungsfrist für die vollendete Steuerhinterziehung nicht zum gleichen Zeitpunkt beginnt wie jene für den Steuerbetrug. Die Verjährungsfrist beginnt dort mit dem Ablauf der betreffenden Steuerperiode und beträgt ebenfalls zehn Jahre. Auch wenn der Gebrauch der falschen Urkunde nicht zum Ziel geführt hat und somit nur eine versuchte Hinterziehung vorliegt, beträgt die relative Verjährungsfrist für den Steuerbetrug zehn Jahre; die Verjährung für die versuchte Hinterziehung richtet sich jedoch nach § 219 Absatz 1 Ziff. 2 StG und beträgt vier Jahre.

Gemäss § 220 Absatz 2 StG wird die Verjährung durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Täter, dem Anstifter oder dem Gehilfen unterbrochen. Die Unterbrechung wirkt gegenüber jeder dieser Personen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie kann aber insgesamt nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer also fünf Jahre hinausgeschoben werden. Die absolute Verjährung tritt demnach fünfzehn Jahren nach Ausführung der letzten strafbaren Tätigkeit ein.

Die Vollstreckungsverjährung richtet sich sinngemäss nach § 153 StG.

### 5.2. Steuerbetrug ab 01.10.2002

Die Verjährungsfristen nach § 220 StG haben nur noch Gültigkeit bis und mit Steuerperiode 2001 bzw. für Steuerdelikte, die vor dem 01.10.2002 begangen worden sind. Mit Inkrafttreten von Artikel 333 StGB per 01.10.2002 sind die Fristen für die Verfolgungsverjährung der im DBG und StHG geregelten Übertretungs- bzw. Vergehensstatbestände verlängert worden. Neu erfolgt keine Unterscheidung mehr zwischen relativer und absoluter Verjährung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2.A., Zürich 2009, N8 zu Art. 184).

In Bezug auf Steuerbetrugsdelikte, die nach dem 30.09.2002 stattgefunden haben, ist somit von einer Verfolgungsverjährung von fünfzehn Jahren auszugehen.

Die Vollstreckungsverjährung richtet sich sinngemäss nach § 153 StG.

## 6. Urkundenfälschung - Verhältnis zum Steuerstrafrecht

Wer mit einem Urkundenfälschungsdelikt ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will und eine - objektiv mögliche - Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich nicht in Kauf nimmt, ist nur nach Steuerstrafrecht zu beurteilen.

Der Vorrang des Fiskalstrafrechts gegenüber dem gemeinen Strafrecht setzt ein objektives und ein subjektives Kriterium voraus (BGE 108 IV 27).

Gemäss früherer Rechtsprechung (vgl. BGE 106 IV 39 mit Verweisen) blieb Artikel 251 StGB (Urkundenfälschung) stets zusätzlich anwendbar, wenn eine zur Steuerhinterziehung verwendete gefälschte Urkunde (Quittung, Bilanz) objektiv auch anderen als steuerlichen Zwecken dienen könnte, etwa gegenüber Drittpersonen (Gläubiger, Geldgeber). Der Vorrang der privilegierenden Fiskalstrafnorm galt lediglich bei den speziell für das Steuerveranlagungsverfahren bestimmten Urkunden (z.B. Lohnausweis).

Das Kriterium der objektiven Verwendbarkeit wurde nun nach neuerer Rechtsprechung durch ein subjektives Erfordernis ergänzt. Danach muss der Täter ausser der steuerlichen Verwendung zumindest die Möglichkeit eines nicht-fiskalischen Gebrauchs der inhaltlich unwahren Urkunde erkannt haben, ohne die Verwirklichung dieser Möglichkeit ausschliessen zu können. Lässt sich demnach nachweisen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte, sondern auch eine Verwendung des Dokumentes im nichtfiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, liegt Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt vor; die Voraussetzungen beider Tatbestände sind dann in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt.

## 7. Verhältnis zur straflosen Selbstanzeige

Liegen die einschlägigen Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige gemäss § 208 Absatz 3 StG bzw. § 214a StG vor, so wird auch auf die Strafverfolgung wegen *aller anderen Straftaten* verzichtet, die zum Zweck der selbstangezeigten Steuerhinterziehung begangen worden sind (§ 215 Abs. 3 StG).

Bei „anderen Straftaten“ zum Zweck der Steuerhinterziehung handelt es sich um die Tatbestände des Steuerbetrugs sowie der Urkundenfälschung (siehe Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18.10.2006).

Auch Teilnahmehandlungen an Steuerbetrug bleiben bei Selbstanzeigen gemäss § 208 Absatz 3 StG bzw. § 214a StG straflos.

## 8. Verfahren

Gemäss § 218 StG richtet sich das Strafverfahren wegen Steuervergehen nach den Vorschriften des Strafprozessrechtes. Beurteilt wird daher ein Steuerbetrug von den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden und nicht durch die Kantonale Steuerverwaltung, die lediglich durch eine Strafanzeige, die das Strafverfahren auslöst, daran beteiligt ist.