

---

## Steuerbetrug

---

### 1. Objektiver Tatbestand

Eines Steuerbetruges gemäss Art. 272 StG macht sich schuldig, wer zum Zwecke einer versuchten (Art. 249 StG) oder vollendeten (Art. 248 StG) Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung der Steuerbehörde verwendet.

Beim Steuerbetrug handelt es sich um ein Tätigkeitsdelikt. Der objektive Tatbestand ist bereits mit der Einreichung der falschen (unwahren oder unechten) Urkunde zum Zwecke einer Steuerhinterziehung vollendet (SGE 1987 Nr. 6). Auch wenn die Steuerbehörden den Steuerbetrug sofort – also noch im Rahmen des Veranlagungsverfahrens – erkennen, liegt nicht nur ein versuchter, sondern ein vollendeter Steuerbetrug vor. Auf das Eintreten des beabsichtigten Erfolgs, namentlich die Täuschung der Steuerbehörden, die tatsächliche Hinterziehung von Steuern oder die konkrete Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs, kommt es nicht an.

Das blosses Herstellen einer falschen Urkunde zum Zwecke der Steuerhinterziehung genügt zur Verwirklichung des objektiven Steuerbetrugstatbestandes nicht. Die tatsächliche Verwendung der Urkunde zwecks Täuschung der Steuerbehörde ist unabdingbar, auch wenn es auf den Erfolg der Täuschung nicht ankommt.

Als Urkundendelikt gilt auch die Erschleichung einer Falschbeurkundung (z.B. falsche Beurkundung des Kaufpreises beim Grundstückkauf; SGE 1989 Nr. 6 und 1984 Nr. 1).

### 2. Urkunden

Als Urkunde gilt jedes Schriftstück, das geeignet ist, steuerlich erhebliche Tatsachen zu belegen. Zum Begriff der Urkunde im steuerstrafrechtlichen Sinn orientiert man sich an der Legaldefinition gemäss Art. 110 Abs. 4 StGB. Dazu zählen gemäss Art. 272 StG insbesondere Geschäftsbücher (SGE 1983 Nr. 4 betreffend Kassabuch), Bilanzen (SGE 1987 Nr. 6 betreffend Nonvaleur), Erfolgsrechnungen (SGE 1983 Nr. 2 betreffend privater Heizölbezüge, SGE 1983 Nr. 4 betreffend nicht verbuchte Einnahmen und SGE 1981 Nr. 1 betreffend nicht verbuchte Provisionen), Lohnausweise (SGE 2004 Nr. 12) oder andere Bescheinigungen Dritter (beispielsweise Vorsorgebeiträge, SGE 1986 Nr. 14 betreffend Quittungen über Bauinvestitionen). Der Aussteller der Urkunde muss aus ihr selbst erkennbar sein oder aus ihrem Inhalt und den Umständen hervorgehen.

Der Buchhaltung und all ihren Bestandteilen (Aktiv- und Passivkonten, Aufwand- und Ertragskonten, Belegen, Kassenbüchern, Buchungsjournalen, Inventaren usw.) kommt steuerrechtlich immer Urkundencharakter zu, und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige gesetzlich zur Buchführung verpflichtet ist oder nicht. Eine Buchhaltung ist im hier interessierenden Zusammenhang falsch, wenn sie formell oder materiell unwahr oder unvollständig ist. In der Praxis sind vor allem die Verbuchung von Privataufwand des Aktionärs in der Geschäftsbuchhaltung sowie das Führen von Schwarzgeldkonten, die in der Buchhaltung nirgends aufgeführt werden, von Bedeutung.

Zu den vom Steuergesetz als Urkunden bezeichneten Bescheinigungen Dritter gehören namentlich Spesenbelege, Arztrechnungen, Vorsorgebescheinigungen (Säule 3a), Ausweise über Versicherungsleistungen, Rechnungen für Weiterbildungskurse, Bescheinigungen über Rückkaufswerte von Versicherungen, aber auch Gefälligkeitsquittungen oder auf zu hohe

Beträge ausgestellte Rechnungen. Unerheblich ist, ob es sich um Originalurkunden oder Fotokopien handelt. Auch Computerurkunden, wie etwa Daten auf Diskette, CD, DVD oder Festplatte fallen unter den Urkundenbegriff.

Nicht als Urkunden gelten hingegen die Steuererklärung, das Wertschriften- und Schuldenverzeichnis sowie die übrigen Einlageblätter zur Steuererklärung, weil diese Schriftstücke nicht zum Beweis geeignet sind. Auch selbst verfasste Aufstellungen und tabellarische Übersichten von nicht buchführenden Steuerpflichtigen haben nicht Urkundenqualität.

### **3. Subjektiver Tatbestand**

Ein Steuerbetrug kann nur vorsätzlich, nicht aber fahrlässig begangen werden. Vorsätzlich handelt, wer die objektiven Tatbestandsmerkmale des Steuerbetrugs kennt und verwirklichen will. Eventualvorsatz, also das Inkaufnehmen der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale genügt. Für die zuweilen schwierige Abgrenzung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit kann auf die Ausführungen zur Steuerhinterziehung (StB 248 Nr. 1) verwiesen werden.

Der Täter muss überdies mit der Absicht handeln, Steuern zu hinterziehen, unabhängig davon, ob im Ergebnis tatsächlich eine Steuerhinterziehung erzielt wird. Tatbestandsvoraussetzung nebst Vorsatz und Hinterziehungsabsicht ist im Weiteren die Zwecksetzung, die Steuerbehörden zu täuschen. Der Wille des Steuerbetrügers muss darauf gerichtet sein, die Steuerbehörden in einen Irrtum zu versetzen über Tatsachen, die für die Veranlagung massgebend sind.

### **4. Täterschaft**

Täter ist jede natürliche Person, welche die falsche Urkunde zum Zwecke der Steuerhinterziehung gebraucht, das heisst 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 (SGE 1983 Nr. 2 und 1981 Nr. 1).

Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten ist vom Grundsatz auszugehen, dass jeder Ehegatte nur für sein eigenes strafbares Verhalten einstehen muss. Eine Bestrafung des anderen Ehegatten ist nur möglich, wenn dieser selbst den objektiven Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt und ihn ein eigenes Verschulden trifft (SGE 1989 Nr. 6). Das blosses Unterzeichnen der Steuererklärung begründet hingegen noch keine Mitwirkung an einem Steuerbetrug durch den anderen Ehegatten (Art. 253 Abs. 2 StG).

### **5. 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 (Art. 25 StGB). 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 wird.

## 6. Versuch

Da es sich beim Steuerbetrug um ein schlichtes Tätigkeitsdelikt handelt, ist nur ein unvollendeter (Art. 22 Abs. 1 StGB) oder allenfalls untauglicher (Art. 22 Abs. 2 StGB), nicht aber ein vollendeter Versuch (Art. 22 Abs. 1 StGB) denkbar. Eine versuchte qualifizierte Steuerhinterziehung mittels falscher Urkunden ist als Steuerbetrug zu ahnden.

## 7. Zusammentreffen mit gemeinstraftrechtlichen Urkundendelikten

Häufig wird gleichzeitig mit einem Steuerbetrug auch ein gemeinstraftrechtliches Urkundendelikt (Art. 251 ff. StGB) begangen.

Das Bundesgericht hat entschieden, dass die Verbuchung von Privataufwand in der Erfolgsrechnung einer AG nicht nur den Tatbestand des Steuerbetrugs, sondern zusätzlich (im Sinne einer echten Konkurrenz) auch den Tatbestand der Urkundenfälschung gemäss Art. 251 StGB erfülle (BGE 122 IV 25). Entscheidend sind die folgenden Erwägungen: "Die Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft hat stets die Funktion, nicht nur im Verhältnis zu den Steuerbehörden, sondern auch und vor allem gegenüber Dritten als Ausweis über die finanzielle Situation der Gesellschaft zu dienen (...). Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz erstellt, ist sich daher in aller Regel bewusst, dass diese nicht nur im Verhältnis zu den Steuerbehörden von Bedeutung sein kann. Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstellt, nimmt deren Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich deshalb regelmässig in Kauf. Das genügt, wie dargelegt, für die Anwendung von Art. 251 StGB. Art. 251 StGB wäre dann nicht anwendbar, wenn neben einer inhaltlich richtigen Handelsbilanz eine inhaltlich falsche, ausschliesslich für Steuerzwecke erstellte und als solche bezeichnete Steuerbilanz errichtet wird." Der genannte Entscheid wurde im BGE 133 IV 303 bestätigt.

Ein ähnlicher Bundesgerichtsentscheid ist im Zusammenhang mit der falschen Beurkundung des Kaufpreises bei einem Grundstücksgeschäft ergangen (BGE 117 IV 181; echte Konkurrenz zwischen Erschleichen einer Falschbeurkundung gemäss Art. 253 StGB und steuerstraftrechtlichem Betrug).

## 8. Strafrahen und -zumessung

Im Gegensatz zu den Tatbeständen der Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 247 StG) oder der Steuerhinterziehung (Art. 248 ff. StG) ist der Steuerbetrug nicht nur als Übertretungstatbestand, sondern als Vergehen im Sinne von Art. 10 Abs. 3 StGB ausgestaltet. Dementsprechend kommt als Strafe nicht nur eine Busse, sondern auch eine Freiheitsstrafe in Frage (Art. 272 Abs. 1 StG). Entgegen dem Wortlaut von Art. 272 Abs. 1 StG beträgt diese seit der Revision des allgemeinen Teils des StGB (Art. 333 Abs. 2 Bst. b StGB i.V.m. Art. 59 Abs. 1 StHG) bis zu drei Jahren oder Geldstrafe. Die Geldstrafe kann höchstens Fr. 1'080'000.- (360 Tagessätze à maximal Fr. 3'000.-) erreichen (Art. 34 StGB).

Die Strafzumessung erfolgt nach den allgemeinen Regeln des StGB. Der Richter bemisst die Strafe nach dem Verschulden des Täters und berücksichtigt dabei das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters (Art. 47 Abs. 1 StGB). Die Strafe kann unter anderem gemildert werden, wenn der Täter aus achtsenswerten Beweggründen, in schwerer Bedrängnis, unter dem Eindruck einer schweren Drohung oder aufgrund eines Abhängigkeitsverhältnisses gehandelt hat oder wenn er aufrichtige Reue zeigt (Art. 48 StGB). Straferhöhend kann sich das Zusammentreffen mehrerer strafbarer Handlungen auswirken (Art. 49 StGB, SGE 2004 Nr. 12). Das Verschulden wird nach der Schwere der Tat, nach der Verwerflichkeit des Handelns, den Beweggründen und Zielen des Täters bestimmt (Art. 47 Abs. 2 StGB).

Als Besonderheit gilt es zu beachten, dass mit der Strafe für den Steuerbetrug die Busse wegen Steuerhinterziehung noch nicht abgegolten ist (Art. 272 Abs. 2 StG). Diese Bestimmung und die darauf aufbauende Praxis verletzen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (zuletzt BGE 122 I 257) weder verfassungsmässige Rechte noch Garantien der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), namentlich auch nicht das Verbot der Doppelbestrafung ("ne bis in idem", SGE 1990 Nr. 4 und 1983 Nr. 8). Allerdings muss jene Behörde, welche die strafbare Handlung als zweite zu beurteilen hat, auf die von der ersten Behörde ausgesprochene Strafe angemessen Rücksicht nehmen.

## 9. Verfahren / Zuständigkeiten

Gemäss Art. 274 StG richtet sich das Verfahren nach der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0, abgekürzt StPO).

Ergeben sich aus der Aktenlage oder aufgrund von Vorabklärungen Beweise oder gesicherte Indizien für einen Steuerbetrug, so reicht die Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramtes bei der zuständigen Untersuchungsbehörde (Staatsanwaltschaft) Strafanzeige ein (Art. 93 Abs. 2 StV, Art. 12 StPO). Der Strafuntersuchungsbehörde stehen – im Unterschied zu den Verwaltungsbehörden im Hinterziehungsverfahren – alle strafprozessualen Untersuchungsmittel und nötigenfalls auch Zwangsmassnahmen zur Verfügung, wie Einvernahme des Beschuldigten, Zeugeneinvernahme oder Untersuchungshaft, Durchsuchungen, Schriftproben, Beschlagnahme (Art. 157 ff. StPO). Das Bankgeheimnis schützt nicht vor der Herausgabe von Bankdaten an die Strafuntersuchungsbehörden.

Die Strafuntersuchung wird abgeschlossen durch eine Einstellungsverfügung (u.a. weil der Steuerbetrugstatbestand nicht erfüllt ist, Art. 319 StPO), einen Strafbefehl oder durch Anklageerhebung beim zuständigen Kreisgericht (Art. 324 ff StPO).

Im Strafverfahren geht es um die Wahrnehmung öffentlicher Interessen. Die Durchsetzung des staatlichen Strafanspruchs steht ausschliesslich den dafür eingesetzten Behörden der Strafverfolgung – sowie in beschränktem Umfang den Parteien des Strafverfahrens – zu. Das Kantonale Steueramt ist in Steuerbetrugsverfahren nicht Partei und daher nicht legitimiert, gegen Einstellungsverfügungen der Staatsanwaltschaft oder gegen Urteile der Strafgerichte Beschwerde zu erheben (SGE 2006 Nr. 9 zum alten Prozessrecht; Art. 104 Abs. 2 StPO und Art. 38 EG zur Schweizerischen Straf- und Jugendstrafprozessordnung, sGS 962.1).

## 10. Selbstanzeige

Der Steuerpflichtige, der erstmals eine Steuerhinterziehung selbst anzeigt, wird unter bestimmten Voraussetzungen (Art. 248bis, 250 Abs. 4, 251bis und 254bis StG) nicht nur von der Hinterziehungsbusse befreit, sondern auch nicht wegen Steuerbetrugs oder anderen mit der Steuerhinterziehung zusammenhängenden Straftaten verfolgt (Art. 272 Abs. 3 StG, StB 248bis Nr. 1).