



Gabriel Bourquin

Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern



Carl Grossmann
Verlag

Gabriel Bourquin

Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern

Gabriel Bourquin

Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern

Ein Beitrag zur Auslegung von Art. 305^{bis} Ziff. 1 und Ziff. 1^{bis} StGB

Autor:

Dr. iur. Gabriel Bourquin

Zürich, Schweiz

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© 2017 Dr. iur. Gabriel Bourquin, Zürich (Schweiz)



Das vorliegende Werk ist eine Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der
Universität Zürich und wurde unter einer Creative Commons Lizenz als Open Access
veröffentlicht, die bei Weiterverwendung nur die Nennung des Urhebers erfordert.

Lizenz: **CC-BY 4.0** – Weitere Informationen: <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Das vorliegende Werk wurde sorgfältig erarbeitet. Dennoch übernehmen
Autor und Verlag für die Richtigkeit von Angaben, Hinweisen und
Dosierungen sowie für etwaige Druckfehler keine Haftung.

Die verwendete Schrift ist lizenziert unter der SIL Open Font License, Version 1.1.

Gedruckt in Deutschland auf säurefreiem Papier mit FSC-Zertifizierung.

Herstellung der Verlagsausgabe (Druck- und digitale Fassung):

Carl Grossmann Verlag, Berlin

www.carlgrossmann.com

ISBN: 978-3-941159-06-8 (gedruckte Ausgabe, Hardcover)

ISBN: 978-3-941159-07-5 (e-Book, Open Access)

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im August 2016 abgeschlossen und an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich als Dissertation eingereicht. Mein besonderer, herzlicher Dank gilt natürlich in erster Linie Herrn Prof. Dr. René Matteotti, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich. Nicht nur hat er mir das spannende Gebiet des Steuerstrafrechts und insbesondere das Thema der Steuergeldwäscherei näher gebracht, sondern er hat mich darüber hinaus während sämtlichen Phasen des Dissertationsprozesses unterstützt, indem er mir für interessante und lehrreiche Diskussionen zur Verfügung stand. Aus dieser Dissertation ist deswegen nicht nur ein Buch, sondern mittlerweile auch ein berufliches Projekt geworden, da ich mit meinen neu gewonnenen Erkenntnissen bereits eine Fachrichtung einschlagen kann. Zu grossem Dank bin auch Herrn Prof. Dr. Andreas Donatsch, ordentlicher Professor für Strafrecht und Strafprozessrecht an der Universität Zürich verpflichtet, einerseits für die Übernahme und speditive Durchführung des Zweitgutachtens, andererseits für die kritische Rückmeldung zum Manuskript.

An den Schlussarbeiten haben mich verschiedene Personen tatkräftig unterstützt – ihnen allen möchte ich meinen herzlichen Dank aussprechen: Meine Lehrstuhlkollegin Pierina Janett leistete unschätzbare Hilfe, indem sie die erste Fassung des Manuskripts mit grosser Sorgfalt durchgelesen hat. Elena Koch, wissenschaftliche Hilfsassistentin am Lehrstuhl Babusiaux, und mein Lehrstuhlkollege Gregor Gassmann, haben ihrerseits wertvolle Korrekturarbeiten im Hinblick auf die Publikation geleistet. Auch meinen anderen Lehrstuhlkollegen möchte ich für die sehr kollegiale Arbeitsatmosphäre bedanken: Selina Many, Ryve Jakupi, Nicole Krenger, Angelica Schwarz, Tamara Pfammatter, Philipp Roth, Raphael Fries und Elena Huber. Meine Lehrkollegen von der Universität Neuenburg, Emily Meller, David Freymond und Olivier Bigler habe ich natürlich nicht vergessen – auch ihnen richte ich meinen herzlichen Dank aus. Insbesondere Emily hat mich

durch den regelmässigen Austausch zu praktischen Fragen des Steuerrechts, die sie aufgrund ihrer beruflichen Erfahrungen sehr gut beantworten konnte, stark unterstützt. Auch Herr Dr. Niklaus Meier, Lehrbeauftragter an der Universität Neuenburg, hatte aufgrund der eigenen Erfahrung in der rechtswissenschaftlichen Arbeit und unserer tiefen Freundschaft sowohl für die fachlichen als auch privaten Belange immer ein offenes Ohr für mich.

Ein grosses Dankeschön gebührt auch Hamid Yeganeh für die anregenden Diskussionen am Esstisch, meist am Sonntagabend, zur Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, welche gemäss seiner Meinung abgeschafft werden solle. Sei sich der Gesetzgeber davon bewusst... Darüber hinaus gilt mein Dank meinen Eltern sowie meiner Freundin Samira Yeganeh. Durch ihre unermüdliche Unterstützung, ihre Liebe und Motivation hatte ich während sämtlichen Phasen meiner Dissertation genügend Elan, das Projekt zu meistern und vorwärts zu machen.

Zürich, im Oktober 2016

Gabriel Bourquin

à Samira

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis.	xi
Literaturverzeichnis	xxv
Materialien und weitere Quellen.	lx
Abkürzungsverzeichnis	lxvi
1. Einleitung	1
1.1 Thema und Untersuchungsgegenstand	1
1.2 Kontext der Gesetzesrevision	2
2. Tatbestand der Steuergeldwäscherei	13
2.1 Zum Begriff der Steuergeldwäscherei	13
2.2 Täter.	13
2.3 Vortaten.	14
2.4 Vermögenswerte die aus einer Vortat herrühren	77
2.5 Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern.	96
2.6 Tatobjekt	99
2.7 Charakterisierung der Tathandlung	142
2.8 Konkretisierung der Tathandlung	188
2.9 Modalitäten der Vortat	228
2.10 Übergangsrecht	234
2.11 Auslandsvortaten.	239
2.12 Subjektives Tatbestandselement	249
3. Zusammenfassung	261
3.1 Untersuchungsgegenstand.	261
3.2 Zum Begriff Steuergeldwäscherei	261
3.3 Vortaten.	262
3.4 Vermögenswerte die aus einer Vortat herrühren	265
3.5 Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern.	266
3.6 Tatobjekt	266
3.7 Charakterisierung der Tathandlung	268
3.8 Konkretisierung der Tathandlung	270

3.9	Modalitäten der Vortat	273
3.10	Übergangsrecht	274
3.11	Auslandsvortaten	275
3.12	Subjektives Tatbestandselement	276
4.	Schlusswort.	278

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.	xi
Literaturverzeichnis	xxv
Materialien und weitere Quellen.	lx
Abkürzungsverzeichnis	lxvi
1. Einleitung	1
1.1 Thema und Untersuchungsgegenstand	1
1.2 Kontext der Gesetzesrevision	2
1.2.1 Die 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen	2
1.2.2 Zu revidierende Gesetzgebung	3
1.2.3 Umstrittener Gesetzesvorentwurf.	4
1.2.4 Gesetzesentwurf	7
1.2.5 Parlamentarische Beratungen	9
1.2.6 Definitive Gesetzesfassung.	10
1.2.6.1 Einzelne Bestimmungen	10
1.2.6.1.1 Strafgesetzbuch	10
1.2.6.1.2 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht.	11
1.2.6.1.3 Geldwäschereigesetz	11
1.2.6.2 Ziele der neuen Gesetzgebung	12
1.2.7 Revision des Steuerstrafrechts	12
2. Tatbestand der Steuergeldwäscherei	13
2.1 Zum Begriff der Steuergeldwäscherei	13
2.2 Täter.	13
2.3 Vortaten.	14
2.3.1 Vorbemerkung	14
2.3.2 Vortaten gemäss Art. 305 ^{bis} StGB	15
2.3.2.1 Urkundenfälschung.	15
2.3.2.2 Steuerbetrug.	15
2.3.3 Fragestellung	16
2.3.4 Evolution der Rechtsprechung	17
2.3.4.1 Allgemeines.	17

2.3.4.2	Abgrenzung nach dem objektiven Tatbestand.	17
2.3.4.3	Abgrenzung nach dem subjektiven Tatbestand.	19
2.3.4.4	Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes	21
2.3.4.5	Abgrenzung auf Konkurrenzebene	21
2.3.4.6	Neuste Entwicklung: Bestätigung des BGE 133 IV 303	22
2.3.5	Methodische Vorgehensweise.	24
2.3.6	Tatbestände	25
2.3.6.1	Urkundenfälschung.	25
2.3.6.2	Steuerbetrug.	26
2.3.7	Gemeinsame objektive Tatbestandselemente.	26
2.3.7.1	Urkunde.	26
2.3.7.1.1	Legaldefinition.	26
2.3.7.1.2	Kaufmännische Buchhaltung.	29
2.3.7.1.2.1	Allgemeines	29
2.3.7.1.2.2	Ausser-fiskalische Wirkung bzw. Schädigung.	30
2.3.7.1.2.2.1	Ausgleichskasse	31
2.3.7.1.2.2.2	Übrige Gläubiger	33
2.3.7.1.2.2.2.1	Allgemeines.	33
2.3.7.1.2.2.2.2	Mittelbarer Schaden	34
2.3.7.1.2.2.2.3	Unmittelbarer Schaden.	38
2.3.7.1.2.3	Ergebnis	38
2.3.7.1.3	Rechnungen.	38
2.3.7.1.4	Revisionsbericht	39
2.3.7.1.5	Bescheinigungen	41
2.3.7.1.5.1	Bankformulare	41
2.3.7.1.5.2	Steuerehrlichkeitserklärung	43
2.3.7.1.5.3	Bescheinigungen Dritter.	45
2.3.7.1.6	Lohnausweise	46
2.3.7.1.7	Ergebnis	46
2.3.7.2	Tathandlung des Fälschens im engeren Sinne	47
2.3.7.2.1	Tathandlung des Fälschens	47
2.3.7.2.2	Tathandlung des Verfälschens.	47
2.3.7.3	Tathandlung der Falschbeurkundung	48
2.3.7.3.1	Definition	48
2.3.7.3.2	Kaufmännische Buchhaltung	49
2.3.7.3.3	Formular A.	54
2.3.7.3.4	Revisionsbericht	55

2.3.7.4	Tathandlung des Gebrauchs.	56
2.3.7.5	Urkundenfälschung durch Unterlassung	56
2.3.7.6	Ergebnis	57
2.3.8	Gemeinsame subjektive Tatbestandselemente	57
2.3.8.1	Ausgangslage.	57
2.3.8.2	Grammatikalische Auslegung	57
2.3.8.2.1	Vorsatz	57
2.3.8.2.2	Schädigungs- bzw. Vorteilsabsicht.	58
2.3.8.2.3	Ergebnis	59
2.3.8.3	Historische Auslegung.	59
2.3.8.3.1	Allgemeines.	59
2.3.8.3.2	Originales Strafgesetzbuch	60
2.3.8.3.3	BdBSt.	60
2.3.8.3.4	Botschaft zum StHG und DBG	60
2.3.8.3.5	Vernehmlassung von 1991 zu Art. 251 StGB.	62
2.3.8.3.6	Ergebnis	62
2.3.8.4	Systematische Auslegung	63
2.3.8.4.1	Fragestellung.	63
2.3.8.4.2	Verhältnis Art. 251 StGB / Art. 186 DBG	63
2.3.8.4.3	Einbezug verwandter Straftatbestände	64
2.3.8.4.3.1	Verhältnis Art. 251 StGB / Art. 15 VStrR	64
2.3.8.4.3.2	Verhältnis Art. 146 StGB / Art. 186 DBG bzw. Art. 14 Abs. 2 VStrR	65
2.3.8.4.3.3	Verhältnis Urkundendelikte / Arglistdelikte	66
2.3.8.4.4	Revision von Art. 305 ^{bis} StGB.	66
2.3.8.4.5	Ergebnis	67
2.3.8.5	Teleologische Auslegung	67
2.3.8.5.1	Geschütztes Rechtsgut	67
2.3.8.5.1.1	Definition	67
2.3.8.5.1.2	Urkundenfälschung	68
2.3.8.5.1.3	Steuerbetrug	69
2.3.8.5.1.4	Ergebnis.	69
2.3.8.5.2	Deliktsart	70
2.3.8.5.3	Erfordernis der Täuschungsabsicht	70
2.3.8.5.3.1	Schärfung des subjektiven Tatbestands	70
2.3.8.5.3.2	Ratio legis	72
2.3.8.5.3.3	Teleologische Reduktion	73
2.3.8.5.3.4	Subsumption	73
2.3.8.5.3.4.1	Ausrichtung der Täuschungsabsicht	73

2.3.8.5.3.4.2	Ausgleichskasse	74
2.3.8.5.3.4.3	Übrige Gläubiger	74
2.3.8.5.4	Ergebnis	75
2.3.9	Gesamtergebnis und Stellungnahme	75
2.4	Vermögenswerte die aus einer Vortat herrühren	77
2.4.1	Vorbemerkung	77
2.4.2	Vermögenswerte	78
2.4.2.1	Fragestellung	78
2.4.2.2	Grammatikalische Auslegung.	78
2.4.2.3	Historische Auslegung	78
2.4.2.4	Systematische Auslegung.	79
2.4.2.5	Teleologische Auslegung.	79
2.4.2.6	Ergebnis	80
2.4.3	„Herrühren“ aus einer Vortat	80
2.4.3.1	Fragestellung.	80
2.4.3.2	Rechtsprechung des Bundesgerichts.	80
2.4.3.2.1	Frühere Rechtsprechung.	80
2.4.3.2.2	Jüngere Rechtsprechung.	81
2.4.3.3	Grammatikalische Auslegung.	83
2.4.3.3.1	Allgemeines.	83
2.4.3.3.2	Steuerhinterziehung	84
2.4.3.3.3	Steuerbetrug	86
2.4.3.3.4	Urkundenfälschung	87
2.4.3.3.4.1	Allgemeines	87
2.4.3.3.4.2	Kaufmännische Buchhaltung	87
2.4.3.3.4.3	Formular A	88
2.4.3.3.4.3.1	Ausgangslage.	88
2.4.3.3.4.3.2	Natürlicher Kausalzusammenhang.	88
2.4.3.3.4.3.3	Adäquater Kausalzusammenhang	90
2.4.3.3.5	Ergebnis	90
2.4.3.4	Historische Auslegung	90
2.4.3.5	Systematische Auslegung	91
2.4.3.6	Teleologische Auslegung.	92
2.4.3.6.1	Fragestellung.	92
2.4.3.6.2	Geschütztes Rechtsgut.	92
2.4.3.6.3	Ratio legis	93
2.4.3.6.4	Ergebnis	95
2.4.3.7	Gesamtergebnis	95

2.5 Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern.	96
2.5.1 Vorbemerkung	96
2.5.2 Erfasste Steuerarten	97
2.5.3 Erfasste Konstellationen	98
2.5.3.1 Allgemeines	98
2.5.3.2 Besonderes zur Einkommenssteuer	98
2.5.3.3 Besonderes zur Gewinnsteuer	98
2.6 Tatobjekt	99
2.6.1 Vorbemerkung	99
2.6.2 Grammatikalische Auslegung	100
2.6.2.1 Art. 305 ^{bis} StGB	100
2.6.2.2 § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB-D.	101
2.6.2.3 § 165 Abs. 1 StGB-A	102
2.6.2.4 Ergebnis	103
2.6.3 Historische Auslegung	103
2.6.4 Systematische Auslegung	104
2.6.4.1 Allgemeines	104
2.6.4.2 Bezug zu Art. 70 StGB	104
2.6.4.3 Geldwäschereigesetz	105
2.6.4.4 Ergebnis	106
2.6.5 Teleologische Auslegung	106
2.6.5.1 Ausgangslage.	106
2.6.5.2 Ratio legis gemäss den Materialien	107
2.6.5.2.1 Gesetzesvorentwurf	107
2.6.5.2.2 Botschaft	107
2.6.5.2.3 Parlamentarische Beratungen.	108
2.6.5.3 Nur Steuerrückerstattungen als Tatobjekt (teleologische Reduktion)	109
2.6.5.4 Steuerersparnisse als Tatobjekt (restriktive Auslegung).	110
2.6.5.4.1 Problematik	110
2.6.5.4.2 Keine Abgrenzungsmöglichkeit	112
2.6.5.4.3 Gesamtkontamination als Folge	113
2.6.5.4.3.1 Allgemeines	113
2.6.5.4.3.2 Kontamination des Vermögens nur in seiner Gesamtheit	114
2.6.5.4.3.3 Kontamination jedes einzelnen Vermögenswerts	115

2.6.5.4.4	Ergebnis	116
2.6.5.5	Nicht deklarierte Steuerfaktoren als Tatobjekt (extensive Auslegung)	117
2.6.5.5.1	Auseinanderfallen von Tatobjekt und Einziehungsobjekt	117
2.6.5.5.2	Erkenntnisse aus dem deutschen Recht.	117
2.6.5.5.2.1	Steuergeldwäscherei.	117
2.6.5.5.2.2	Begünstigung	118
2.6.5.5.2.2.1	Ähnlichkeit mit der Geldwäscherei nach Schweizer Recht	118
2.6.5.5.2.2.2	Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998	119
2.6.5.5.2.2.3	Urteil des BGH 5 StR 624/99 vom 1. August 2000.	120
2.6.5.5.3	Ratio legis nach der Eigenwertung.	121
2.6.5.5.4	Versuch einer Lokalisierung der Steuerersparnisse	122
2.6.5.5.4.1	Literatur	122
2.6.5.5.4.2	Urteil des BGR 1B.785/2012 und 1B.787/2012 vom 16. Oktober 2013	123
2.6.5.5.4.3	Urteil des BGR 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006.	124
2.6.5.5.4.4	Wertung	125
2.6.5.5.5	Vermischungsproblematik	126
2.6.5.5.5.1	Allgemeines	126
2.6.5.5.5.2	Nicht-Vermischung als Regelfall	126
2.6.5.5.5.3	Vermischung als Ausnahmefall	127
2.6.5.5.5.3.1	Fallbeispiele.	127
2.6.5.5.5.3.2	Lösungsansätze zur Begrenzung des Tatobjektes	127
2.6.5.5.5.3.3	Kein zentrales Problem der Steuergeldwäscherei	129
2.6.5.5.6	Ergebnis	129
2.6.5.6	Verfassungs- bzw. völkerrechtskonforme Auslegung	130
2.6.5.6.1	Widersprüchliche Botschaft	130
2.6.5.6.2	Das zu lösende Dilemma.	130
2.6.5.6.3	Funktion der verfassungs- bzw. völkerrechtskonformen Auslegung.	130
2.6.5.6.4	Betroffene Grundrechte	131

2.6.5.6.4.1	Wirtschaftsfreiheit	131
2.6.5.6.4.2	Eigentumsgarantie	132
2.6.5.6.4.3	Unschuldsumutung	132
2.6.5.6.5	Verfassungskonne Auslegung	133
2.6.5.6.5.1	Allgemeines	133
2.6.5.6.5.2	Erfordernis der gesetzlichen Grundlage (Bestimmtheitsgebot)	133
2.6.5.6.5.2.1	Allgemeines.	133
2.6.5.6.5.2.2	Steuerersparnisse als Tatobjekt	135
2.6.5.6.5.2.3	Nicht deklarierte Vermögenwerte als Tatobjekt.	135
2.6.5.6.5.3	Öffentliches Interesse	136
2.6.5.6.5.4	Verhältnismässigkeit.	137
2.6.5.6.5.5	Kerngehalt.	138
2.6.5.6.5.6	Ergebnis	138
2.6.5.6.6	EMRK-konne Auslegung	139
2.6.5.6.7	Konformität mit den weiteren internationalen Verpflichtungen	139
2.6.5.6.7.1	Position des Bundesrates	139
2.6.5.6.7.2	GAFI-Empfehlungen	139
2.6.5.6.7.3	Wiener und Palermo Konventionen	140
2.6.5.6.8	Ergebnis	141
2.6.5.7	Gesamtergebnis	141
2.7	Charakterisierung der Tathandlung	142
2.7.1	Vorbemerkung	142
2.7.2	Einziehungsverteilung	142
2.7.2.1	Ausgangslage.	142
2.7.2.2	Bisheriges Konzept der Einziehung	143
2.7.2.2.1	Naturaleinziehung versus Ersatzforderung	143
2.7.2.2.2	Konkrete versus abstrakte Vermögensvermehrungen	144
2.7.2.2.3	Rechtsprechung.	145
2.7.2.2.3.1	Klassierung.	145
2.7.2.2.3.2	Entscheide betreffend Steuerersparnisse	145
2.7.2.2.3.3	Entscheide aus anderen Rechtsbereichen	148
2.7.2.2.3.4	Ergebnis.	151
2.7.2.2.4	Lehre.	151
2.7.2.2.5	Bedeutung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.	153

2.7.2.2.5.1 Fragestellung	153
2.7.2.2.5.2 Bedeutung in Bezug auf Art. 70 StGB	153
2.7.2.2.5.3 Bedeutung in Bezug auf Art. 305 ^{bis} StGB.	155
2.7.2.2.6 Ergebnis	156
2.7.2.3 Auslegung des Begriffs „Einziehung“ gemäss Art. 305 ^{bis} Ziff. 1 StGB.	157
2.7.2.3.1 Ausgangslage	157
2.7.2.3.2 Grammatikalische Auslegung.	157
2.7.2.3.3 Historische Auslegung.	158
2.7.2.3.4 Systematische Auslegung	159
2.7.2.3.4.1 Allgemeines	159
2.7.2.3.4.2 Normen aus anderen Gesetzen.	159
2.7.2.3.4.2.1 Naturaleinziehung (Art. 70 StGB).	159
2.7.2.3.4.2.2 Ersatzforderung (Art. 71 StGB).	160
2.7.2.3.4.2.3 Nachsteuerverfahren (Art. 151 ff. DBG).	160
2.7.2.3.4.3 Verhältnis des Nachsteuerverfahrens zu Art. 71 StGB	161
2.7.2.3.4.3.1 Fragestellung.	161
2.7.2.3.4.3.2 Position des Bundesstrafgerichts	161
2.7.2.3.4.3.3 Position des Bundesgerichts.	162
2.7.2.3.4.3.4 Würdigung	162
2.7.2.3.4.3.4.1 Problematik	162
2.7.2.3.4.3.4.2 Vergleich Nachsteuerverfahren und Ersatzforderung	163
2.7.2.3.4.3.4.3 Nachsteuerverfahren schliesst Ersatzforderung aus	165
2.7.2.3.4.4 Nemo tenetur-Prinzip	167
2.7.2.3.4.4.1 Konflikt mit den Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren	167
2.7.2.3.4.4.2 Verwertungsverbot nach der Rechtsprechung des EGMR.	168
2.7.2.3.4.4.2.1 Fragestellung	168
2.7.2.3.4.4.2.2 Rechtsprechung.	169
2.7.2.3.4.4.2.3 Ergebnis	172
2.7.2.3.4.4.3 Relativierung der Problematik.	173
2.7.2.3.4.5 Konformität mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz	174
2.7.2.3.4.6 Ergebnis.	174

2.7.2.3.5	Teleologische Auslegung	174
2.7.2.3.5.1	Ausgangslage	174
2.7.2.3.5.2	Ratio legis gemäss den Materialien.	175
2.7.2.3.5.2.1	Position des Bundesrates	175
2.7.2.3.5.2.2	Parlamentarische Beratungen	176
2.7.2.3.5.3	Geschützte Rechtsgüter	177
2.7.2.3.5.3.1	Allgemeines	177
2.7.2.3.5.3.2	Art. 305 ^{bis} StGB.	177
2.7.2.3.5.3.3	Steuerdelikte	178
2.7.2.3.5.3.4	Ergebnis	178
2.7.2.3.5.4	Wertung.	178
2.7.2.3.5.5	Ergebnis.	180
2.7.2.3.6	Gesamtergebnis.	180
2.7.3	Auffindungs- und Herkunftsermittlungsvereitelung	181
2.7.3.1	Fragestellung.	181
2.7.3.2	Grammatikalische Auslegung	181
2.7.3.2.1	Wortlaut.	181
2.7.3.2.2	Steuerersparnisse	182
2.7.3.2.3	Nicht deklarierte Steuerfaktoren	182
2.7.3.2.4	Zwischenergebnis	182
2.7.3.3	Historische Auslegung.	183
2.7.3.4	Systematische Auslegung	184
2.7.3.5	Teleologische Auslegung	185
2.7.3.5.1	Botschaft	185
2.7.3.5.2	Einziehung als pars pro toto	185
2.7.3.5.3	Keine triftigen Gründe für eine Auslegung gegen den Wortlaut	187
2.7.3.6	Gesamtergebnis	187
2.8	Konkretisierung der Tathandlung	188
2.8.1	Vorbemerkung	188
2.8.2	Begehung durch Handlung	188
2.8.2.1	Allgemeines.	188
2.8.2.1.1	Fehlende gesetzliche Umschreibung der Tathandlung	188
2.8.2.1.2	Wiener- und Palermo-Konvention.	190
2.8.2.1.3	Tathandlung der Steuergeldwäscherei.	190
2.8.2.1.4	An sich harmlose Verhaltensweisen	191
2.8.2.2	Übliche Merkmale der Tathandlung.	192

2.8.2.2.1	Persönliche Distanz	192
2.8.2.2.1.1	Zwischenschieben anderer Personen	192
2.8.2.2.1.2	Täuschung über die wirtschaftliche Berechtigung	193
2.8.2.2.1.3	Einsatz diverser Kontotypen	193
2.8.2.2.2	Sachliche Distanz	194
2.8.2.2.2.1	Veränderung des Objektes	194
2.8.2.2.2.2	Verbrauchen der nicht deklarierten Vermögenswerte	195
2.8.2.2.3	Räumliche Distanz	196
2.8.2.2.3.1	Allgemeines	196
2.8.2.2.3.2	Transfer von der Schweiz ins Ausland	196
2.8.2.2.3.3	Transfer vom Ausland in die Schweiz.	198
2.8.2.2.4	Zeitliche Distanz	198
2.8.2.2.5	Typische Fälle der Steuergeldwäscherei.	199
2.8.2.2.5.1	Transponierung zwecks Geldwäscherei.	199
2.8.2.2.5.1.1	Sachverhalt	199
2.8.2.2.5.1.2	Allgemeine steuerstrafrechtliche Folgen	200
2.8.2.2.5.1.3	Steuergeldwäscherei	201
2.8.2.2.5.1.3.1	Vortat	201
2.8.2.2.5.1.3.2	Tathandlung.	201
2.8.2.2.5.2	Loan back-System zwecks Geldwäscherei	202
2.8.2.2.6	Ergebnis.	202
2.8.3	Begehung durch Unterlassung	204
2.8.3.1	Problematik.	204
2.8.3.2	Lehre	205
2.8.3.2.1	Allgemeines	205
2.8.3.2.2	Lehrmeinungen vor dem Inkrafttreten des GwG 1996	205
2.8.3.2.3	Lehrmeinungen nach dem Inkrafttreten des GwG 1996	206
2.8.3.3	Bundesgerichtliche Rechtsprechung.	207
2.8.3.3.1	BGE 136 IV 188	207
2.8.3.3.2	BGE 138 IV 1.	208
2.8.3.4	Einzelne Voraussetzungen des Unterlassungsdeliktes.	209
2.8.3.4.1	Allgemeines	209
2.8.3.4.2	Garantenstellung des Finanzintermediärs auf Grund des GwG	209

2.8.3.4.2.1	Sorgfaltspflichten und Meldepflicht	209
2.8.3.4.2.2	Auswirkung auf den Finanzintermediär	210
2.8.3.4.2.3	Ergebnis	212
2.8.3.4.3	Zurechnung der Garantenstellung nach Art. 29 StGB . .	213
2.8.3.4.3.1	Problematik	213
2.8.3.4.3.2	Rechtsprechung des Bundesgerichts	214
2.8.3.4.3.3	Würdigung	214
2.8.3.4.3.3.1	Organe	214
2.8.3.4.3.3.2	Mitarbeiter mit selbständigen Entscheidungsbefugnissen	214
2.8.3.4.3.3.2.1	Allgemeines	214
2.8.3.4.3.3.2.2	Kundenberater	215
2.8.3.4.3.3.2.3	Sachbearbeiter der Geldwäschereifachstelle .	215
2.8.3.4.3.3.3	Ergebnis	216
2.8.3.4.4	Garantenpflicht	217
2.8.3.4.5	Hypothetische Kausalität	218
2.8.3.4.6	Subjektives Element	219
2.8.3.4.6.1	Allgemeines	219
2.8.3.4.6.2	Vorsatz hinsichtlich der Vortat	219
2.8.3.4.6.3	Vorsatz hinsichtlich der Unterlassung	219
2.8.3.4.7	Ergebnis	220
2.8.3.5	Geldwäscherei durch Unterlassung und Verletzung der Meldepflicht	220
2.8.3.5.1	Fragestellung	220
2.8.3.5.2	Objektiver Tatbestand	220
2.8.3.5.3	Subjektiver Tatbestand	221
2.8.3.5.3.1	Begründeter Verdacht	221
2.8.3.5.3.2	Vergleich mit dem Geldwäschereivorsatz	222
2.8.3.5.4	Ergebnis	223
2.8.3.6	Strafrechtliche Geschäftsherrenhaftung	224
2.8.3.6.1	Allgemeines	224
2.8.3.6.2	Begriff des Geschäftsherrn	224
2.8.3.6.3	Betriebstypische gesteigerte Gefahr	224
2.8.3.6.4	Garantenstellung des Geschäftsherrn	225
2.8.3.6.5	Garantenpflicht des Geschäftsherrn	225
2.8.3.6.6	Kausalität und Erfolg	226
2.8.3.6.7	Subjektives Element	226
2.8.3.6.8	Ergebnis	226

2.8.3.7	Verantwortlichkeit des Unternehmens	226
2.8.3.8	Gesamtergebnis	227
2.9	Modalitäten der Vortat	228
2.9.1	Vorbemerkung	228
2.9.2	Geldwäscherei im Allgemeinen	228
2.9.2.1	Rechtsprechung des Bundesgerichts	228
2.9.2.2	Position der Lehre.	229
2.9.2.3	Kritische Würdigung der Rechtsprechung	230
2.9.3	Steuergeldwäscherei	232
2.9.3.1	Fragestellung.	232
2.9.3.2	Versuchte Vortat	232
2.9.3.3	Versuchte Steuergeldwäscherei	233
2.9.4	Ergebnis.	234
2.10	Übergangsrecht	234
2.10.1	Vorbemerkung.	234
2.10.2	Ausgangslage	235
2.10.3	Abstellen auf den Begehungszeitpunkt.	235
2.10.3.1	Übergangsbestimmung zu Art. 305 ^{bis} StGB.	235
2.10.3.2	Allgemeine Prinzipien des Strafrechts.	236
2.10.3.3	Ergebnis.	237
2.10.4	Auswirkung auf die Meldepflicht	237
2.10.4.1	Ausgangslage	237
2.10.4.2	Steuerperiode 2015.	238
2.10.4.3	Steuerperioden vor 2015.	238
2.11	Auslandsvortaten	239
2.11.1	Vorbemerkung	239
2.11.2	Auslandsvortat	240
2.11.3	Doppelte Strafbarkeit	240
2.11.3.1	Im Kontext der kleinen Rechtshilfe.	240
2.11.3.2	In Bezug auf die Steuergeldwäscherei	243
2.11.4	Qualifikation als Vortat nach Schweizer Recht	245
2.11.5	Besonderes zum sachlichen Geltungsbereich	247
2.11.6	Ergebnis	249
2.12	Subjektives Tatbestandselement	249
2.12.1	Vorbemerkung.	249
2.12.2	Vorsatz hinsichtlich der Vortat bzw. des Tatobjektes.	250
2.12.2.1	Allgemeines.	250

2.12.2.2	Steuergeldwäscherei im Besonderen	253
2.12.2.2.1	Elemente des Vorsatzes	253
2.12.2.2.2	Anhaltspunkte die unter Umständen auf Vorsatz schliessen lassen	254
2.12.2.2.2.1	Steuerdelikte im Allgemeinen.	254
2.12.2.2.2.2	Urkundenfälschung bzw. einen Steuerbetrug.	255
2.12.2.2.2.3	Falsche Angabe des wirtschaftlich Berechtigten.	256
2.12.2.2.3	Anhaltspunkte für ein vermindertes Risiko.	257
2.12.3	Vorsatz hinsichtlich der Tathandlung	258
2.12.4	Ergebnis	260
3.	Zusammenfassung	261
3.1	Untersuchungsgegenstand.	261
3.2	Zum Begriff Steuergeldwäscherei	261
3.3	Vortaten.	262
3.4	Vermögenswerte die aus einer Vortat herrühren	265
3.5	Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern.	266
3.6	Tatobjekt	266
3.7	Charakterisierung der Tathandlung	268
3.8	Konkretisierung der Tathandlung	270
3.8.1	Begehung durch Handlung.	270
3.8.2	Begehung durch Unterlassung	271
3.9	Modalitäten der Vortat	273
3.10	Übergangsrecht	274
3.11	Auslandsvortaten	275
3.12	Subjektives Tatbestandselement	276
4.	Schlusswort.	278

Literaturverzeichnis

ABBET, *Créances fiscales*

ABBET STÉPHANE, *Les créances fiscales dans la LP*, in: ZSR 2009/1 (128), S. 181 ff.

ABEGG et al., *Bankenrecht*

ABEGG PHILIPP/GEISSBÜHLER ALEX/HAEFELI KURT/HUG-GENBERGER ERIC, *Schweizerisches Bankenrecht – Handbuch für Finanzfachleute*, 3. Aufl., Zürich 2012.

ACKERMANN, *BaKomm. StGB I*

ACKERMANN JÜRG-BEAT, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 49.

ACKERMANN, *Diss.*

ACKERMANN JÜRG-BEAT, *Geldwäscherei – Money laundering: eine vergleichende Darstellung des Rechts und der Erscheinungsformen in den USA und der Schweiz*, in: ZOBL DIETER/GIOVANOLI MARIO/HERTIG GÉRARD, *Schweizer Schriften zum Bankrecht*, Bd. 12, Diss., Zürich 1992.

ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*

ACKERMANN JÜRG-BEAT, *Geldwäschereistrafrecht*, in: ACKERMANN JÜRG-BEAT/HEINE GÜNTER (Hrsg.), *Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz – Hand und Studienbuch*, Bern 2013.

ACKERMANN, *OK' I*

ACKERMANN JÜRG-BEAT, in: SCHMID NIKLAUS/ACKERMANN JÜRG-BEAT/ARZT GUNTHER/BERNASCONI PAOLO/DE CAPITANI WERNER (Hrsg.), *Kommentar – Einziehung; Organisiertes Verbrechen; Geldwäscherei*, Bd. 1, Zürich 1998, Art. 305^{bis} StGB.

ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*

ACKERMANN JÜRG-BEAT, *Unterlassungsrisiken in der Unternehmensleitung am Beispiel der Geldwäscherei*, in: ACKERMANN JÜRG-BEAT/HILF MARIANNE JOHANNA (Hrsg.), *Geldwäscherei – Asset Recovery – Europa Institut an der Universität Zürich*, Bd. 133, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 133 ff.

ACKERMANN/D'ADDARIO DI P., *Organisation*

ACKERMANN JÜRG-BEAT/D'ADDARIO DI PAOLO GABRIELLA, *Kriminelle Organisation als Geldwäschereivortat?*, in: *forum poenale* 2010/3, S. 177 ff.

ACKERMANN/ZEHNDER, *Dogmatik*

ACKERMANN JÜRG-BEAT/ZEHNDER STEPHANIE, *Praxistaugliche Dogmatik und Beweisanforderungen*, in: *forum poenale* 2014/1, S. 45 ff.

ACOCELLA, *BaKomm. SchKG I*

ACOCELLA DOMENICO, in: STAEHELIN ADRIAN/BAUER THOMAS/ STAEHELIN DANIEL (Hrsg.), *BaKomm. SchKG I*, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 38–45.

ALTENHAIN, *NK-StGB*

ALTENHAIN KARSTEN, in: KINDHÄUSER URS/NEUMANN ULFRID/PAEFFGEN HANS-ULLRICH (Hrsg.), *Strafgesetzbuch – NomosKommentar*, Bd. 3, 4. Aufl., Baden-Baden 2013, §§ 257–262.

AMADÒ/MOLO, *Rechtshilfe*

AMADÒ FLAVIO/MOLO GIOVANNI, *Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrag und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen*, in: *AJP* 2011/10, S. 1369 ff.

AMONN/WALTHER, *Grundriss SchKG*

AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, *Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts*, Bern 2013.

ARZT, *Falschbeurkundung*

ARZT GUNTHER, *Bankkunden, Bankformulare, Falschbeurkundung*, in: *recht* 2010/1, S. 37 ff.

ARZT, *Geldwäschereiverbot*

ARZT GUNTHER, *Das schweizerische Geldwäschereiverbot im Lichte amerikanischer Erfahrungen*, in: ZStR 1989/106, S. 160 ff.

ARZT, *Korruption und Moral*

ARZT GUNTHER, *Über Korruption, Moral und den kleinen Unterschied*, in: recht 2001/2, S. 41 ff.

ARZT, *Risiken*

ARZT GUNTHER, *Strafrechtliche Risiken aus Sicht des schweizerischen Rechts für Bankmitarbeiter und Vermögensverwalter bei Dienstleistungen für ausländische Klienten*, in: ACKERMANN JÜRGEN-BEAT/ WOHLERS WOLFGANG (Hrsg.), *Finanzmarkt ausser Kontrolle? Selbstregulierung – Aufsichtsrecht – Strafrecht – 3. Zürcher Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht*, Zürich/Genf/Basel 2009.

ARZT, *Steuerdelikte als Vortat*

ARZT GUNTHER, *Steuerdelikte als Vortat – Verkommt der Kampf gegen Geldwäscherei zum Vorwand? – Kritik aus der Wissenschaft?*, in: ST 2011/4, S. 268 ff.

ARZT, *Versuch*

ARZT GUNTHER, *Strafbarer Versuch und Vorbereitung*, in: recht 1985/?, S. 78 ff.

BACHER, *Jurisprudence du TPF*

BACHER JEAN-LUC, *Jurisprudence du TPF en matière de blanchiment d'argent*, in: ST 2012/4, S. 235 ff.

BALABAN, *L'étranger législateur fiscal*

BALABAN BRANKO, *L'étranger devient-il le législateur fiscal de la Suisse?*, in: TREX 2013/5, S. 284 ff.

BALMAT, *Gérants de fortune*

BALMAT CHRISTIAN, *Le GAFI en passe de criminaliser les délits fiscaux – Les gérants de fortune entre le marteau et l'enclume*, in: ST 2011/4, S. 287 ff.

BARTHOLET, *Private Banking*

BAUMANN, *BaKomm. StGB I*

BAUMANN, *Geldwäscherei*

BEHNISCH, *Diss.*

BEHNISCH, *Steuerstrafrecht*

BENEDICK, *Aussagedilemma*

BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*

OLIVER BARTHOLET, *Rechtliche Herausforderungen und Konfliktzonen im grenzüberschreitenden "Private Banking"*, in: SZW 2013/5, S. 383 ff.

BAUMANN FLORIAN, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 69–73.

BAUMANN FLORIAN, *Geldwäscherei in Fiskalsachen – Versuch am untauglichen Objekt?*, in: ACKERMANN JÜRGEN-BEAT/HILF MARIANNE JOHANNA (Hrsg.), *Geldwäscherei – Asset Recovery – Europa Institut an der Universität Zürich*, Bd. 133, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 105 ff.

BEHNISCH URS R., *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, in: BÄR ROLF et al. (Hrsg.), *Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht*; Heft 1, Diss., Bern 1991.

BEHNISCH URS R., *Steuerstrafrecht*, in: ACKERMANN JÜRGEN-BEAT/HEINE GÜNTER (Hrsg.), *Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz – Hand und Studienbuch*, Bern 2013.

BENEDICK GILLES, *Das Aussagedilemma in parallelen Verfahren*, in: AJP 2011/2, S. 169 ff.

BERNASCONI PAULO, *Die Geldwäscherei im schweizerischen Strafrecht: Bericht mit Vorschlägen zu einer Gesetzesrevision: (neuer Artikel 305^{bis} StGB)*, Bern 1986–1987.

BERNASCONI, *Erscheinungsformen*

BERNASCONI PAULO, *Erscheinungsformen der Geldwäscherei in der Schweiz*, in: *Geldwäscherei und Sorgfaltspflicht*, Schriftenreihe SAV, Bd. 8, Zürich 1991, S. 7 ff.

BERNASCONI, *Riciclaggio*

BERNASCONI PAULO, IV *Riciclaggio dei proventi dei reati fiscali e diligenza delle banche* / 20 *Diligenza delle banche svizzere in materia fiscale*, in: VORPE SAMUELE (Hrsg.), *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni – Scritti in onore di Marco Bernasconi*, SUPSI – Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana Bd. 10, 2015, S. 474 ff.

BERTOSSA, *Confiscation et corruption*

BERTOSSA BERNARD, *Confiscation et corruption*, in: SJ 2009 II 371, S. 371 ff.

BETSCHART, *Diss.*

BETSCHART MEINRAD, *Grundfragen der strafrechtlichen Erfassung betrügerischen Verhaltens gegenüber dem Staat*, Diss., Bern 1991.

BETSCHART, *Steuerbetrug*

BETSCHART MEINRAD, *Steuerbetrug: "Urkundenmodell", "Arglistmodell" oder dritter Weg?*, in: ASA 1989–1990 (58), S. 545 ff.

BETSCHART, *Urkundendelikte*

BETSCHART MEINRAD, *Zum Verhältnis der gemeinrechtlichen Urkundendelikte zu den Steuerstraf tatbeständen* *Zugleich eine Besprechung des Bundesgerichtsurteils 6B.367/2007 vom 10. Oktober 2007, teilweise abgedruckt in BGE 133 IV 303 ff.*, in: recht 2008/3, S. 109 ff.

BEUSCH, *Riciclaggio*

BEUSCH MICHAEL, FRIEDLI SARA, BORLA MANUEL, *IV Riciclaggio dei proventi dei reati fiscali e diligenza delle banche / 21 "Serious Tax Crimes": come i delitti fiscali sono divenuti improvvisamente dei "crimini"*, in: VORPE SAMUELE (Hrsg.), *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni – Scritti in onore di Marco Bernasconi*, SUPSI – Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana Bd. 10, 2015, S. 529 ff.

BEUSCH/MALLA, *Entwirrungsversuch*

BEUSCH MICHAEL/MALLA JASMIN, *Steuerstrafrecht – ein Entwirrungsversuch*, in: ZStrR 2012/130, S. 249 ff.

BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*

BITTMANN FOLKER, *Die gewerbs- und bandenmässige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle*, in: wistra 5/2003, S. 161 ff.

BITTMANN, *Vortat*

BITTMANN FOLKER, *Telefonüberwachungsgesetz im Steuerstrafrecht und Steuerhinterziehung als Vortat der Geldwäsche seit dem 1.1.2008*, in: wistra 4/2010, S. 125 ff.

BLUMENSTEIN/LOCHER, *Steuerrecht*

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des Schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002.

BÖCKLI, *Arglistprinzip*

BÖCKLI PETER, *Zum Arglistprinzip im harmonisierten Steuerstrafrecht*, in: StR 1984 (39), S. 158 ff.

BÖCKLI, *Revisionsstelle*

BÖCKLI PETER, *Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht*, Schriften zum Aktienrecht 24, Zürich 2007 und Nachdruck 2008.

- BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*
- BOLLAG, *Extra-legale Gremien*
- BOMMER, *Rechtsprechung 2010*
- BOOG, *BaKomm. StGB I*
- BOOG, *BaKomm. StGB II*
- BOURQUIN, *Infractions fiscales*
- BRETTON-CHEVALLIER, *Gérant de fortune*
- BRUNNER/BOLLER, *BaKomm. SchKG II*
- BÖCKLI PETER, *Schweizer Aktienrecht*, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009.
- BOLLAG JOSEF, *Extra-legale Gremien versus Rechtsstaat: schweizerische Umsetzung der FATF-Empfehlung*, in: ST 2011/4, S. 275 ff.
- BOMMER FELIX, *Die strafrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2010*, in: ZBJV 2015/151 S. 350 ff.
- BOOG MARKUS, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 110 Abs. 4 und 5.
- BOOG MARKUS, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB II*, 3. Aufl., Basel 2013, Vor Art. 251–257, Art. 251–257, 317–318, 317^{bis}.
- BOURQUIN GABRIEL, *Infractions fiscales comme infractions préalables au blanchiment d'argent – Risques en matière d'impôts directs*, in: ASA [in Drucklegung].
- BRETTON-CHEVALLIER CLAUDE, *Le gérant de fortune indépendant – Rapports avec le client, la banque dépositaire, obligations et responsabilités*, Diss., Zürich/Genf/Basel 2002.
- BRUNNER ALEXANDER/BOLLER FELIX H., in: STAEHELIN ADRIAN/BAUER THOMAS/STAEHELIN DANIEL (Hrsg.), *BaKomm. SchKG II*, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 190–196, 333–336.

BÜLTE, *Vortaten*

BURGER, *Geldwäsche*

CAGIANUT, *Wirtschaftskriminalität*

CAMP/BÜHRER, *Retrozessionszahlungen*

CARONI/TAYLAN, *Zwingendes Völkerrecht*

CASANOVA, *Rechtsprechung*

CASSANI, *Commentaire CP*

CASSANI, *CoRo. CPI*

BÜLTE JENS, *Finanzverbrechen als Vortaten der Geldwäscherei*, in: LEITNER ROMAN (Hrsg.), *Finanzstrafrecht 2012: FinStrG-Novelle 2010, Abgabebetrug, Vortaten der Geldwäscherei, Sanktionensystem neu: mit neuester Rechtsprechung und Literatur zum Finanzstrafrecht*, Wien 2013, S. 163 ff.
BURGER ARMIN, *Die Einführung der gewerbs- und bandenmässigen Steuerhinterziehung sowie aktuelle Änderungen im Bereich der Geldwäsche*, in: wistra 1/2002, S. 1 ff.

FRANCIS CAGIANUT, *Wirtschaftskriminalität und Steuerrecht*, StR 1982 (37), S. 331 ff.

CAMP RAPHAËL/BÜHRER CHRISTIAN, *Retrozessionszahlungen – Interessenkonflikte bei externen Vermögensverwaltern*, in: ST 2006/8, S. 527 ff.

CARONI MARTINA/TAYLAN MAYA, *Zwingendes Völkerrecht*, in: recht 2015/2, S. 55 ff.

CASANOVA HUGO, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2010 und 2011 – Steuerverfahrensrecht (direkte Steuern und übrige kantonale Abgaben)*, in: ASA 2012–2013/1–2 (81), S. 13 ff.

CASSANI URSULA, *Crimes ou délits contre l'administration de la justice – Art. 303–307 CP*, in: SCHUBARTH MARTIN (Hrsg.), *Commentaire du droit pénal suisse*, Bd. 9, Bern 1996.

CASSANI URSULA, in: ROTH ROBERT/MOREILLON LAURENT (Hrsg.), *CoRo. CPI*, Basel 2009, art. 5, 11, 29.

CASSANI, *Couperet du droit pénal*

CASSANI URSULA, *Sur qui tombe le couperet du droit pénal?*, in: SCHUBARTH MARTIN (Hrsg.), *Commentaire du droit pénal suisse*, Bd. 9, Bern 1996.

CASSANI, *Crime sous-jacent*

CASSANI URSULA, *L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent: considérations de lege ferenda*, in: SZW 2013/1, S. 12 ff.

CASSANI, *Droit bancaire et financier*

CASSANI URSULA, *I. Introduction: les liens entre la lutte contre le blanchiment d'argent et la protection des intérêts fiscaux de l'Etat – II. La dissimulation d'avoirs soustraits au fisc au regard du droit suisse – III. La solution suisse est-elle conforme aux exigences internationales? – IV. Une situation de transition*, in: BOVET CHRISTIAN/THÉVENOZ LUC (Hrsg.), *Journée 2004 de droit bancaire et financier*, Zürich/Basel/Genf 2004.

CASSANI, *Infractions fiscales*

CASSANI URSULA, *L'extension du système de lutte contre le blanchiment d'argent aux infractions fiscales: Much Ado About (Almost) Nothing*, in: SZW 2015/2, S. 78 ff.

CASSANI, *Proceeds of Crime Act 2002 (1)*

CASSANI URSULA, *La "Proceeds of Crime Act 2002" du Royaume-Uni: présentation générale, confiscation, recouvrement civil et taxation des profits illicites, première partie*, in: ZStrR 2004/122, S. 280 ff.

CASSANI, *Proceeds of Crime Act 2002 (2)*

CASSANI URSULA, *La "Proceeds of Crime Act 2002" du Royaume-Uni: présentation générale, confiscation, recouvrement civil et taxation des profits illicites, seconde partie*, in: ZStrR 2004/122, S. 313 ff.

CAVALLO/DONATSCH, *Entwicklungen*

COHEN, *Legalitätsprinzip*

COLOMBINI, *Blanchiment*

COMETTA, *CoRo. LP*

CONRAD HARI, *Omission*

CORBOZ, *Infractions*

DANON, *CoRo. LIFD*

DE CAPITANI, *Geldwäscherei*

DE CAPITANI, *OK II*

DELNON/RÜDI, *BaKomm. StGB II*

CAVALLO ANGELA/DONATSCH ANDREAS, *Entwicklungen im Strafrecht/Le point sur le droit pénal*, in: SJZ 2011/22 (107), S. 521 ff.

COHEN EMANUEL, *Im Zweifel für die Strafe? Der Umgang mit dem Legalitätsprinzip im materiellen Strafrecht unter besonderer Berücksichtigung des Bestimmtheitsgebotes und des Analogieverbotes*, in: ZStStr (84) 2015, S. 145 ff.

COLOMBINI ANGELO, *Les délits fiscaux et la loi sur le blanchiment d'argent (LBA)*, in: TREX 2011/6, S. 336 ff.

COMETTA FLAVIO, in: DALLÈVES LOUIS/FOËX BÉNÉDICT/JEANDIN NICOLAS (Hrsg.), *CoRo. LP*, Basel 2005, Art. 159–176, 190–196.

CONRAD HARI AURÉLIE, *Le blanchiment d'argent par omission*, in: SZW 2012/4, S. 361 ff.

CORBOZ BERNARD, *Les infractions en droit suisse*, Bd. 1 und 2, Bern 2010.

DANON ROBERT, in: YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (Hrsg.), *CoRo. LIFD*, Basel 2008, art. 57–60, 62–65, 67, 68.

DE CAPITANI WERNER, *Geldwäscherei*, in: SJZ 1998/5 (94), S. 97 ff.

DE CAPITANI WERNER, in: SCHMID NIKLAUS et al. (Hrsg.), *Kommentar – Einziehung; Organisiertes Verbrechen; Geldwäscherei*, Bd. 2, Zürich 2002, GwG.

DELNON VERA/RÜDI BERNHARD, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB II*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 180–186, 303–305, 306–311, 319.

DI GIACINTO, *Delitto fiscale qualificato*

DONATSCH, *Besprechung BGE 122 IV 25 ff.*

DONATSCH, *Komm. DBG*

DONATSCH, *Komm. StHG*

DONATSCH, *Steuerhinterziehung/
Steuerbetrug*

DONATSCH, *Steuerstrafrecht*

DONATSCH, *Steuerstrafrecht im Zentrum*

DONATSCH, *StGB Kommentar*

DI GIACINTO ALESSIO, *Il delitto fiscale qualificato in materia di imposte dirette*, in: NF 2016(1), S. 13 ff.

DONATSCH ANDREAS, *Verdeckte Gewinnausschüttung, unwahre Buchhaltung, Falschbeurkundung, Steuerbetrug – Besprechung von BGE 122 IV 25 ff.*, in: SZW 1997, S. 259 ff.

DONATSCH ANDREAS, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – DBG Art. 83–222*, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 186–195.

DONATSCH ANDREAS, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – StHG*, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 59–61.

DONATSCH ANDREAS, *Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz*, in: ASA 1991/1992 (60), S. 289 ff.

DONATSCH ANDREAS, *Steuerstrafrecht – Hauptprobleme und Lösungsvorschläge*, in: ASA 2012–2013/1–2 (81), S. 1 ff.

DONATSCH ANDREAS, *Buchführung und Strafrecht Steuerstrafrecht im Zentrum*, in: ST 2004/3, S. 201 ff.

DONATSCH ANDREAS, in: DONATSCH ANDREAS et al. (Hrsg.), *StGB Kommentar: Schweizerisches Strafgesetzbuch und weitere einschlägige Erlasse mit Kommentar zu StGB, JStG, den Strafbestimmungen des SVG, BetmG und AuG*, 19. Aufl., Zürich 2013.

DONATSCH, *Vertreter*

DONATSCH ANDREAS, *Die Strafbarkeit des Vertreters bei der Steuerhinterziehung auf der Grundlage des harmonisierten Steuerstrafrechts*, in: WALDER HANS ULRICH/JAAG TOBIAS/ZOBL DIETER (Hrsg.), *Aspekte des Wirtschaftsrechts, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1994, hrsg. im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich*, Zürich 1994, S. 463 ff.

DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*

DONATSCH ANDREAS/ARNOLD IRENE, *Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht – Teil 2*, in: StR 2012/2 (67), S. 82 ff.

DONATSCH/ARNOLD, *Vorgaben GAFI*

DONATSCH ANDREAS/ARNOLD IRENE, *Überlegungen zur Ausgestaltung des Steuerstrafrechts nach DBG und StHG de lege ferenda, insbesondere mit Blick auf die Vorgaben der GAFI (FATF)*, in: MÄUSLI-ALLENSPACH PETER/BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), *Steuern und Recht - Steuerrecht! Liber amicorum für Martin Zweifel*, Basel 2013, S. 227 ff.

DONATSCH/BLOCHER, *Geschäftsherren*

DONATSCH ANDREAS/BLOCHER FELIX, *Zur strafrechtlichen Organisationspflicht des Geschäftsherren*, in: BREITSCHMID PETER/PORTMANN WOLFGANG/REY HEINZ/ZOBL DIETER (Hrsg.), *Grundfragen der juristischen Person: Festschrift für Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag*, Bern 2007.

- DONATSCH/KOUTSOGIANNAKIS, *Verhältnis*
- DONATSCH ANDREAS/KOUTSOGIANNAKIS VASSILIOS, *Verfahrens- und Steuerstrafrecht – Zum Verhältnis zwischen dem Steuerstrafrecht gemäss DBG sowie StHG und dem Allgemeinen Teil des StGB, insbesondere im Falle geringfügigen Verschuldens, Wiedergutmachung sowie der Betätigung aufrichtiger Reue*, in: UTTINGER LAURENCE et al. (Hrsg.), *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich*, Zürich/Basel/Genf 2014.
- DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*
- DONATSCH ANDREAS/TAG BRIGITTE, *Strafrecht I – Verbrechenslehre*, 9. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013.
- DONATSCH/WOHLERS, *Strafrecht IV*
- DONATSCH ANDREAS/WOHLERS WOLFGANG, *Strafrecht IV – Delikte gegen die Allgemeinheit*, 4. Aufl., Zürich 2011.
- EGGER TANNER, *Geldwäscherei*
- EGGER TANNER CHRISTINE, *Die strafrechtliche Erfassung der Geldwäscherei: ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland*, Diss., Zürich 1999.
- EICKER et al., *Verwaltungsstrafrecht*
- EICKER ANDREAS/FRANK FRIEDRICH/ACHERMANN JONAS, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Bern 2012.
- EICKER, *Konkurrenzlehre*
- EICKER ANDREAS, *Grundzüge strafrechtlicher Konkurrenzlehre*, in: ius. full 4/2003, S. 146 ff.
- ENGLER, *BaKomm. StGB II*
- ENGLER MARC, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB II*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 260^{bis}-260^{quater}.

ESCHELBACH, *Steuerstrafrecht*

ESCHELBACH RALF, in: GRAF PETER/JÄGER MARKUS/WITTIG PETRA (Hrsg.), *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, München 2011.

FIOLKA, *Diss.*

FIOLKA GERHARD, *Das Rechtsgut: Strafgesetz versus Kriminalpolitik, dargestellt am Beispiel des Allgemeinen Teils des schweizerischen Strafgesetzbuches, des Strassenverkehrsgesetzes (SVG) und des Betäubungsmittelgesetzes (BetmG)*, Diss., Freiburg 2006, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/AMSTUTZ MARC/BORS MARC (Hrsg.), *Grundlegendes Recht*, Bd. 8, Basel/Genf/München 2006.

FIOLKA, *Rechtsgut*

FIOLKA GERHARD, *Das Rechtsgut als Massstab des Verschuldens in Art. 47 StGB*, in: ZStrR 2007/125, S. 133 ff.

FISCHER et al., *Aktuelle Entwicklungen*

FISCHER PHILIPP et al., *Aktuelle Entwicklungen im Bereich Straf-, Steuer- und Aufsichtsrecht – bedeutende Auswirkungen auf den Anwaltsberuf*, in: Anwaltsrevue 2015, S. 426 ff.

FORSTER, *BaKomm. StGB I*

FORSTER MARC, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Vor Art. 24, Art. 24–27.

FOUMDJEM, *Blanchiment*

FOUMDJEM CÉLESTIN, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Paris 2011.

FREI, *Teilnahme*

FREI WALTER, *Teilnahme Dritter an der Steuerhinterziehung*, in: ZStP 2000/3, S. 159 ff.

FREUND, *Urkundenstraftaten*

FREUND GEORG, *Urkundenstraftaten*, 2. Aufl., Heidelberg 2010.

FREY, *Komm. DBG*

FREY HANS, in: ZWEIFEL MARTIN/
ATHANAS PETER (Hrsg.), *Kommentar
zum schweizerischen Steuerrecht –
DBG Art. 83–222*, 2. Aufl., Basel 2008,
Art. 160–166, 168–173.

GÄCHTER, *Sozialversicherungsrecht*

GÄCHTER THOMAS, *Die Einperso-
nen-AG aus der Sicht des Sozialver-
sicherungsrechts / III. Der in der
eigenen Gesellschaft beschäftigte
Alleinaktionär aus der Sicht des Sozi-
alversicherungsrechts*, in: SCHMID
JÖRG/GIRSBERGER DANIEL (Hrsg.),
*Neue Rechtsfragen rund um die
KMU – Erb-, Steuer-, Sozialversiche-
rungs- und Arbeitsrecht*, Zürich 2006.

GALLIANO/MOLO, *Rétrocessions*

GALLIANO DANIELE/MOLO GIO-
VANNI, *Les rétrocessions dans le
domaine de la gestion patrimoniale*,
in: AJP 2012/12, S. 1766 ff.

GAUTHIER, *Fraude fiscale*

GAUTHIER JEAN, *Fraude fiscale et
droit pénal – Remarques sur une loi
récente*, in: ZStrR 1979/96, S. 264 ff.

GERICKE/WALLER, *BaKomm. OR II*

GERICKE DIETER/WALLER STEFAN,
in: HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM
PETER/WATTER ROLF, *BaKomm. OR
II*, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 754–761,
827, 916–920.

GILLIÉRON, *Commentaire LP*

GILLIÉRON PIERRE-ROBERT, *Com-
mentaire de la loi fédérale sur la
poursuite pour dettes et la faillite*,
Lausanne 1997.

GLANZMANN-TARNUTZER, *Rechnungen*

LUCREZIA GLANZMANN-TARNUTZER,
*Art. 251 StGB und die Erstellung einer
inhaltlich falschen Rechnung*, in: AJP
2002/7, S. 763 ff.

- GLASER, *Diss.* GLASER REINHARD, *Geldwäsche (§ 261 StGB) durch Rechtsanwälte und Steuerberater bei der Honoraranahme*, Diss., München 2009.
- GRABENWARTER/PABEL, *EMRK* GRABENWARTER CHRISTOPH/PABEL KATHARINA, *Europäische Menschenrechtskonvention: ein Studienbuch*, 5. Aufl., München 2012.
- GRABER, *Diss.* GRABER CHRISTOPH K., *Geldwäscherei: ein Kommentar zu Art. 305^{bis} und 305^{ter} StGB*, Diss., Bern 1990.
- GRAVEN/STRÄULI, *Infraction pénale* PHILIPPE GRAVEN/BERNHARD STRÄULI, *L'infraction pénale punissable*, 2. Aufl., Bern 1995.
- GUHL, *Obligationenrecht* GUHL THEO, *Das Schweizerische Obligationenrecht: mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts*, 9. Aufl., Zürich 2000.
- HÄBERLIN, *Mitwirkung* HÄBERLIN PATRIK A., *Steuerhinterziehung: Anstiftung, Gehilfenschaft und sonstige Mitwirkung*, in: TAX PRAX THURGAU, 1/1994.
- HÄFELIN et al., *Allgemeines Verwaltungsrecht* HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016.
- HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht* HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 8. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012.
- HAGENSTEIN, *BaKomm. StGB II* HAGENSTEIN NADINE, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB II*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 135, 162, Vor Art. 163–171^{bis}, Art. 163–171^{bis}, 289, 323–325.

HECHT, *Einzahlung und Geldwäscherei*

HECHT BERNHARD, *Synergien zwischen Einzahlung und Geldwäscherei in der Zürcher Praxis*, in: ACKERMANN JÜRG-BEAT/HILF MARIANNE JOHANNA (Hrsg.), *Geldwäscherei - Asset Recovery – Europa Institut an der Universität Zürich*, Bd. 133, Zürich/Basel/Genf 2012.

HEIERLI, *Haftung für Geldwäscherei*

HEIERLI CHRISTIAN, *Zivilrechtliche Haftung für Geldwäscherei – Unter Berücksichtigung der Instrumente des Einzahlungsrechts*, in: ZStP 2012/253.

HEIERLI/SCHNYDER, *BaKomm. OR I*

HEIERLI CHRISTIAN/SCHNYDER ANTON K., in: HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WIEGAND WOLFGANG, *BaKomm. OR I*, 5. Aufl., Basel 2011, Art. 41–59a, 61, 143–150.

HEIMGARTNER, *BaKomm. StGB I*

HEIMGARTNER STEFAN, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 67b, 103–106, 109.

HEINE, *Bankdaten*

HEINE GÜNTER, *Entwendete und staatlich angekaufte Bankdaten: – viel Lärm um nichts?*, in: ASA 2010–2011/6–7 (79), S. 525 ff.

HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*

HETZER WOLFGANG, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, in: WM 1999/26, S. 1306 ff.

HETZER, *Geldwäschebekämpfung*

HETZER WOLFGANG, *Systemgrenzen der Geldwäschebekämpfung*, in: ZRP 1999/6, S. 245 ff.

HIRSIG-VOUILLOZ, *CoRo. CP I*

HIRSIG-VOUILLOZ MADELEINE, in: ROTH ROBERT/MOREILLON LAURENT (Hrsg.), *CoRo. CP I*, Basel 2009, Art. 69–73.

HOFER, *Strafzumessung*

HOFER THOMAS, *Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern – Unter besonderer Berücksichtigung der Praxis im Kanton Zürich*, Zürich/St. Gallen 2007.

HÖHN, *Praktische Methodik*

HÖHN ERNST, *Praktische Methodik der Gesetzesauslegung*, Zürich 1993.

HOLENSTEIN, *Bemerkungen*

HOLENSTEIN DANIEL, *Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011*, in: StR 2012/3 (67), S. 161 ff.

HOLENSTEIN, *Komm. IStR*

HOLENSTEIN DANIEL, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MATTEOTTI RENÉ (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – Internationales Steuerrecht*, Art. 26 Abs. 1–5, Basel 2015.

HOLENSTEIN, *Revidierte Empfehlungen*

HOLENSTEIN DANIEL, *Umsetzung der revidierten Empfehlungen der FATF/GAFI: Qualifizierter Steuerbetrug soll Geldwäschereivortat werden*, in: StR 2013/4 (68), S. 252 ff.

HOLENSTEIN, *Steuerstrafrecht im Wandel?*

HOLENSTEIN DANIEL, *Schweizer Steuerstrafrecht im Wandel? Reflexionen im Hinblick auf die neuesten internationalen Entwicklungen*, in: ASA 2011–2012/1–2 (80), S. 3 ff.

HUG, *StGB Kommentar*

HUG MARKUS, in: DONATSCH ANDREAS et al. (Hrsg.), *StGB Kommentar: Schweizerisches Strafgesetzbuch und weitere einschlägige Erlasse mit Kommentar zu StGB, JStG, den Strafbestimmungen des SVG, BetmG und AuG*, 19. Aufl., Zürich 2013.

- HÜRLIMANN-FERSCH, *Amts- und Rechtshilfe*
- HÜRLIMANN-FERSCH CAROLIN, *Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen unter besonderer Berücksichtigung der qualifizierenden Elemente beim Steuer- und Abgabebetrug*, Zürich/Basel/Genf 2010.
- HURTADO POZO, *Partie générale*
- HURTADO POZO JOSÉ, *Droit pénal, Partie générale*, Genève/Zürich/Bâle 2008.
- JÄGER, *Kommentar AO*
- JÄGER MARKUS, in: BROCKMEYER HANS BERNHARD et al. (Hrsg.), *Abgabenordnung: einschliesslich Steuerstrafrecht – Kommentar*, 12. Aufl., München 2014, §§ 369–415.
- JAHN, *SSW-StGB*
- JAHN MATTHIAS, in: SATZGEBER HELMUT/SCHLUCKEBIER WILHELM/WIDMAIER GUNTER (Hrsg.), *StGB – Strafgesetzbuch – Kommentar*, 2. Aufl., Köln 2014.
- JEAN-RICHARD, *Desorganisationsdelikt*
- JEAN-RICHARD MARC, *Das Desorganisationsdelikt*, Habil., Zürich 2013.
- JENNY, *Konkurrenz*
- JENNY GUIDO, *Zur Frage der Konkurrenz zwischen Steuerstrafrecht und gemeinem Strafrecht im Bereich der Urkundendelikte*, in: ZStrR 1980/97, S. 121 ff.
- JOSITSCH, *Habil.*
- JOSITSCH DANIEL, *Das Schweizerische Korruptionsstrafrecht*, Habil., Zürich 2004.
- JULEN BERTHOD/LEMBO, *Blanchiment*
- JULEN BERTHOD ANNE VALÉRIE/LEMBO SAVERIO, *Blanchiment et fausse constatation du prix de vente dans un acte authentique: examen critique de jurisprudence et responsabilité du banquier*, in: AJP 2010/1, S. 54 ff.

JUNG, *Selbst-Steuergeldwäscherei*

JUNG, *Steuerplanung*

KÄLIN/KÜNZLI, *Menschenrechtsschutz*

KILGUS/LOSINGER, *Das revidierte GwG*

KILLIAS et al., *Grundriss AT*

KOHLBACHER, *Diss.*

KRÄHENBÜHL, *Transponierung*

KRAMER, *Juristische Methodenlehre*

KUCHOWSKY/RYSER, *Unternehmen*

JUNG MARCEL R., *Selbst-Steuergeldwäscherei*, in: ST 2014/12, S. 1050 ff.

JUNG MARCEL R., *Internationale Steuerplanung mit Offshore-Gesellschaften*, in: ST 2013/8, S. 542 ff.

KÄLIN WALTER/KÜNZLI JÖRG, *Universeller Menschenrechtsschutz – Der Schutz des Individuums auf globaler und regionaler Ebene*, 3. Aufl., Basel 2013.

KILGUS SABINE/LOSINGER PAOLO, *Das revidierte Geldwäschereigesetz ab 1. Januar 2016*, in: TREX 2015/5, S. 278 ff.

KILLIAS MARTIN/KUHN ANDRÉ/DONGOIS, NATHALIE/AEBI MARCELO F., *Grundriss des Allgemeinen Teils des Schweizerischen Strafgesetzbuchs*, Bern 2009.

KOHLBACHER URSULA, *Beweiszeichen als Urkunden im schweizerischen Strafrecht: ein Beitrag zur Reform der Urkundendelikte*, Diss., Basel 1991.

KRÄHENBÜHL DIETER, *Steuerhinterziehung – Transponierung – Rollen und Verantwortlichkeiten der Mittelspersonen und Berater*, Akademie der Treuhand-Kammer, Vortrag vom 4. September 2013, Folien 52 ff.

KRAMER ERNST A., *Juristische Methodenlehre*, 4. Aufl., Bern 2013.

KUCHOWSKY NATALIE/RYSER ROLAND M., *Die Strafbarkeit des Unternehmens Organisationspflichten und Strafrecht*, in: ST 2005/8, S. 583 ff.

KUNZ, *Umsetzung GAFI*

LIVSCHITZ, *Untaten*

LOCHER, *Komm. DBG*

LOMBARDINI, *Banques et blanchiment*

LÓPEZ, *Blick nach Deutschland*

LUTZ, *Umsetzung GAFI*

LUTZ/KERN, *Umsetzung GAFI-Empfehlungen*

MACALUSO, *CoRo. CPI*

MICHAEL KUNZ, *Umsetzung der GAFI-Empfehlungen 2012*, in: Jusletter vom 23. Februar 2015.

LIVSCHITZ MARK, *Neue Geldwäschereivortaten – Untaten des Gesetzgebers?* in: ACKERMANN JÜRG-BEAT/HILF MARIANNE JOHANNA (Hrsg.), *Geldwäscherei – Asset Recovery – Europa Institut an der Universität Zürich*, Bd. 133, Zürich/Basel/Genf 2012.

LOCHER PETER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – III. Teil – Art. 102–222 DBG*, Basel 2015.

LOMBARDINI CARLO, *Banques et blanchiment d'argent*, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013.

LÓPEZ FELIX, *Die Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäscherei – ein Blick nach Deutschland*, in: AJP 2004/6, S. 668 ff.

LUTZ PETER, *Vorlage betreffend Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen: Erste Analyse der Auswirkungen auf den Anwalt als Finanzintermediär*, in: Anwaltsrevue 2014/17, S. 59 ff.

LUTZ PETER/KERN MARTIN, *Umsetzung der GAFI-Empfehlungen: Massgebliche Auswirkungen bei der Geldwäschereibekämpfung und im Gesellschaftsrecht*, in: SJZ 2015/12 (111), S. 301 ff.

MACALUSO ALAIN, in: ROTH ROBERT/MOREILLON LAURENT (Hrsg.), *CoRo. CPI*, Basel 2009, Art. 102, 102a.

MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*

MATTEOTTI RENÉ/BOURQUIN GABRIEL/MANY SELINA, *Steuerrisiken mit Offshore-Strukturen für Banken und ihre Mitarbeiter*, in: ASA 2013–2014/1–2 (82), S. 669 ff.

MATTEOTTI, *Bankkundengeheimnis*

MATTEOTTI RENÉ, *Verfassungsrechtliche Verankerung des steuerlichen Bankkundengeheimnisses: Schutz oder Entmündigung des Steuerbürgers?*, in: ZSR 2015/1 (134), S. 179 ff.

MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*

MATTEOTTI RENÉ, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung – Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Habil., Bern 2007.

MATTEOTTI, *Vortrag Steuergeldwäscherei*

MATTEOTTI RENÉ, *Neue Risiken durch die Einführung der Steuergeldwäscherei*, SRO SAV/SNV, Vortrag vom 7. April 2016.

MATTEOTTI/BOURQUIN,
Steuergeldwäscherei

MATTEOTTI RENÉ/BOURQUIN GABRIEL, *Neue Risiken für Finanzintermediäre infolge der Einführung der Steuergeldwäscherei*, in: ASA [in Drucklegung].

MATTEOTTI/FELBER, *Steuererleichterungen*

MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, *Zur Zulässigkeit der erneuten Erteilung von Steuererleichterungen gemäss Art. 23 Abs. 3 des Steuerharmonisierungsgesetzes*, in: KUNZ PETER V./HERREN DOROTHEA/COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ (Hrsg), *Wirtschaftsrecht in Theorie und Praxis: Festschrift für Roland von Büren*, Basel 2009.

MATTEOTTI/JUNG, *Referat isis-Seminar*

MATTEOTTI RENÉ/JUNG MARCEL R., *Steuerumgehung, Rechtsmissbrauch, Abkommensmissbrauch und Steuerkriminalität – national und international*, Referat am isis-Seminar *Steuerplanung zwischen Legalität und Kriminalität* vom 11.-12. September 2014.

MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*

MATTEOTTI RENÉ/MANY SELINA, *Erhöhung der Strafrisiken für Banken und ihre Mitarbeiter infolge Einführung der Steuergeldwäscherei*, in: Jusletter vom 23. Februar 2015.

MAYER-LADEWIG, *NK-EMRK*

MAYER-LADEWIG JENS, *EMRK Europäische Menschenrechtskonvention – NomosKommentar*, 3. Aufl., Baden-Baden/Basel 2011.

MOLO et al., *Avant-projets GAFI*

MOLO GIOVANNI/VORPE SAMUELE/GALLIANO DANIELE, *Avant-projets GAFI et révision LBA: nouvelles infractions de droit pénal fiscal et implications pour les intermédiaires financiers*, in: ASA 2013–2014/1–2 (82), S. 3 ff.

MOLO, *Riciclaggio*

MOLO GIOVANNI, *Riciclaggio dei proventi dei reati fiscali e diligenza delle banche / 22 Il recepimento del riciclaggio fiscale nel diritto svizzero: cause e conseguenze pratiche*, in: VORPE SAMUELE (Hrsg.), *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni – Scritti in onore di Marco Bernasconi*, SUPSI – Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana Bd. 10, 2015, S. 555 ff.

MOLO, *Steuerstraftaten und Geldwäscherei*

MOLO GIOVANNI, *Zusammenhang zwischen Steuerstraftaten und Geldwäscherei*, in: AJP 2009/2, S. 191 ff.

MÜLLER, *Einziehung*

MÜLLER JÜRG LUZIUS, *Die Einziehung im schweizerischen Strafrecht (Art. 58 und 58^{bis}): unter Berücksichtigung der Gesetzgebung zur Geldwäscherei*, Diss., Bern 1993.

MÜLLER, *Steuerhinterziehung*

MÜLLER GERD, *Die Neuregelung der gewerbsmässigen oder bandenmässigen Steuerhinterziehung – Auslegungsfragen nach der Gesetzesänderung und Probleme in der Praxis*, in: DStR 2002, S. 1641 ff.

MÜLLER, *Verwaltungsrat*

MÜLLER ROLAND, *Der Verwaltungsrat als Arbeitnehmer*, Zürich/Basel/Genf 2005.

MÜLLER/SCHEFER, *Grundrechte*

MÜLLER JÖRG PAUL/SCHEFER MARKUS, *Grundrechte in der Schweiz: im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der Uno-Pakte*, 4. Aufl., Bern 2008.

NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*

SIMONE NADELHOFER DO CANTO, *Vermögenseinziehung bei Wirtschafts- und Unternehmensdelikten: (Art. 70 f. StGB)*, Diss., Luzern 2008.

NAEF, *Soft Law und Gewaltenteilung*

NAEF FRANCESCO, *Soft Law und Gewaltenteilung*, in: AJP 2015/8, S. 1109 ff.

NAEF/CLERICI, *Steuerstraftaten als Vortaten*

NAEF FRANCESCO/CLERICI MICHELE, *Steuerstraftaten als Vortaten der Geldwäscherei*, in: Jusletter vom 7. April 2014.

NAEF/CLERICI, *Umsetzung GAFI*

NAEF FRANCESCO/CLERICI MICHELE, *Plädoyer für eine sinnvolle Umsetzung der GAFI-Empfehlungen 2012*, in: Jusletter vom 11. August 2014.

NEUHAUS/SCHÄRER, *BaKomm. OR II*

NEUHAUS R. MARKUS/SCHÄRER CHRISTOPH, in: HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF, *BaKomm. OR II*, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 957.

NIGGLI, *BaKomm. StGB I*

NIGGLI MARCEL ALEXANDER, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 10, 12–13, 21–23, 67, 67a, 102, 110 Abs. 3^{bis}.

NIGGLI/GFELLER, *BaKomm. StGB I*

NIGGLI MARCEL ALEXANDER/GFELLER DIEGO R., in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 102.

NIGGLI/MAEDER, *BaKomm. StGB I*

NIGGLI MARCEL ALEXANDER/MAEDER STEFAN, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 12–13, 21–23, 67.

NIGGLI/RIEDO, *BaKomm. StGB II*

NIGGLI MARCEL ALEXANDER/RIEDO CHRISTOF in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB II*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 137–140.

OBERSON, *Analyse critique*

OBERSON XAVIER, *Analyse critique du projet de la loi sur la mise en oeuvre des recommandations du GAFI*, in: Jusletter vom 24. März 2014.

OBERSON, *Droit fiscal suisse*

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl., Basel 2012.

OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*

OBERSON XAVIER/MELLER EMILY, *Infractions fiscales et blanchiment d'argent – La mise en œuvre par la Suisse de la recommandation 2012 du GAFI*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 194 ff.

OESTERHELT, *Beihilfe*

OESTERHELT STEFAN, *Beihilfe zur Steuerhinterziehung im In- und Ausland – Verhältnis zwischen Betrug i.S.v. Art. 146 StGB und Steuerstrafrecht*, in: ST 2009/12, S. 955 ff.

PERRIN, *Corruption*

PERRIN BERTRAND, *La répression de la corruption d'agents publics étrangers en droit pénal suisse*, Diss., Fribourg 2008.

PIETH, *BaKomm. StGB II*

PIETH MARK, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB II*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 305^{bis}, 305^{ter}, 322^{ter}-322^{octies}.

PIETH, *Korruptionsgeldwäsche*

PIETH MARK, *Korruptionsgeldwäsche*, in: ACKERMANN JÜRG-BEAT et al. (Hrsg.), *Wirtschaft und Strafrecht – Festschrift für Niklaus Schmid zum 65. Geburtstag*, Zürich 2001, S. 347 ff.

PIRAS/BREITENMOSER, *Regionales ius cogens*

PIRAS CHIARA/BREITENMOSER STEPHAN, *Das Verbot der Todesstrafe als regionales ius cogens*, in: AJP 2011/3, S. 331 ff.

POPP, *Konkurrenz*

POPP PETER, *An den Grenzlinien der Konkurrenz*, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/HURTADO POZO JOSÉ/QUELOZ NICOLAS (Hrsg.), *Festschrift für Franz Riklin*, Zürich 2007, S. 187 ff.

POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*

POPP PETER/BERKEMEIER ANNE, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 1–2.

QUELOZ, *Politique pénale*

QUELOZ NICOLAS, *Quand la politique pénale est de plus en plus gouvernée par le populisme: inquiétudes d'un pénaliste*, in: RFJ 2013, S. 103 ff.

- REHBERG, *Allgemeinheit*
- REICH, *Steuerrecht*
- RICHNER et al., *DBG Handkommentar*
- RICHNER et al., *Kommentar StG-ZH*
- RIGOT, *CoRo. LP*
- ROTH, *Dreiecksverhältnis*
- ROTH, *Nemo tenetur* (1)
- ROTH, *Nemo tenetur* (2)
- SALDITT, *Neues Strafrecht*
- JÖRG REHBERG, *Delikte gegen die Allgemeinheit*, 2. Aufl., Zürich 1996.
- REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, *Handkommentar zum DBG*, 2. Aufl., Zürich 2009.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3. Aufl., Zürich 2013.
- RIGOT DOMINIQUE, in: DALLÈVES LOUIS/FOËX BÉNÉDICT/JEANDIN NICOLAS (Hrsg.), *CoRo. LP*, Basel 2005, Art. 38–45.
- ROTH MONIKA, *Das Dreiecksverhältnis Kunde – Bank – Vermögensverwalter: Treue- und Sorgfaltspflichten unter besonderer Berücksichtigung von Retrozessionen, Finder's Fees und andern Vorteilen, auch im Verhältnis Kunde – Bank*, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2013.
- ROTH SIMON, *Das Verhältnis zwischen verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten und dem Grundsatz "nemo tenetur se ipsum accusare"*, in: ZStrR 2011/129, S. 296 ff.
- ROTH SIMON, *Die Geltung von nemo tenetur imungsverfahren*, in: Jusletter vom 17. Februar 2014.
- SALDITT FRANZ, *Die Schlingen des neuen Strafrechts*, in: StV 2000/4, S. 214 ff.

SAMSON, *Geldwäsche*

SAMSON ERICH, *Geldwäsche nach Steuerhinterziehung? – Gedanken zur Halbwertszeit von Strafgesetzen*, in: HIRSCH HANS JOACHIM et al. (Hrsg.), *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Köln 2003.

SANSONETTI, *CoRo. LIFD*

SANSONETTI PIETRO, in: YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (Hrsg.), *CoRo. LIFD*, Basel 2008, art. 174–179, 181–195.

SCHERRER, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*

SCHERRER BRUNO, *Verdeckte Gewinnausschüttungen – Buchführung – Steuerbetrug*, in: StR 1993 (48), S. 453 ff.

SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*

SCHERRER BRUNO/ZUMOFFEN FRUTTERO JOËLLE, *Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen*, in: NEUHAUS MARKUS et al. (Hrsg.), *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, Schriftenreihe Treuhandkammer, Bd. 150, Zürich 1997, S. 63 ff.

SCHILD TRAPPE, *Beteiligung*

SCHILD TRAPPE GRACE MARIE LUISE, *Strafbare Beteiligung an fremder Steuerhinterziehung*, in: ASA 1996–1997 (65), S. 433 ff.

SCHMID, *Einziehung*

SCHMID NIKLAUS, *Einziehung unrechtmässig erlangter Vorteile*, in: HÄNER ISABELLE/WALDMANN BERNHARD (Hrsg.), *Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht*, Zürich 2010.

SCHMID, *Einziehungsrecht*

SCHMID NIKLAUS, *Das neue Einziehungsrecht nach StGB Art. 58 ff.*, in: ZStrR 1995/113, S. 321 ff.

SCHMID, *OK² I*

SCHMID, *Retrozessionen*

SCHMID, *Schwarze Kassen*

SCHMID, *Unternehmensstrafbarkeit*

SCHNEIDER, *Diss.*

SCHUBARTH, *Geldwäscherei*

SCHMID NIKLAUS, in: SCHMID NIKLAUS (Hrsg.), *Kommentar – Einziehung; Organisiertes Verbrechen; Geldwäscherei*, Bd. 1, 2. Aufl., Zürich 2007, Art. 69–73 StGB.

SCHMID FABIAN, *Retrozessionen an externe Vermögensverwalter – Privatrechtliche Fragen*, Diss., Bern 2009.

SCHMID NIKLAUS, *Straf- und einziehungsrechtliche Fragen bei “schwarzen Kassen” zur Begehung von Bestechungen*, in: AJP 2008/7, S. 797 ff.

SCHMID NIKLAUS, *Einige Aspekte der Strafbarkeit des Unternehmens nach dem neuen Allgemeinen Teil des Schweizerischen Strafgesetzbuchs*, in: VON DER CRONE HANS CASPAR et al. (Hrsg.), *Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht – Festschrift für Peter Forstmoser zum 60. Geburtstag*, Zürich 2003, S. 761.

SCHNEIDER SUSANNE, *Die gewerbs- oder bandenmässige Steuerhinterziehung (§ 370a AO) – ein Schreckensinstrument des Gesetzgebers?*, Diss., Berlin 2006.

SCHUBARTH MARTIN, *Geldwäscherei – Neuland für das traditionelle kontinentale Strafrechtsdenken*, in: SCHULZ JOACHIM/VORMBAUM THOMAS, *Festschrift für Günter Bemann – zum 70. Geburtstag am 15. Dezember 1997*, Baden-Baden 1997, S. 432–435.

- SCHULTZ, *Rechtsprechung*
- SCHULTZ HANS, *Die strafrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1980*, in: ZStrR 1982/118, S. 1 ff.
- SCHWARZ, *Handkommentar Privatrecht*
- SCHWARZ JÖRG, in: HUGUENIN CLAIRE et al., *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht*, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012.
- SCHWARZENEGGER et al., *Strafrecht II*
- SCHWARZENEGGER CHRISTIAN/HUG MARKUS/JOSITSCH DANIEL, *Strafrecht II – Strafen und Massnahmen*, 8. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2007.
- SCHWOB, *Tax crimes als Vortaten*
- SCHWOB RENATE, “Tax crimes“ als Vortaten zu Geldwäscherei? – “Je mehr die Gesetze und Befehle prangen, desto mehr gibt es Diebe und Räuber.“?, in: ST 2011/4, S. 281 ff.
- SEELMANN, *BaKomm. StGB I*
- SEELMANN KURT, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 11, 14–18.
- SEELMANN, *Strafrecht AT*
- SEELMANN KURT, *Strafrecht Allgemeiner Teil*, 5. Aufl., Basel 2012.
- SIEBER, *Komm. DBG*
- SIEBER ROMAN, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – DBG Art. 83–222*, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 174–185.
- SPATSCHECK/WULF, *Vortat*
- SPATSCHECK RAINER/WULF MARTIN, „Gewerbsmässige Steuerhinterziehung“ als Vortat zur Geldwäsche, in: DB 2001/49 (54), S. 2572 ff.
- STADLER, *Bekämpfung der Geldwäscherei*
- STADLER STEPHAN, *Neue Entwicklungen in der Bekämpfung der Geldwäscherei – Von Steuerdelikten über Potentatengelder bis zur Rolle des Steuerberaters*, in: ST 2011/6–7, S. 463 ff.

STRASSER, *Betrugsbekämpfung*

STRASSER OTHMAR, *Betrugsbekämpfung bei Banken - eine Innensicht*, in: ACKERMANN JÜRG-BEAT/HILF MARIANNE JOHANNA (Hrsg.), *Alles Betrug? - Betrug, Betrüger und Betrogene in der Strafrechtspraxis – 7. Schweizerische Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht – Europa Institut an der Universität Zürich*, Bd. 146, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 127 ff.

STRASSER, *Rechtsprechung*

STRASSER OTHMAR, *Jüngste Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend Geldwäscherei und ein erstinstanzliches Urteil*, Vorlesung vom 13. Dezember 2011, Universität Freiburg.

STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*

STRASSER OTHMAR, *Verbrecherischer Erlös nach Geldwäschereigesetz – Was heisst « aus einem Verbrechen herrühren » nach Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG?*, in: ST 2010/9, S. 614 ff.

STRATENWERTH, *AT I*

STRATENWERTH GÜNTER, *Schweizerisches Strafrecht – Allgemeiner Teil I: Die Straftat*, 4. Aufl., Bern 2011.

STRATENWERTH, *AT II*

STRATENWERTH GÜNTER, *Schweizerisches Strafrecht – Allgemeiner Teil II: Strafen und Massnahmen*, 2. Aufl., Bern 2006.

STRATENWERTH, *Geldwäscherei*

STRATENWERTH GÜNTER, *Geldwäscherei – ein Lehrstück der Gesetzgebung*, in: PIETH MARK (Hrsg.), *Bekämpfung der Geldwäscherei: Modellfall Schweiz?*, Basel 1992.

STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*

STRATENWERTH GÜNTER/BOMMER FELIX, *Schweizerisches Strafrecht – Besonderer Teil II: Straftaten gegen Gemeininteressen*, 7. Aufl., Bern 2013.

STRATENWERTH/WOHLERS,
Handkommentar

STRENG, *NK-StGB*

SUTER, *Fiskaldelikte*

SUTER/REMUND, *Infraktions fiscales*

SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*

TAUBE, *Diss.*

TAUBE, *Schwarze Liste der FATF*

THELESKLAF, *Komm. GwG*

STRATENWERTH GÜNTER/WOHLERS
WOLFGANG, *Schweizerisches Strafge-
setzbuch: Handkommentar*, 3. Aufl.,
Bern 2013.

STRENG FRANZ, in: KINDHÄUSER
URS/NEUMANN ULFRID/PAEFFGEN
HANS-ULLRICH (Hrsg.), *Strafgesetzbuch – NomosKommentar*, Bd. 1, 4.
Aufl., Baden-Baden 2013, §§ 46–47.

SUTER CLAUDIA, *Strafbarkeit von Fiskal-
delikten zum Nachteil eines aus-
ländischen Staates*, in: zsis) 2010/2,
Monatsflash Nr. 2.; isis.

SUTER CHRISTOPH/REMUND CÉDRIC,
*Infraktions fiscales, blanchiment et
intermédiaires financiers*, in: GesKR
2015/1, S. 54 ff.

SUTER CHRISTOPH/REMUND CÉDRIC,
*Neue Vortaten zur Geldwäscherei im
Steuerstrafrecht; welche Konsequen-
zen für Finanzintermediäre?*, in: ASA
2013–2014/10 (82), S. 589 ff.

TAMARA TAUBE, *Entstehung, Bedeu-
tung und Umfang der Sorgfaltspflichten
der Schweizer Banken bei der
Geldwäschereiprävention im Banken-
alltag*, Diss., Zürich/St. Gallen 2013.

TAUBE TAMARA, *Die Schwarze Liste
der FATF – was droht der Schweiz
wirklich?*, in: recht 2014/5, S. 210 ff.

THELESKLAF DANIEL/WYSS RALPH/
ZOLLINGER DAVE/VAN THIEL MARK,
*Kommentar zu GwG, StGB (Auszüge),
GwV-FINMA 1 und VSB 08 sowie
die einschlägigen Verordnungen
und Texte von UNO, Europarat, EU,
FATF, Basler Ausschuss und Wolfs-
berg-Gruppe*, 2. Aufl., Zürich 2009.

TOPHINKE ESTHER, *BaKomm. StPO*

TRECHSEL, *Art. 6 § 2 EMRK*

TRECHSEL/NOLL, *Strafrecht AT I*

VALLENDER/LOOSER, *Komm. DBG*

WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*

WEDER, *StGB Kommentar*

WEISSENBERGER, *BaKomm. StGB I*

TOPHINKE ESTHER, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/HEER MARIANNE/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StPO (Art. 1–195)*, 2. Aufl., Basel 2014, Art. 10 Abs. 1 und 3.

TRECHSEL STEFAN, *Struktur und Funktion der Vermutung der Schuldlosigkeit: Ein Beitrag zur Auslegung von Art. 6 Abs. 2 EMRK*, in: SJZ 1981/20 (77), S. 317 ff., 335 ff.

TRECHSEL STEFAN/NOLL PETER, *Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit*, 6. Aufl., Zürich 2004.

VALLENDER KLAUS A./LOOSER MARTIN E., in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – DBG Art. 83–222*, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 1, 2, 147–153, 199–201, 221.

WALDBURGER ROBERT/FUCHS STEFAN, *Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2014, S. 111 ff.

WEDER ULRICH, in: DONATSCH ANDREAS et al. (Hrsg.), *StGB Kommentar: Schweizerisches Strafgesetzbuch und weitere einschlägige Erlasse mit Kommentar zu StGB, JStG, den Strafbestimmungen des SVG, BetmG und AuG*, 19. Aufl., Zürich 2013.

WEISSENBERGER PHILIPPE, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 29.

- WIPRÄCHTIGER/KELLER, *BaKomm. StGB I*
- WIPRÄCHTIGER HANS/KELLER STEFAN, in: NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.), *BaKomm. StGB I*, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 47–48a.
- WÜSTINER, *BaKomm. OR II*
- WÜSTINER HANSPETER, in: HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF, *BaKomm. OR II*, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 725–725a, 820, 903.
- WYSS, *Komm. GwG*
- THELESKLAF DANIEL/WYSS RALPH/ZOLLINGER DAVE/VAN THIEL MARK, *Kommentar zu GwG, StGB (Auszüge), GwV-FINMA 1 und VSB 08 sowie die einschlägigen Verordnungen und Texte von UNO, Europarat, EU, FATF, Basler Ausschuss und Wolfsberg-Gruppe*, 2. Aufl., Zürich 2009.
- ZÄCH, *Kritische Würdigung*
- ZÄCH ROGER, in: ZÄCH ROGER/WEBER ROLF H./HEINEMANN ANDREAS (Hrsg.), *Revision des Kartellgesetzes – Kritische Würdigung der Botschaft 2012 durch Zürcher Kartellrechtler*, Zürich/St. Gallen 2012.
- ZIMMERMANN, *Coopération judiciaire*
- ZIMMERMANN ROBERT, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4. Aufl., Berne 2014.
- ZOLLINGER, *Komm. GwG*
- THELESKLAF DANIEL/WYSS RALPH/ZOLLINGER DAVE/VAN THIEL MARK, *Kommentar zu GwG, StGB (Auszüge), GwV-FINMA 1 und VSB 08 sowie die einschlägigen Verordnungen und Texte von UNO, Europarat, EU, FATF, Basler Ausschuss und Wolfsberg-Gruppe*, 2. Aufl., Zürich 2009.

ZULAUF, *Weissgeldstrategie*

ZULAUF URS, „Weissgeldstrategie“
für das Schweizer Private Banking?,
in: ISLER PETER R./CERUTTI ROMEO
(Hrsg.), *Vermögensverwaltung VI –
Europa Institut an der Universität
Zürich*, Bd. 141, Zürich/Basel/Genf
2013.

ZWEIFEL, *Komm. DBG*

ZWEIFEL MARTIN, in: ZWEIFEL
MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.),
*Kommentar zum schweizerischen
Steuerrecht – DBG Art. 83–222*, 2.
Aufl., Basel 2008, Art. 109–119, 122–
135, 203.

ZWEIFEL, *Revision Steuerstrafrecht*

ZWEIFEL MARTIN, *Für eine Revision
des harmonisierten Steuerstraf-
rechts*, in: ST 1993/9, S. 608 ff.

ZWEIFEL/CASANOVA, *Steuerverfahrensrecht*

ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO,
*Schweizerisches Steuerverfahrens-
recht – Direkte Steuern*, Zürich 2008.

Materialien und weitere Quellen

4. EU-Geldwäschereirichtlinie

Richtlinie (EU) 2015/849 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015–09-24 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission.

AIA-Abkommen

Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten.

BBl 1971 I 993

Botschaft zum Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 21. April 1971.

BBl 1983 III 1

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983.

BBl 1989 II 1061

Botschaft über die Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Gesetzgebung über Geldwäscherei und mangelnde Sorgfalt bei Geldgeschäften) vom 12. Juni 1989.

BBl 1991 II 969	Botschaft über die Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches und des Militärstrafgesetzes (Strafbare Handlungen gegen das Vermögen und Urkundenfälschung) sowie betreffend die Änderung des Bundesgesetzes über die wirtschaftliche Landesversorgung (Strafbestimmungen) vom 24. April 1991.
BBl 1993 III 277	Botschaft über die Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches und des Militärstrafgesetzes (Revision des Einziehungsrechts, Strafbarkeit der kriminellen Organisation, Melde-recht des Financiers) vom 30. Juni 1993.
BBl 1996 III 1101	Botschaft zum Bundesgesetz zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz) vom 17. Juni 1996.
BBl 1999 1979	Botschaft zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Allgemeine Bestimmungen, Einführung und Anwendung des Gesetzes) und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht vom 21. September 1998.
BBl 2006 4021	Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates zur Initiative des Kantons Jura Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen vom 13. Februar 2006.
BBl 2007 6269	Botschaft zur Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) vom 15. Juni 2007.
BBl 2012 6941	Botschaft zur Änderung des Geldwäschereigesetzes vom 27. Juni 2012.

BBl 2014 605	Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) vom 13. Dezember 2013.
BBl 2014 9689	Bundesgesetz zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière vom 12. Dezember 2014.
Bericht EU Komm. (2005/60/EG)	Bericht der Kommission an das europäische Parlament und den Rat vom 11. April 2012 über die Anwendung der Richtlinie 2005/60/EG zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung – COM(2012) 168 final.
Bericht Finanzmarktpolitik	Bericht des Bundesrates vom 19. Dezember 2012 zur Finanzmarktpolitik des Bundes.
Bericht Vereinheitlichung	Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts vom 29. Mai 2013.
BG Umsetzung Empfehlungen GAFI 2008	Bundesgesetz vom 3. Oktober 2008 zur Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (AS 2009 361).
BSV Wegleitung	BSV – Wegleitung über den Bezug der Beiträge (WBB) in der AHV, IV und EO – Gültig ab 1. Januar 2014.
Consultation publique recomm. GAFI	Réponse du GAFI à la consultation publique sur la révision des recommandations, avril 2012.
Diskussionspapier Finanzplatz	Diskussionspapier des Bundesrates vom 22. Februar 2012 – Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz.

E-[...]	Bundesgesetz zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (Entwurf vom 13. Dezember 2013).
EBK-RS 98/1	Rundschreiben der Eidgenössischen Bankenkommission: Richtlinien zur Bekämpfung und Verhinderung der Geldwäscherei (Geldwäscherei) vom 26. März 1998.
EFD, Vernehmlassung GwG	EFD – Eidgenössisches Finanzdepartement, Finanzplatzstrategie – Erweiterte Sorgfaltspflichten zur Verhinderung der Annahme unversteuerter Vermögenswerte – Änderung des Geldwäschereigesetzes – Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage vom 27. Februar 2013.
EFD, Vernehmlassungsergebnisse GwG	EFD – Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Vernehmlassungsergebnisse zur Änderung des Geldwäschereigesetzes (GwG) vom 29. November 2013.
Entwurf Ausschüsse EU-Parlament	Entwurf über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (COM(2013)0045) – C7-0032/2013 – 2013/0025(COD)) – Ausschuss für Wirtschaft und Währung Ausschuss für bürgerliche Freiheiten, Justiz und Inneres eines Berichtes – vom 11. November 2013.

ESTV, Ergebnisbericht Vereinheitlichung	ESTV – Eidgenössische Steuerverwaltung, Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts – Ergebnisbericht von Mai 2014.
Gutachten SIR Steuervortaten	Gutachten über Steuerstraftaten als Vorstraftaten zur Geldwäscherei des Schweizerischen Instituts für Rechtsvergleichung vom 3. April 2013.
KAA	EDI – Kreisschreiben an die Ausgleichskassen über die Kontrolle der Arbeitgeber (KAA) – Gültig ab 1. Januar 2008.
OECD-CRS	OECD – Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard, vom 13. Februar 2014.
Praxis Kst. GwG	EFV – Eidgenössische Finanzverwaltung, Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei, Praxis der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei zu Art. 2 Abs. 3 GwG – der Geltungsbereich des Geldwäschereigesetzes im Nichtbankensektor – vom 29. Oktober 2008.
Recommandations du GAFI 2012	Recommandations du GAFI – Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération, février 2012.
SIF Bericht Schliessfächer	Bericht des Staatssekretariates für internationale Finanzfragen über Schliessfächer und deren Missbrauchsrisiken für Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung, vom 14. Dezember 2015.

SIF, Vernehmlassung GAFI	SIF – Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière – Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage vom 27. Februar 2013.
SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFI	SIF – Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière – Bericht über die Vernehmlassungsergebnisse von September 2013.
VE 4. EU-Geldwäschereirichtlinie	Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlamenten und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung vom 5. Februar 2013.
VE-[...]	Bundesgesetz zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (Vorentwurf vom 27. Februar 2013).
VE-Steuerstrafrecht	Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts (Vorentwurf vom 30. Mai 2013).

Abkürzungsverzeichnis

a.M.	anderer Meinung
AB	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AHV	Verordnung vom 31.10.1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.101)
AJP	Aktuelle Juristische Praxis (Lachen)
al.	alinéa
AO	Abgabenordnung vom 16.3.1976 zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 3. Dezember 2015 (BGBI. I S. 2178)
AppGer	Appellationsgericht
art.	article
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse (Lausanne)
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
B-StRK	Bundessteuer-Rekurskommission
BaKomm.	Basler Kommentar
BankG	BG vom 8.11.1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz; SR 952.0)
BBl	Bundesblatt
BBSW	Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht (Bern)
Bd.	Band
BdBS	Bundesratsbeschluss vom 9.12.1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (aufgehoben durch DBG per 1.1.1995) (SR 642.11)
BEHV	Verordnung vom 2.12.1996 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsenverordnung; SR 954.11)
BG	Bundesgesetz

BGBI	Bundesgesetzblatt (Deutschland/Österreich)
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (Lausanne)
BGer	Bundesgericht
BGH	Bundesgerichtshof (Deutschland)
BGHSt	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des (deutschen) Bundesgerichtshofs in Strafsachen (Köln)
BJM	Basler juristische Mitteilungen (Basel)
BS	Basel-Stadt
bspw.	beispielsweise
BStGer	Bundesstraßengericht
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BV	Bundesverfassung der schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 (SR 101)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CE	Conseil de l'Europe
CO	Loi fédérale du 30.3.1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième; Droit des obligations; SR 220)
CoRo.	Commentaire Romand
D	Deutschland
d.h.	das heisst
DB	Der Betrieb (Düsseldorf)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	BG vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
ders.	derselbe (Autor)
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (München)
E	Entwurf
E.	Erwägung
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EGV-SZ	Entscheidungen der Gerichts- und Verwaltungsbehörden des Kantons Schwyz (Schwyz)
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii (und andere)
EueR	Europäisches Übereinkommen vom 20.4.1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen (SR 0.351.1)
f., ff.	folgende, fortfolgende

FATF	Financial Action Task Force
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
Fn	Fussnote
GAFI	Groupe d'action financière
GesKR	Schweizerische Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht sowie Umstrukturierungen (Zürich)
GwG	BG vom 10.10.1997 über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung (Geldwäschereigesetz; SR 955.0)
GwG-D	Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten vom 13.8.2008 zuletzt geändert durch Art. 346 der Verordnung vom 31.08.2015 (BGBl. I S. 1474) (Geldwäschegesetz)
GwV-FINMA	Verordnung vom 3.6.2015 der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (Geldwäschereiverordnung-FINMA; SR 955.033.0)
H.	Heft
h.L.	herrschende Lehre
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht – Forum für Steuerrecht (St. Gallen)
IMF	International Monetary Fund
inkl.	inklusive
insbes.	insbesondere
IPRG	BG vom 18.12.1987 über das Internationale Privatrecht (SR 291)
IRS	Internal Revenue Service (USA)
IRSV	Verordnung vom 24.2.1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfeverordnung; SR 351.11)
isis	Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
Kap.	Kapitel
KassGr	Kassationsgericht
KS	Kreisschreiben
LF	loi fédérale
LIFD	LF du 14.12.1990 sur l'impôt fédéral direct (SR 642.11)
lit.	litera

LS	Zürcher Loseblattsammlung
m.E.	meines Erachtens
MROS	Meldestelle für Geldwäscherei
MWSTG	BG vom 12.6.2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz; SR 641.20)
N	Nationalrat/Note
NF	Novità fiscali (Manno)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Frankfurt am Main)
Nr.	Nummer
o.ä.	oder ähnlich(e)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OGer	Obergericht
OR	BG vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 220)
Palermo-Konvention	Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität; Abgeschlossen in New York am 15.11.2000 (SR 0.311.54)
Pra	Die Praxis des Bundesgerichts (Basel)
RBOG	Rechenschaftsbericht des Obergerichts des Kanton Thurgau
recht	Zeitschrift für juristische Weiterbildung und Praxis (Bern)
resp.	respektive
RS	recueil systématique
Rz	Randziffer
S	Ständerat
S.	Seite
SAV	Schweizerischer Anwaltsverband
SchKG	BG vom 11.4.1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SR 281.1)
SJ	Semaine judiciaire (Genève)
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung (Zürich)
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zürich)
StE	Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen (Basel)

StG	BG vom 27.6.1973 über die Stempelabgaben (SR 641.10)
StG-ZH	Steuergesetz vom 8.6.1997 des Kantons Zürich (LS 631.1)
StGB-A	BG vom 23.01.1974 über die mit gerichtlicher Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch Österreich)
StGB-D	Strafgesetzbuch vom 13.11.1998 zuletzt geändert durch Art. 5 des Gesetzes vom 10.12.2015 (BGBl. I S. 2218) (Strafgesetzbuch Deutschland)
StPO-D	Strafprozessordnung vom 7.4.1987 zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 21.12.2015 (BGBl. I S. 2525) (Strafprozessordnung Deutschland)
StR	Steuer Revue (Muri/Bern)
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zürich)
u.a.	unter anderem/anderen
usw.	und so weiter
VE	Vorentwurf
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VS	Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken
VStG	BG vom 13.10.1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz; SR 642.21)
VStrR	BG vom 22.03.1974 über das Verwaltungsstrafrecht (SR 313.0)
VStV	Vollziehungsverordnung vom 19.12.1966 zum BG über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung; SR 642.211)
Wienerkonvention	Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen den unerlaubten Verkehr mit Betäubungsmitteln und psychotropen Stoffen; Abgeschlossen in Wien am 20.12.1988 (SR 0.812.121.03)
WM	Wertpapiermitteilungen – Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins (Bern)
ZBstG	BG vom 17.12.2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Zinsbesteuerungsgesetz; SR 641.91)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210)
ZH	Zürich
Ziff.	Ziffer(n)

zit.	zitiert
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (München und Frankfurt)
zsis)	Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (Winterthur)
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Basel)
ZStP	Zürcher Steuerpraxis (Zürich)
ZStrR	Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht (Bern)
ZStStr	Zürcher Studien zum Strafrecht (Zürich)

1. Einleitung

1.1 THEMA UND UNTERSUCHUNGSGEGENSTAND

Ausgangspunkt der vorliegenden Dissertation sind die 2012 revidierten **GAFI-Empfehlungen**. Gemäss der **Empfehlung Nr. 3** sollen Steuerdelikte bei den direkten und indirekten Steuern als mögliche Vortaten der Geldwäscherei gelten, was eine Anpassung der schweizerischen Gesetzgebung nötig gemacht hat.

Die wichtigste Bestimmung des Bundesgesetzes zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière ist die neue Fassung des Geldwäschereitatbestandes von Art. 305^{bis} StGB, welcher per 1. Januar 2016 in Kraft getreten ist.¹ Diese Monographie widmet sich der Problematik der **Steuerdelikte als Vortaten der Geldwäscherei** im Bereich der direkten Steuern, welche für die Schweiz völlig neu ist. Im Zentrum der Untersuchung steht die **Auslegung des revidierten Art. 305^{bis} StGB**. Die Dissertation fokussiert sich damit auf die strafrechtliche Erfassung der sogenannten Steuergeldwäscherei. Wo nötig, insbesondere in Bezug auf die Strafbarkeit der Geldwäscherei durch Unterlassung, wird dabei auf das aufsichtsrechtliche Geldwäscherei-Abwehrdispositiv – besondere Sorgfaltspflichten nach Art. 6 GwG und Meldepflicht nach Art. 9 GwG – eingegangen.

Zu diesem Zweck werden die vom Bundesgericht und der herrschenden Lehre anerkannten klassischen Elemente der grammatikalischen, historischen, systematischen und teleologischen Auslegung verwendet. Im Rahmen der systematischen Auslegung werden insbesondere die internationalen Standards (GAFI-Empfehlungen) sowie die Grundprinzipien des Verfassungs-, Steuer-, Straf- und Verwaltungsrechts als Massstab beigezogen.

¹ AS 2015 1389.

1.2 KONTEXT DER GESETZESREVISION

1.2.1 Die 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen

Anlass der Gesetzesrevision vom 12. Dezember 2014 betreffend Art. 305^{bis} StGB und die entsprechenden Bestimmungen des Geldwäschereigesetzes² sind die 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière. Obwohl solche „Empfehlungen“ für die Mitgliedstaaten nicht verbindlich sind, besteht das Bedürfnis, die nationale Gesetzgebung regelmässig auf die Entwicklung der internationalen Standards abzustimmen. Eine Anpassung des innerstaatlichen Rechts ist deswegen von Bedeutung, weil die GAFI die Übereinstimmung der nationalen Gesetzgebungen mit ihren Empfehlungen regelmässig überprüft. Die Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen führt aus, dass es „im Interesse des Finanzplatzes Schweiz, insbesondere im Interesse seiner Integrität und Attraktivität [ist], die Massnahmen zu treffen, die zur Umsetzung der wesentlichen Punkte der revidierten Empfehlungen nötig sind. So wird sichergestellt, dass das System der Schweiz, wie bei der Evaluation 2005 festgestellt, solid, umfassend und weitgehend konform mit den GAFI-Empfehlungen bleibt.“³

Für die Schweiz ist insbesondere die Empfehlung Nr. 3 relevant,⁴ gemäss welcher alle schweren Straftaten als mögliche Geldwäschereivortaten zu betrachten sind; dies sowohl im Bereich der indirekten als auch in demjenigen der direkten Steuern. Gemäss dem vor dem 1. Januar 2016 geltenden Geldwäschereiartikel galten nur Verbrechen als Vortaten. Da es im Bereich der direkten Steuern keine Verbrechen gab, musste der Bundesrat eine Gesetzesrevision in die Wege leiten, was er mit dem Vorentwurf vom 27. Februar 2013 tat.⁵ Die GAFI-Empfehlungen haben aber nicht nur Auswirkungen für die Schweiz, sondern sie werden neu im Rahmen der 4. EU-Geldwäschereirichtlinie berücksichtigt. Rz 11 der Präambel hält fest, dass den überarbeiteten FATF-Empfehlungen entsprechend, „Steuerstraftaten“ im Zusammenhang mit direkten und indirekten Steuern als „kriminelle

² Vgl. namentlich Art. 6 Abs. 2 lit. b und Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG.

³ BBl 2014 605, S. 606 f.

⁴ Recommandations du GAFI 2012, S. 12, 36 f., 121. Vgl. ebenfalls Diskussionspapier Finanzplatz, S. 23; Bericht Finanzmarktpolitik, S. 27 und Bericht EU Komm. (2007/60/EG), S. 5.

⁵ SIF, Vernehmlassung GAFI.

Tätigkeit“ im Sinne der Richtlinie gelten. Gemäss Art. 3 Ziff. 4 lit. f bezeichnet der Ausdruck „kriminelle Tätigkeit“ jede Form der kriminellen Beteiligung an „alle[n] Straftaten, einschliesslich Steuerstraftaten, im Zusammenhang mit direkten und indirekten Steuern und entsprechend der Definitionen im nationalen Recht der Mitgliedstaaten, die mit einer Freiheitsstrafe oder einer die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung im Höchstmass von mehr als einem Jahr oder – in Mitgliedstaaten, deren Rechtssystem ein Mindeststrafmass für Straftaten vorsieht – die mit einer Freiheitsstrafe oder einer die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung von mindestens mehr als sechs Monaten belegt werden können.“ Steuerdelikte als Vortaten der Geldwäscherei gibt es allerdings bereits in den Rechtsordnungen vieler europäischer Staaten, namentlich in Belgien, Frankreich, Italien, Deutschland, Österreich und dem Vereinigten Königreich.⁶

1.2.2 Zu revidierende Gesetzgebung

Der vor dem 1. Januar 2016 geltende Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB lautete wie folgt:

„Wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen herrühren, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft.“

Die vor dem 1. Januar 2016 geltenden Art. 6 und 9 GwG lauteten dementsprechend wie folgt:

„Art. 6 Abklärungspflichten

¹ Der Finanzintermediär ist verpflichtet, Art und Zweck der vom Vertragspartner gewünschten Geschäftsbeziehung zu identifizieren. Der Umfang der einzuholenden Informationen richtet sich nach dem Risiko, das der Vertragspartner darstellt.

6 MOLO, *Steuerstraftaten und Geldwäscherei*, S. 194; CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 14 ff. Vgl. ebenfalls FOUNDJEM, *Blanchiment*, basierend auf dem französischen Recht. Vgl. sowohl LÓPEZ, *Blick nach Deutschland*, als auch SPATSCHECK/WULF, *Vortat*, und BURGER, *Geldwäsche*, spezifisch in Bezug auf Deutschland. Vgl. für eine umfassende Übersicht Gutachten SIR Vorstraftaten sowie Bericht Finanzmarktpolitik.

² *Der Finanzintermediär muss die wirtschaftlichen Hintergründe und den Zweck einer Transaktion oder einer Geschäftsbeziehung abklären, wenn [...] b. Anhaltspunkte vorliegen, dass Vermögenswerte aus einem Verbrechen herrühren [...].“*

„Art. 9 Meldepflicht

Ein Finanzintermediär muss der Meldestelle für Geldwäscherei nach Artikel 23 (Meldestelle) unverzüglich Meldung erstatten, wenn er:

a. weiss oder den begründeten Verdacht hat, dass die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte: [...]

2. aus einem Verbrechen herrühren [...].“

Die Beschränkung der Geldwäschereibestimmung und der entsprechenden Sorgfaltspflichten sowie der Meldepflicht aus dem Geldwäschereigesetzes auf Verbrechen brachte die faktische Konsequenz mit sich, dass Handlungen im Zusammenhang mit (bei den direkten Steuern) nicht deklarierten Vermögenswerten aus Sicht der Geldwäscherei unproblematisch waren. Insbesondere Finanzintermediäre konnten Kundengelder annehmen, ohne deren Steuerkonformität zu hinterfragen.⁷ Im Bereich der indirekten Steuern gab es mit dem damaligen qualifizierten Abgabebetrug nach Art. 14 Abs. 4 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) bereits einen als Verbrechen eingestuften Tatbestand und damit eine Vortat.⁸

1.2.3 Umstrittener Gesetzesvorentwurf

Da im Bereich der direkten Steuern ein Verbrechenstatbestand fehlte, veröffentlichte der Bundesrat am 27. Februar 2013 einen in der Folge stark kritisierten Vorentwurf zu einem Bundesgesetz zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen.⁹ Gegen die Ausdehnung der Vortaten auf schwere Steuervergehen wurde unter anderem ausgeführt, **bei Steuervortaten generiere die Vortat nicht unmittelbar kontaminierte Vermögenswerte,**

⁷ Denkbar war jedoch bereits Gehilfenschaft zu Steuerdelikten.

⁸ „Zielt eine Handlung nach Absatz 1 oder 2 bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren auf erhebliche Gewinne und handelt der Täter als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Verübung von Leistungs- oder Abgabebetrug (qualifizierter Abgabebetrug) zusammengefunden hat, so wird er mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden.“

⁹ SIF, Vernehmlassung GAFI.

sondern führe zur verbrecherisch oder deliktisch bewirkten Vermeidung von Aufwendungen seitens des Steuerpflichtigen.¹⁰

Nach den ursprünglichen Vorstellungen des Bundesrats hätte der Steuerbetrug als qualifizierte Form der Steuerhinterziehung gewertet werden müssen, sodass beide Straftatbestände nicht mehr in echter Konkurrenz zueinander gestanden hätten, wie dies gemäss Art. 186 Abs. 2 DBG *de lege lata* der Fall ist. Ausserdem war vorgesehen, eine **qualifizierte Form des Steuerbetrugs als Verbrechen** und damit als mögliche Vortat der Geldwäscherei einzustufen. Die Aufnahme der Arglistfälle als Tatbestandsvariante war gemäss lit. a ebenfalls vorgesehen. Der in der Vernehmlassung vorgeschlagene Art. 186 Abs. 1^{bis} VE-DBG lautete wie folgt:

„1 Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft wird, wer vorsätzlich eine Steuerhinterziehung nach Artikel 175 Absatz 1 erster Tatbestand begeht, indem sie oder er:

- a. gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht; oder*
- b. die Steuerbehörde durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt oder sie in einem Irrtum arglistig bestärkt.*

1bis Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft wird, wer einen Steuerbetrug nach Absatz 1 begeht, wenn die nicht deklarierten Steuerfaktoren mindestens 600 000 Franken betragen.“

Viele Vernehmlassungsteilnehmer und mehrere Autoren äusserten sich sehr kritisch zu dieser Umsetzungsvariante.¹¹ Es wurden **folgende Kritikpunkte** vorgebracht:

- Der konkrete Vorschlag geht weit über das hinaus, was zur Umsetzung der GAFI-Vorgaben nötig ist und stellt eine grundlegende Änderung des Steuerstrafrechts dar, die unangemessen **in die laufende Revision zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts eingreift.**¹²

¹⁰ Bericht Vereinheitlichung.

¹¹ SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFI, insbes. S. 10; HOLENSTEIN, *Revidierte Empfehlungen*; MOLO et al., *Avant-projets GAFI*; BALABAN, *L'étranger législateur fiscal*; SIF, Vernehmlassung GAFI, S. 10. Vgl. auch MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 691.

¹² Bericht Vereinheitlichung. Vgl. dazu Kap. 1.2.7.

- Steuerersparnisse können gar nicht in den Bereich der Vortaten der Geldwäscherei fallen, da die **Vermögenswerte von Steuerstraftaten ursprünglich legal erlangt worden** sind – zum Beispiel als Einkommen – und somit nicht „aus einem Verbrechen herrühren“, wie dies Art. 305^{bis} StGB verlangt.¹³
- Die Vernehmlassungsvorlage **verursacht für die Finanzintermediäre wesentliche Umsetzungsschwierigkeiten**, da sie eine Erweiterung ihrer Sorgfaltspflichten gemäss Art. 6 ff. GwG und der Meldepflicht nach Art. 9 GwG mit sich bringt.¹⁴ Ob zum Beispiel der Kunde ein Steuerdelikt mittels Urkundenfälschung begangen hat, ist nur schwer herauszufinden.¹⁵ Die Aufnahme von Arglistfällen als Tatbestandsvariante des Steuerbetrugs würde zu einer unverhältnismässigen Erweiterung des Steuerbetrugstatbestandes und somit zu Anwendungsschwierigkeiten im Einzelfall führen.¹⁶

13 MOLO, *Steuerstraftaten und Geldwäscherei*, S. 193 f.; SCHWOB, *Tax crimes als Vortaten*, S. 283 f.; STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 615 f.; CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 21 ff.; HOLENSTEIN, *Steuerstrafrecht im Wandel?*, S. 25 f.; CASSANI, *Droit bancaire et financier*, S. 14 ff. Vgl. auch STADLER, *Bekämpfung der Geldwäscherei*; COLOMBINI, *Blanchiment*.

14 OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*, S. 180; JULEN BERTHOD/LEMBO, *Blanchiment*, S. 57 f.; MOLO et al., *Avant-projets GAFI*, S. 11 f.; CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 21 ff.; HOLENSTEIN, *Revidierte Empfehlungen*; BALABAN, *L'étranger législateur fiscal*. Vgl. ebenfalls BGE 137 IV 79 E. 3 zur Bedeutung des Passus „aus einem Verbrechen herrühren“.

15 EFD, Vernehmlassungsergebnisse GwG, S. 7 ff.

16 Um dieser Schwierigkeit zu entgehen, könnte gemäss BETSCHART, *Steuerbetrug*, S. 573 f. beispielsweise der Gesetzgeber „für bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen zwecks Feststellung des Steueranspruchs bestimmte zusätzliche Mitwirkungspflichten ausdrücklich benennen“, wie die Pflicht, eine wahrheitsgemässe Buchhaltung abzuliefern. Steuerbetrug wäre demnach sowohl beim Einreichen einer inhaltlich unrichtigen Buchhaltung gegeben, wie auch dann, wenn überhaupt keine vorgelegt wird. Kritisch zur Einführung des Arglistprinzips stehen ebenfalls BÖCKLI, *Arglistprinzip*, S. 164 und HOLENSTEIN, *Revidierte Empfehlungen*, S. 256, gemäss welchem „die Einführung des Arglistprinzips im Steuerstrafrecht der direkten Steuern [...] die Grenzen zwischen Hinterziehung und Betrug [verwischt]“. OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*, S. 179, sind ebenfalls kritisch eingestellt, schlagen allerdings vor, dass der Begriff „tax fraud“ gemäss Art. 26 DBA-USA zur Auslegung des Arglistbegriffs herangezogen wird. Vgl. SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFI, S. 10: „Nach Ansicht eines Teils der Vernehmlassungsteilnehmer schaffe die Einführung der Arglist eine nicht gerechtfertigte Ausweitung des heutigen Steuerbetrugs, die nicht nur kein Gebot der GAFI, sondern auch mit grossen praktischen Schwierigkeiten für die Finanzintermediäre verbunden sei.“

- Der **qualifizierte Steuerbetrug** wird nur deswegen zu einem Verbrechen erklärt, um als Vortat der Geldwäscherei zu gelten (Art. 186 Abs. 1^{bis} VE-DBG).¹⁷
- Der qualifizierte Steuerbetrug müsste **auf die tatsächlich hinterzogenen Steuern statt auf die nicht deklarierten Steuerfaktoren abstellen** und jedes Delikt auf eine bestimmte Steuerperiode begrenzt werden.¹⁸

1.2.4 Gesetzesentwurf

Am 13. Dezember 2013 publizierte der Bundesrat den **Gesetzesentwurf und die Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen**.¹⁹ Dabei wurde der von den Vernehmlassungsteilnehmern geäusserten Kritik teilweise Rechnung getragen. Im Gegensatz zum Vorentwurf sah der Entwurf von einer Änderung des Tatbestands des Steuerbetrugs nach Art. 186 DBG ab und beschränkte sich auf eine Ergänzung des Geldwäschereiartikels im Strafgesetzbuch, welcher gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 und 1^{bis} E-StGB wie folgt lautete:

„1. Wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft.

1^{bis}. Als qualifiziertes Steuervergehen gelten die Straftaten nach Artikel 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer und nach Artikel 59 Absatz 1 erster Tatbestand des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über

¹⁷ ARZT, *Steuerdelikte als Vortat*, S. 271 f. führt z.B. aus, man solle „nicht etwas deshalb zum Verbrechen erklären, weil so dem Wunsch einer internationalen Bürokratie am bequemsten nachgekommen werden kann, dieses Verhalten sei in den Katalog der Vortaten für Geldwäscherei aufzunehmen“. CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 17 ff. ist hingegen dafür, dass man besonders verwerfliche Steuerdelikten zum Verbrechen erklärt und damit am aktuellen Ansatz festhält, wonach ausschliesslich Verbrechen als Vortat zur Geldwäscherei gelten. Vgl. ebenfalls MOLO et al., *Avant-projets GAFI*; ARZT, *Risiken*, S. 45 f.; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 38 ff.

¹⁸ Vgl. z.B. OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*, S. 179, welche einerseits auf die hinterzogenen Steuern, anderseits jeweils auf eine bestimmte Steuerperiode abstellen würden. Der Bundesrat hat seinen Gesetzesentwurf entsprechend angepasst.

¹⁹ BBl 2014 705; MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 692.

die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 200 000 Franken betragen.“

Im Bereich der indirekten Steuern wurde eine Anpassung von Art. 14 Abs. 4 VStrR vorgeschlagen, welche den Anwendungsbereich dieses Verbrechenstatbestands auf weitere indirekte Steuern, Abgaben und Gebühren sowie auf zusätzliche Tathandlungen ausdehnte. Die revidierte Bestimmung lautet gemäss **Art. 14 Abs. 4 E-VStrR** wie folgt:

„Wer gewerbsmässig oder im Zusammenwirken mit Dritten Widerhandlungen nach Absatz 1 oder 2 in Abgaben- oder Zollangelegenheiten begeht und sich oder einem andern dadurch in besonders erheblichem Umfang einen unrechtmässigen Vorteil verschafft oder das Gemeinwesen am Vermögen oder an andern Rechten besonders erheblich schädigt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden.“

Ebenfalls vorgesehen war die **Anpassung der Sorgfaltspflichten (Art. 6 E-GwG)** sowie der **Meldepflicht (Art. 9 E-GwG) der Finanzintermediäre** an Art. 305^{bis} Ziff. 1 und 1^{bis} E-StGB. Diese Bestimmungen des Gesetzesentwurfs lauteten demnach wie folgt:

„Art. 6 Besondere Sorgfaltspflichten

¹ Der Finanzintermediär ist verpflichtet, Art und Zweck der von der Vertragspartei gewünschten Geschäftsbeziehung zu identifizieren. Der Umfang der einzuholenden Informationen, die Hierarchiestufe, auf der der Entscheid, eine Geschäftsbeziehung einzugehen oder weiterzuführen, getroffen werden muss, sowie die Periodizität von Kontrollen richten sich nach dem Risiko, das die Vertragspartei darstellt.

² Der Finanzintermediär muss die Hintergründe und den Zweck einer Transaktion oder einer Geschäftsbeziehung abklären, wenn [...]

b. Anhaltspunkte vorliegen, dass Vermögenswerte aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren [...].“

„Art. 9 Meldepflicht

Ein Finanzintermediär muss der Meldestelle für Geldwäscherei nach Artikel 23 (Meldestelle) unverzüglich Meldung erstatten, wenn er:

a. weiss oder den begründeten Verdacht hat, dass die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte: [...]

2. aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren [...].“

1.2.5 Parlamentarische Beratungen

Am 13. März 2014 stimmte der Ständerat als Erstrat dem bundesrätlichen Entwurf zu. Allerdings sah der ständerätliche Vorschlag eine **Schwelle von 300 000 statt 200 000 Franken** vor. Ein Teil des Rates wollte die Regel abschwächen und als Bedingung einführen, dass ein solcher Betrag in zwei aufeinanderfolgenden Steuerperioden hinterzogen werden müsse. Dies wurde jedoch abgelehnt.²⁰ Der Ständerat schlug zudem die Aufnahme eines wie folgt lautenden **Rückwirkungsverbotes** vor:

„Artikel 305^{bis} ist nicht anwendbar auf qualifizierte Steuervergehen im Sinne von Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis}, die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom [...] begangen wurden.“²¹

Am 19. Juni 2014 behandelte der Nationalrat die Vorlage und beschloss Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB *in fine* so zu modifizieren, dass die Vortat „eine oder mehrere **Steuerrückerstattungen** über 200 000 Franken pro Steuerperiode bewirken“ sollte.²² Damit wurde die Vortat auf die Steuerhinterziehungstatbestandsvariante der Bezugsverkürzung in der Form einer unrechtmässigen Rückerstattung beschränkt (Art. 175 Abs. 1 drittes Lemma DBG).²³

Was die direkten Steuern anbelangt, haben sich die Räte schliesslich auf die ständerätliche Fassung geeinigt, welche eine Schwelle von 300 000 Franken vorsah. Im Bereich der indirekten Steuern ist die Bundesratsfassung von Art. 14 Abs. 4 E-VStrR übernommen worden. Die Referendumsfrist ist am 2. April 2015 ungenutzt abgelaufen und die **neue Gesetzgebung per 1. Januar 2016 in Kraft getreten**.

²⁰ AB 2014 N 157 ff.

²¹ AB 2014 N 173.

²² AB 2014 N 1203.

²³ MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695.

1.2.6 Definitive Gesetzesfassung

Nachstehend werden die für diese Dissertation zentralen Bestimmungen aufgeführt, welche auf Grund des **Bundesgesetzes zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière** per 1. Januar 2016 verändert worden sind.

1.2.6.1 Einzelne Bestimmungen

1.2.6.1.1 Strafgesetzbuch

Der geltende Art. 305^{bis} StGB lautet nun wie folgt:

„1. Wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft.

1^{bis}. Als qualifiziertes Steuervergehen gelten die Straftaten nach Artikel 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer und nach Artikel 59 Absatz 1 erstes Lemma des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen.“²⁴

Das Melderecht von Art. 305^{ter} Abs. 2 StGB wurde dementsprechend wie folgt angepasst:

„Die von Absatz 1 erfassten Personen sind berechtigt, der Meldestelle für Geldwäscherei im Bundesamt für Polizei Wahrnehmungen zu melden, die darauf schliessen lassen, dass Vermögenswerte aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} herrühren.“

Das Parlament hat schliesslich folgende **Übergangsbestimmung** erlassen:

„Artikel 305^{bis} ist nicht anwendbar auf qualifizierte Steuervergehen im Sinne von Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis}, die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 12. Dezember 2014 begangen wurden.“

24 AB 2014 N 9689 ff.

1.2.6.1.2 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht

Art. 14 Abs. 4 VStrR lautet nun folgt:

„Wer gewerbsmässig oder im Zusammenwirken mit Dritten Widerhandlungen nach Absatz 1 oder 2 in Abgaben- oder Zollangelegenheiten begeht und sich oder einem andern dadurch in besonders erheblichem Umfang einen unrechtmässigen Vorteil verschafft oder das Gemeinwesen am Vermögen oder an andern Rechten besonders erheblich schädigt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden.“

1.2.6.1.3 Geldwäschereigesetz

Die **Sorgfaltspflichten (Art. 6 GwG)** sowie die **Meldepflicht (Art. 9 GwG)** der **Finanzintermediäre** wird an Art. 305^{bis} Ziff. 1 und 1^{bis} StGB angepasst.²⁵ Diese Bestimmungen lauten demnach wie folgt:

„Art. 6 Besondere Sorgfaltspflichten

¹ Der Finanzintermediär ist verpflichtet, Art und Zweck der von der Vertragspartei gewünschten Geschäftsbeziehung zu identifizieren. Der Umfang der einzuholenden Informationen, die Hierarchiestufe, auf der der Entscheid, eine Geschäftsbeziehung einzugehen oder weiterzuführen, getroffen werden muss, sowie die Periodizität von Kontrollen richten sich nach dem Risiko, das die Vertragspartei darstellt.

² Der Finanzintermediär muss die Hintergründe und den Zweck einer Transaktion oder einer Geschäftsbeziehung abklären, wenn [...]

b. Anhaltspunkte vorliegen, dass Vermögenswerte aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren [...].“

„Art. 9 Meldepflicht

Ein Finanzintermediär muss der Meldestelle für Geldwäscherei nach Artikel 23 (Meldestelle) unverzüglich Meldung erstatten, wenn er

a. weiss oder den begründeten Verdacht hat, dass die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte [...]

2. aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren [...].“

²⁵ Den Händlerinnen und Händlern werden die gleichen Pflichten auferlegt, wenn sie im Rahmen eines Handelsgeschäfts mehr als 100 000 Franken in bar entgegennehmen (Art. 8a Abs. 1 und 8a Abs. 2 lit. b sowie 9 Abs. 1^{bis} lit. b GwG).

1.2.6.2 Ziele der neuen Gesetzgebung

Die neue Gesetzgebung zielte zunächst auf eine **umfassende Konformität mit den GAFI-Empfehlungen** im Hinblick auf die nächste Überprüfung im Frühling 2016 ab. Völkerrechtlich sind die GAFI-Empfehlungen zwar nicht verbindlich; es handelt sich um sogenanntes *soft law*.²⁶ Sie stellen jedoch den international anerkannten Standard für die Geldwäschereibekämpfung dar.²⁷ Um nicht Gefahr zu laufen, in eine schwarze Liste aufgenommen zu werden, musste sich die Schweiz somit zwangsläufig anpassen. Anlass der Änderungen sind somit nicht innenpolitische Diskussionen, sondern der Druck der internationalen Gemeinschaft. Die GAFI schreibt nicht vor, wie genau die Regelungen bezüglich der (Steuer-)Geldwäscherei umzusetzen sind.²⁸ Sie weist jedoch darauf hin, dass der Vortatenansatz möglichst breit sein sollte.²⁹

Die Gesetzesrevision zielte insbesondere auf eine **erhöhte Integrität des schweizerischen Finanzplatzes** ab, um zu verhindern, dass dieser für kriminelle Zwecke, namentlich für Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung, missbraucht wird. Dabei musste insbesondere für die **Erhöhung der Steuerkonformität** der Vermögenswerte gesorgt werden, die bei den schweizerischen Finanzintermediären hinterlegt werden. Die Anpassung an die GAFI-Anforderungen gehört zur Strategie des Bundesrats für einen gesunden und prosperierenden Finanzplatz und soll dazu beitragen, dass dieser seinen Ruf und seine Attraktivität beibehält.³⁰

1.2.7 Revision des Steuerstrafrechts

Zurzeit ist eine Revision des Steuerstrafrechts im Gange. Der Bundesrat hat dennoch an seiner Sitzung vom 4. November 2015 beschlossen, diese Revision zurückzustellen. Vorgesehen ist, das Abstimmungsergebnis bezüglich der Volksinitiative „Ja zum Schutz der Privatsphäre“ („Matter-Initiative“) abzuwarten und die Reform der Verrechnungssteuer prioritär voranzutreiben.³¹

²⁶ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 116.

²⁷ LIVSCHITZ, *Untaten*, S. 68.

²⁸ AB 2014 N 1162 f.

²⁹ Recommandations du GAFI 2012, S. 36 (Note interprétative de la recommandation 3, Rz 2). Gemäss LIVSCHITZ, *Untaten*, S. 79, ist dies noch „keine wirkliche Erklärung, weshalb möglichst viele Delikte dem Anwendungsbereich der Geldwäscherei zugewiesen werden sollten.“

³⁰ BBl 2014 605, S. 606 f.

³¹ <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/themen/steuern/steuern-national/revision-des-steuerstrafrechts.html> (zuletzt besucht am 17. August 2016). Vgl. auch MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 678.

2. Tatbestand der Steuergeldwäscherei

2.1 ZUM BEGRIFF DER STEUERGELDWÄSCHEREI

In der französischen Rechtsordnung spricht man von „blanchiment de fraude fiscale“.³² Wo möglich, wird in dieser Dissertation der entsprechende deutsche Ausdruck „Steuergeldwäscherei“ verwendet. Mit diesem Begriff wird die durch Art. 305^{bis} StGB kriminalisierte Handlung des Hantierens mit nicht deklarierten Vermögenswerten in Folge einer Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG terminologisch vereinfachend erfasst.

Liegt ein qualifiziertes Steuervergehen im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB vor – die Steuerhinterziehung ist auf einen Steuerbetrug (Art. 186 DBG) zurückzuführen und die hinterzogenen Steuern betragen mehr als 300 000 Franken pro Steuerperiode – ist von **Steuergeldwäscherei im engeren Sinne** zu sprechen. Liegt der Steuerhinterziehung hingegen ausschliesslich eine Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) zugrunde (Ausfüllen des Formulars A mit inhaltlich unwahren Angaben) oder ist der Tatbestand der Urkundenfälschung nebst demjenigen des Steuerbetrugs erfüllt (strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen), die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern jedoch nicht überschritten, ist von **Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne** zu sprechen. Dieser Fall wird in dieser Dissertation auf Grund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der eigenen Auslegung als Risiko betrachtet.

2.2 TÄTER

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist,

³² WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 113.

die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Es handelt sich bei der Geldwäscherei um ein gemeines Delikt, sodass jeder-mann Täter sein kann, insbesondere der Vortäter (resp. sein Gehilfe oder sein Anstifter).³³ Gemäss dem Bundesgericht liegt zwischen der Vortat und der Geldwäscherei echte Konkurrenz vor. Das heisst, dass **der Vortäter auch der Geldwäschereitäter sein kann**.³⁴ Somit kommen sowohl der Steuerpflichtige selber (**Selbst-Steuergeldwäscherei**)³⁵ als auch Bankmitarbeiter oder Anwälte als Geldwäscher in Frage.³⁶ Gemäss Art. 102 Abs. 2 StGB kann im Falle der Geldwäscherei sogar das Unternehmen konkurrierend bestraft werden.

2.3 VORTATEN

2.3.1 Vorbemerkung

Es geht im vorliegenden Kapitel darum, den Vortatenkreis gemäss Art. 305^{bis} StGB in Bezug auf die direkten Steuern zu bestimmen. Es fragt sich insbesondere, ob nebst dem Steuerbetrug gemäss Art. 186 DBG auch die Urkundenfälschung gemäss Art. 251 StGB als Vortat gilt, wenn sich an diese eine Steuerhinterziehung anschliesst. Dafür ist das Verhältnis zwischen Art. 251 StGB und Art. 186 DBG zu klären (echte oder unechte Konkurrenz), wobei die Tatbestände auf Grund ihrer Ähnlichkeit parallel auszulegen sind. So wie dies das Bundesgericht im BGE 133 IV 303 getan hat, wird von Art. 251 StGB ausgegangen, weil dieser der allgemeine Tatbestand darstellt. Auf den Tatbestand des Steuerbetrugs wird insofern Bezug genommen, dass dieser von der Urkundenfälschung abweicht. Zentral ist der Urkundenbegriff und insbesondere die kaufmännische Buchhaltung, da dieser sowohl im gemeinen (Art. 251 StGB) als auch im Steuerstrafrecht (Art. 186 DBG) Urkundencharakter

33 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 1 ff. Vgl. BGE 120 IV 323 E. 3 für eine ausführliche Begründung der Auffassung, wonach der Vortäter auch sein eigener Geldwäscher sein kann.

34 BGE 122 IV 211 E. 5. Die überwiegende Lehre fordert hingegen die Strafflosigkeit des Vortäters wegen Selbstbegünstigung (vgl. PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 70).

35 JUNG, *Selbst-Steuergeldwäscherei*, S. 1050.

36 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 85 ff. und 115 ff.

zukommt und die falsche Buchführung in der Praxis den häufigsten Fall des Steuerbetrugs darstellt.

2.3.2 Vortaten gemäss Art. 305^{bis} StGB

2.3.2.1 Urkundenfälschung

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, **aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen** herrühren. Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB basiert grundsätzlich auf dem **Schwellenwertansatz**. Als Vortat gelten demnach sämtliche als Verbrechen qualifizierte Delikte, das heisst gemäss Art. 10 Abs. 2 StGB Taten, die mit Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind. Zurzeit trifft dies im Schweizer Recht auf etwa sechzig Tatbestände zu.³⁷ Dazu gehört die Urkundenfälschung gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB,³⁸ welche im Steuerstrafrecht im Vordergrund steht. Die privilegierten Tatbestände des besonderen Teils des Strafgesetzbuchs verändern die Deliktsart nicht; massgebend ist die Deliktsart des Grundtatbestandes. Im Kontext der Geldwäscherei erscheint der leichte Fall einer Urkundenfälschung dementsprechend nicht als Vergehen, sondern als Verbrechen.³⁹

2.3.2.2 Steuerbetrug

Auf Grund der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen beschloss der Gesetzgeber, ein Delikt aus dem Bereich der direkten Steuern zu einer tauglichen Vortat aufzuwerten. Da er – im Gegensatz zum Gesetzesvorentwurf⁴⁰ – aus dem Steuerbetrug kein Verbrechen machen wollte, entschied er sich nach

³⁷ Vgl. LIVSCHITZ, *Untaten*, S. 66, für den entsprechenden Katalog.

³⁸ „Wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine Urkunde fälscht oder verfälscht, die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Herstellung einer unechten Urkunde benützt oder eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt, eine Urkunde dieser Art zur Täuschung gebraucht, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft.“

³⁹ BGE 125 IV 74 E. 2; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 154; NIGGLI, *BaKomm. StGB I*, Art. 10 Rz 51. Gemäss Art. 251 Ziff. 2 StGB kann in besonders leichten Fällen auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe erkannt werden.

⁴⁰ Art. 186 Abs. 1^{bis} VE-DBG.

dem **Listenansatz** vorzugehen und die Vortat des sogenannten qualifizierten Steuervergehens in Art. 305^{bis} (Ziff. 1^{bis}) StGB explizit auszuführen. Als qualifizierte Steuervergehen gelten demnach die Straftaten nach Art. 186 DBG (Steuerbetrug),⁴¹ **wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen.**

2.3.3 Fragestellung

Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstellt, sie dem Fiskus einreicht und damit Steuerersparnisse erzielt, begeht sowohl eine Urkundenfälschung als auch einen Steuerbetrug mit anschliessender Steuerhinterziehung (Einkommens- und Gewinnsteuer). Diese Delikte stehen gemäss gesetzlicher Regelung⁴² (Steuerhinterziehung und Steuerbetrug) und gemäss dem Bundesgericht⁴³ (Urkundenfälschung und Steuerbetrug) in echter Konkurrenz zueinander. **Echte Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt liegt gemäss dem Bundesgericht vor**, wenn der Täter mit einer Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil anstrebte, sondern auch eine – objektiv mögliche – Verwendung des Dokuments im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm.⁴⁴ Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstelle, nehme in aller Regel in Kauf, dass diese nicht nur im Verhältnis zu den Steuerbehörden, sondern auch im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung finde.⁴⁵ In der jüngsten Rechtsprechung bestätigte das Bundesgericht diese Linie.⁴⁶

Es geht nun darum zu beurteilen, ob die Tatbestände der Urkundenfälschung und der Steuerhinterziehung – unabhängig vom Tatbestand des Steuerbetrugs – Vortaten der Geldwäscherei darstellen. Dafür ist Art. 305^{bis} Ziff. 1 bzw. 1^{bis} StGB auszulegen, wobei die **bundesgerichtliche**

41 „Wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175–177 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht, wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 30 000 Franken bestraft.“

42 Art. 186 Abs. 2 DBG.

43 BGE 133 IV 303.

44 BGE 133 IV 303 E. 4.5.

45 BGE 133 IV 303 E. 4.6.

46 BGE 138 IV 47 E. 3.5; BGE 138 IV 130 E. 3.2.1–3.2.4; Urteil des BGer 6B.1187/2013 vom 28. August 2014 E. 6.1 f.

Rechtsprechung zur Auslegung des Tatbestandes der Urkundenfälschung und des Steuerbetrugs heranzuziehen und kritisch zu würdigen ist.

2.3.4 Evolution der Rechtsprechung⁴⁷

2.3.4.1 Allgemeines

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum **Verhältnis zwischen Steuerbetrug und Urkundenfälschung** veränderte sich im Laufe der Zeit. Am Anfang erfolgte die Abgrenzung zwischen Urkundenfälschung und Steuerbetrug ausschliesslich nach objektiven Merkmalen. Später hielt das Bundesgericht fest, es seien die subjektiven Merkmale entscheidend. Gemäss der jüngsten Rechtsprechung wird die Abgrenzung zwischen den genannten Tatbeständen erst jenseits des Tatbestandes vorgenommen, nämlich auf Konkurrenzebene.

2.3.4.2 Abgrenzung nach dem objektiven Tatbestand

Ursprünglich waren die Kantone gemäss Art. 335 Ziff. 2 aStGB kompetent, Strafbestimmungen zum Schutze des kantonalen Steuerrechts aufzustellen.⁴⁸ Demgemäss ging einerseits **das kantonale Steuerstrafrecht als Sonderrecht** dem gemeinen Strafrecht vor,⁴⁹ andererseits konnte, sofern eine Tat ausschliesslich begangen wurde um kantonale Steuervorschriften zu umgehen, **das gemeine Strafrecht nicht subsidiär** herangezogen werden. Dies galt selbst wenn die Kantone von ihrer Gesetzgebungskompetenz im Bereich des Steuerstrafrechts keinen Gebrauch gemacht hatten.⁵⁰

Gemäss einem älteren Bundesgerichtsentscheid (Küffer-Entscheid) war auf den Arbeitgeber, der in einem **Lohnausweis** einen niedrigeren als den effektiv ausbezahlten Lohn angab, ausschliesslich das Steuerstrafrecht anzuwenden. Grund dafür war, dass ein Lohnausweis naturgemäss ausschliesslich zuhanden der Steuerbehörde erstellt wird. Das damalige bernische Steuergesetz erklärte wie der aktuelle Art. 186 DBG nur den „Gebrauch“ inhaltlich unwahrer Urkunden, das heisst deren Einreichen an die Steuerbehörde, für strafbar. Der Arbeitgeber blieb somit straflos, da er den Lohnausweis nicht

⁴⁷ Vgl. allgemein BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 111.

⁴⁸ Vgl. Art. 335 Ziff. 2 aStGB.

⁴⁹ BGE 103 IV 39; BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 111.

⁵⁰ BGE 81 IV 166.

selber an die Steuerbehörde eingereicht hatte, sondern der Angestellte.⁵¹ Die Abgrenzung beruhte in diesem Fall ausschliesslich auf dem Kriterium der **objektiven Beweisbestimmung** des Lohnausweises und nicht auf den (subjektiven) Motiven des Täters.⁵² Deswegen hielt das Bundesgericht in einem späteren Entscheid fest, dass die Angabe eines falschen Preises in einem **Grundstückkaufvertrag** nach dem gemeinen Strafrecht zu bestrafen sei. Auch wenn dies ausschliesslich aus steuerlichen Gründen erfolgte, käme dem Vertrag nicht nur gegenüber dem Fiskus sondern auch – ungeachtet der Absicht des Täters – gegenüber dem Grundbuchamt und den Parteien selbst objektive Beweisbestimmung zu.⁵³ Gleiches galt im Zusammenhang mit der **kaufmännischen Buchhaltung**, mit dem Hinweis, diese werde nicht nur zu Steuerzwecken erstellt, sondern sei von Gesetzes wegen auch zu anderen Zwecken bestimmt.⁵⁴ Im Falle einer separaten, nur zu Steuerzwecken erstellten falschen Buchhaltung sei hingegen nur das Steuerstrafrecht anzuwenden.⁵⁵ Das Bundesgericht hielt ebenfalls wiederholt fest, dass die Ausstellung einer **falschen Quittung** nach dem gemeinen Strafrecht strafbar sei, da dieser von Gesetzes wegen Beweiseignung für die Zahlung einer geschuldeten Geldsumme zukomme.⁵⁶

Nach dieser Betrachtungsweise **spielt nur die objektive Beweisbestimmung der Urkunde eine Rolle**.⁵⁷ Damit wird die Abgrenzung zwischen Urkundenfälschung und Steuerbetrug auf den objektiven Tatbestand

51 BGE 81 IV 166: „[L]’art. 251 CP n’est pas applicable à la création de documents faux, qui n’est pas prévue pour elle-même par les art. 173 ss de la loi sur les impôts. L’établissement de faux est, pour toute la matière régie par cette loi, soustrait au droit pénal ordinaire et n’est soumis qu’aux normes du droit fiscal.“ „Les attestations de salaire établies [...] n’ont été faites que pour être remises aux autorités fiscales et les faux qu’il a commis se situent strictement dans le domaine des impôts.“

52 Vgl. für die Unterscheidung zwischen der Beweiseignung und der Beweisbestimmung der Urkunde BOG, *BaKomm. StGB I*, Art. 110 Abs. 4 Rz 29 ff.

53 BGE 91 IV 188 E. 5: „Ainsi la falsification d’un titre par le moyen de laquelle un impôt est éludé ou qui est perpétrée à cette fin n’échappe à la répression fondée sur l’art. 251 CP que si le titre faux était destiné uniquement à un but fiscal.“ In diesem Entscheid wurde die Frage der Konkurrenz gar nicht behandelt.

54 Der Umstand, dass der Beschwerdeführer Alleinaktionär und damit die Schädigung eines andern Aktionärs ausgeschlossen war, hielt das Bundesgericht für nicht relevant (BGE 101 IV 53 E. 1c).

55 BGE 91 IV 188 E. 5; relativierend: BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 112.

56 BGE 103 IV 36 E. 2.

57 BGE 101 IV 53 E. 3.

reduziert.⁵⁸ Ist die unechte oder inhaltlich unwahre Urkunde „ambivalent“,⁵⁹ ist der Täter ausschliesslich nach gemeinem Strafrecht zu beurteilen, kommt ihr hingegen rein fiskalische Wirkung zu (Lohnausweis), gelangt ausschliesslich das Steuerstrafrecht zu Anwendung. Da die inhaltlich unrichtige Buchhaltung eine sogenannte ambivalente Urkunde ist und im Kontext des Steuerbetrugs den Regelfall darstellt, wurde die **Kritik** geäussert, mit einer solchen Auslegung werde der **Steuerbetrugstatbestand ausgehöhlt**.⁶⁰

2.3.4.3 Abgrenzung nach dem subjektiven Tatbestand

Im BGE 106 IV 38 hielt das Bundesgericht fest, es sei einzuräumen, die Abgrenzung aufgrund eines rein objektiven Kriteriums bringe eine erhebliche Beschränkung des Anwendungsbereiches der milderen Norm des Steuerstrafrechts mit sich. Deswegen führte es **zusätzlich ein subjektives Kriterium** ein, wonach sich letztendlich beurteilen lassen sollte, ob das gemeine oder das Steuerstrafrecht zur Anwendung gelangt. Im Zusammenhang mit der Errichtung und Übergabe zweier fingierter Quittungen hielt das Bundesgericht fest: „Vom Standpunkt des Schuldstrafrechts aus ist [...] erforderlich, dass der Täter sich der weitergehenden Beweiseignung des Schriftstücks bewusst war. Die Anwendung des Art. 251 StGB setzt also voraus, dass der Täter ausser der steuerlichen Verwendung zumindest die **Möglichkeit eines nicht fiskalischen Gebrauchs des Dokuments** erkannte und die Verwirklichung dieser Möglichkeit – auch wenn er sie nicht wollte – nach den Umständen nicht ausschliessen konnte.“⁶¹ Dieser Entscheid wurde dahingehend kritisiert, es käme „zu einer neuen Schuldform – Wissensschuld als Wissen um die Möglichkeit der Verwendung der Urkunde für nicht-fiskalische Zwecke [...]“.⁶²

Das Bundesgericht trug der Kritik Rechnung und hielt im BGE 108 IV 27 Folgendes fest: „**Art. 251 StGB kommt nicht zur Anwendung, wenn der angestrebte unrechtmässige Vorteil ein Steuervorteil ist.**“⁶³ „Hat der Bundesgesetzgeber nach Doktrin und Praxis unbestrittenermassen die

⁵⁸ BGE 101 IV 53 E. 2.

⁵⁹ Damit ist gemeint, dass die Urkunde sowohl fiskalische als auch ausser-fiskalische Wirkung hat.

⁶⁰ BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 112.

⁶¹ BGE 106 IV 38 E. 1b.

⁶² BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 115.

⁶³ BGE 108 IV 27 E. 1.

Täuschung des Fiskus mittels unwahrer Urkunden (zur Erlangung eines unrechtmässigen Steuervorteils) vom gemeinrechtlichen Urkundenstrafrecht (Art. 251 StGB) ausgenommen und der Spezialgesetzgebung überlassen, dann besteht kein stichhaltiger Grund, zu Steuerzwecken begangene Urkundendelikte doch wieder dem Art. 251 StGB zu unterwerfen, sobald das in Frage stehende Dokument an sich objektiv auch zu Beweis Zwecken im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung finden könnte. **Auch wenn der Täter diese objektive Verwendbarkeit der Urkunde zu andern als steuerlichen Zwecken erkennen musste**, so liegt darin kein Grund, um ein fiskalisches Urkundendelikt wegen dieser objektiven Möglichkeit einer nicht-fiskalischen Verwendung der zu Steuerzwecken gefälschten Dokumente gemäss Art. 251 StGB zu ahnden (sei es ausschliesslich oder [...] in Konkurrenz zum Steuerdelikt).“

Als neues Abgrenzungskriterium bestimmte das Bundesgericht Folgendes: „Es erscheint folgerichtig, jede konkrete Handlung je nach dem **Vorsatz** des Täters als Fiskalstraftat oder gemeinrechtliches Urkundendelikt zu qualifizieren. Die objektive Möglichkeit, dass ein *in concreto* für steuerliche Zwecke verwendetes Dokument auch in nicht-fiskalischen Zusammenhängen als Beweismittel zu gebrauchen wäre, hebt den Charakter des (von Art. 251 StGB ausgenommenen) Fiskaldelikt es nicht auf und vermag eine grundlegend andere strafrechtliche Beurteilung nicht zu rechtfertigen [...]. **Lässt sich hingegen nachweisen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte**, sondern auch eine Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, so liegt **Konkurrenz zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt** vor; [...].“⁶⁴ Vorliegend verneinte das Bundesgericht jedoch die Anwendbarkeit von Art. 251 StGB auf die unrichtige Buchhaltung einer einfachen Gesellschaft. „Was die Täter wollten, sind Vorteile bei der Besteuerung. Schuld und Unrechtsgehalt der zu beurteilenden Handlungen werden durch den Straftatbestand des Fiskaldelikt es (Steuerbetrug) voll erfasst. Dass die Buchhaltung an sich auch im nicht-fiskalischen Bereich (unter den Teilhabern des Geschäftes, gegenüber Dritten) Beweisfunktion hat, rechtfertigt eine Bestrafung der in Frage stehenden Urkundendelikte gemäss Art. 251 StGB nicht; denn es fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, dass die Beschwerdegegner mit dem inkriminierten Vorgehen andere als fiskalische Ziele verfolgt oder eventualvorsätzlich die

64 BGE 108 IV 27 E. 3b.

täuschende Verwendung der unrichtigen Buchhaltung in andern als steuerlichen Belangen zumindest in Kauf genommen hätten.“⁶⁵

Nach der vorliegenden Betrachtungsweise entscheidet der **subjektive Tatbestand**, ob gemeines oder Steuerstrafrecht massgeblich ist. Auf dieser Ebene entscheidet sich somit die Frage der Konkurrenz.

2.3.4.4 Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes

Im Jahre 1993 ist das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) in Kraft getreten und gleichzeitig auch der Wortlaut von Art. 335 StGB dahingehend geändert worden, dass den Kantonen nunmehr die Befugnis zusteht, die Widerhandlungen gegen das kantonale Verwaltungs- und Prozessrecht mit Sanktionen zu bedrohen. Damit erfolgten parallel eine Vereinheitlichung des Steuer(straf)rechts und eine Erweiterung der Befugnisse der Kantone im Bereich des Nebenstrafrechts. Dies ändert aber nichts an der zu beurteilenden Problematik des Verhältnisses zwischen gemeinem und Steuerstrafrecht, da gesetzestechnisch keine Kompetenzverschiebung zugunsten des Bundes im Bereich Steuerstrafrecht stattgefunden hat.⁶⁶ Somit **besteht die Privilegierung der Steuerstraftaten weiterhin** und wird heutzutage vor allem mit der besonderen Pflichtenlage des Steuerpflichtigen und den Untersuchungskompetenzen des Staates begründet.⁶⁷

2.3.4.5 Abgrenzung auf Konkurrenzebene

In einem Entscheid aus dem Jahre 1996 hielt das Bundesgericht fest, dass die Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft stets die Funktion hat, „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.“⁶⁸ Der Entscheid 133 IV 303 aus dem Jahre 2007 bestätigt diese Linie. Gemäss dem

⁶⁵ BGE 108 IV 27 E. 4.

⁶⁶ DONATSCH, *Komm. StHG*, Art. 59 Rz 1: Dies obwohl infolge des Inkrafttretens des StHG den Kantonen kaum mehr Gestaltungsspielraum im Steuerrecht verbleibt.

⁶⁷ BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 116.

⁶⁸ BGE 122 IV 25 E. 3c.

Sachverhalt verursachten die beiden Aktionäre und Verwaltungsräte einer Aktiengesellschaft anhand fiktiver Rechnungen Zahlungen der Gesellschaft auf ein Bankkonto und verwendeten die einbezahlten Beträge zu privaten Zwecken. Das Bundesgericht hielt dabei fest, dass Art. 251 StGB (und implizit auch Art. 186 DBG) tatbestandsmässig erfüllt seien.⁶⁹

Nach dieser Betrachtungsweise wird das subjektive Tatbestandselement – Inkaufnahme der Verwendung der Buchhaltung im nicht-fiskalischen Bereich – zu einer unwiderlegbaren Vermutung, sodass derjenige, der einen Steuerbetrug mittels einer falschen Buchhaltung begeht, sich automatisch wegen Falschbeurkundung strafbar macht.⁷⁰ Die Problematik des Verhältnisses zwischen Art. 251 StGB und Art. 186 DBG wird **ausschliesslich auf die Konkurrenzebene** verlagert.⁷¹

BETSCHART kritisiert die Tendenz der neuen Rechtsprechung, das Verhältnis zwischen Art. 251 StGB und den Steuerdelikten auf eine blosse Konkurrenzfrage zu reduzieren und verwirft allgemein die „Tendenz des Bundesgerichts, Fragen des subjektiven Tatbestandes mit solchen der Konkurrenz zu vermengen.“ Seiner Meinung nach sind Steuervorteile aus dem Anwendungsbereich des subjektiven Tatbestandes von Art. 251 StGB auszuschneiden. Er begründet dies zum Beispiel damit, dass wenn „beim beherrschenden Aktionär im Rahmen einer Hausdurchsuchung eine inhaltlich richtige Handelsbilanz und eine für Steuerzwecke vorbereitete, aber bei den Steuerbehörden noch nicht eingereichte inhaltlich unwahre Steuerbilanz der Aktiengesellschaft entdeckt [würde, nach der] bundesgerichtlichen Rechtsprechung Art. 251 StGB anzuwenden [wäre].“⁷² Im verwaltungsrechtlichen Bereich ist gemäss einem stets aktuellen Entscheid eine subsidiäre Anwendung von Art. 251 StGB trotz der Straflosigkeit der Falschbeurkundung nach Art. 15 VStrR ebenfalls ausgeschlossen.⁷³

2.3.4.6 Neuste Entwicklung: Bestätigung des BGE 133 IV 303

In seiner jüngsten Rechtsprechung nimmt das Bundesgericht bei inhaltlich unrichtigen Geschäftsbüchern zwecks Erlangens von Steuerersparnissen

69 Urteil des BGer 6B.367/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4.3 f. (BGE 133 IV 303).

70 Auch zu dieser Rechtsprechung kritisch: BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 113 f.

71 BGE 133 IV 303 E. 4.6 ff.

72 BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 114 ff.

73 BGE 108 IV 180.

stets Bezug auf den Leitentscheid BGE 133 IV 303 und kommt zu folgenden Ergebnissen:

- Gemäss dem BGE 138 IV 47 nimmt, „wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz erstellt, gemäss der Rechtsprechung in aller Regel in Kauf, dass diese auch im nicht-fiskalischen Bereich Verwendung findet (BGE 133 IV 303 E. 4.6). Dies ist jedoch nicht zwingend und entbindet die Anklagebehörde insbesondere auch nicht davon, in der Anklageschrift den Vorwurf der Urkundenfälschung in objektiver und subjektiver Hinsicht ausreichend zu substantiieren und namentlich zu erwähnen, dass die Angeschuldigten eine Verwendung des Dokuments im nicht-fiskalischen Bereich und eine Schädigung Dritter in Kauf nahmen.“⁷⁴ In diesem Fall ist die Vorinstanz allerdings – gemäss dem Bundesgericht zu Recht – nicht auf die Anklage wegen Urkundenfälschung eingetreten. Das Bundesgericht bestätigte hingegen, dass die **Verbuchung von Privataufwendungen einen Steuerbetrug** darstelle.
- Im BGE 138 IV 130 hielt das Bundesgericht fest, **der Rechnungsaussteller könne sich der Falschbeurkundung strafbar machen**, wenn die inhaltlich unrichtige Rechnung nicht nur Rechnungsfunktion habe, sondern objektiv und subjektiv in erster Linie als Beleg für die Buchhaltung der Rechnungsempfängerin bestimmt sei, die damit verfälscht werde. In subjektiver Hinsicht müsse der Rechnungsaussteller zumindest für möglich halten und in Kauf nehmen, dass die abgeänderte Rechnung als Beleg für die Buchhaltung der Rechnungsempfängerin bestimmt sei und die Buchhaltung damit verfälscht werden solle.⁷⁵ Obwohl dies das Bundesgericht nicht explizit sagt, handelt es sich beim unrechtmässigen Vorteil um Steuerersparnisse.⁷⁶ In diesem Fall ist jedoch der erstinstanzliche Freispruch vom Vorwurf der Gehilfenschaft zum Steuerbetrug unangefochten in Rechtskraft erwachsen.
- In einem nicht publizierten Entscheid aus dem Jahre 2014 verurteilte das Bundesgericht einen Liegenschaftenhändler wegen **mehrfachen Steuerbetruges und mehrfacher Urkundenfälschung** – mit dem expliziten Hinweis auf die **echte Konkurrenz** – weil der Händler zwecks Erlangung von unrechtmässigen steuerlichen Vorteilen den Steuerbehörden Buchhaltungen der von ihm mitbeherrschten Gesellschaften vorlegte, in

74 Urteil des BGer 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011 (BGE 138 IV 47) E. 3.5. Vgl. dazu HOLENSTEIN, *Bemerkungen*, S. 161 ff.

75 BGE 138 IV 130 E. 3.2.1–3.2.3.

76 BGE 138 IV 130 E. 3.2.4.

welchen er Veräusserungserlöse nicht deklariert hatte. Betreffend diese Delikte bestätigte das Bundesgericht bloss den Entscheid der Vorinstanz.⁷⁷

Es lässt sich feststellen, dass das Bundesgericht eher „pragmatisch“ vorgeht und den Täter jeweils nach dem am Schluss des Instanzenzugs noch zur Verfügung stehenden Delikt – Art. 251 StGB bzw. 186 DBG – verurteilt. Die Begründung wird einfach entsprechend ausgerichtet. Kommen die Urkundenfälschung und der Steuerbetrug in Frage, weist das Bundesgericht bloss auf echte Konkurrenz hin.

2.3.5 Methodische Vorgehensweise

Das Bundesgericht überprüft im Leitentscheid BGE 133 IV 303 zunächst, ob Art. 251 StGB tatbestandsmässig erfüllt ist und widmet sich anschliessend dem Konkurrenzverhältnis zwischen Urkundenfälschung und Steuerbetrug. Entscheidend für die Praxis ist vor allem die Unterscheidung zwischen unechter und echter Konkurrenz.⁷⁸ Echte Konkurrenz liegt vor, wenn der Täter mehrere anwendbare Tatbestände nebeneinander verwirklicht hat. Von unechter Konkurrenz spricht man, wenn ein verwirklichter Tatbestand einem oder mehreren anderen vorgeht und dessen oder deren Anwendung ausschliesst.⁷⁹ Um diese Frage zu lösen, ist eine Gesamtbewertung der in Frage stehenden Straftatbestände vorzunehmen, wobei jeweils der Standort innerhalb des Gesetzes, die Strafandrohung, die Deliktsart und das geschützte Rechtsgut in die Betrachtung miteinzubeziehen sind.

Es ist in der Lehre **umstritten, ob die Konkurrenzproblematik im Rahmen der Auslegung der betroffenen Tatbestände zu lösen ist** oder ob – so wie im BGE 133 IV 303 – eine zusätzliche Prüfung jenseits der tatbestandsmässigen Auslegung vorzunehmen ist.⁸⁰ Meines Erachtens ist die erste Vorgehensweise zu bevorzugen. Die Kriterien, welche bei der Beurteilung des Konkurrenzverhältnisses herangezogen werden – insbesondere Standort innerhalb des Gesetzes und geschütztes Rechtsgut⁸¹ –, lassen sich sehr gut

⁷⁷ Urteil des BGer 6B.1187/2013 vom 28. August 2014 E. 6.1 f.

⁷⁸ ACKERMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 49 Rz 50.

⁷⁹ DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 38 N 1.1.

⁸⁰ HURTADO POZO, *Partie générale*, Rz 1478; EICKER, *Konkurrenzlehre*; POPP, *Konkurrenz*, S. 193.

⁸¹ POPP, *Konkurrenz*, S. 196; FIOKA, *Rechtsgut*, S. 133.

in der Auslegung des Tatbestandes berücksichtigen:⁸² Der Standort innerhalb des Gesetzes bei der systematischen und das geschützte Rechtsgut bei der teleologischen Interpretation.⁸³

Da die Bestimmung der Tragweite von Art. 251 StGB in Bezug auf das Steuerstrafrecht ohnehin die Heranziehung von Art. 186 DBG erfordert, erscheint es umso sinnvoller, die **Konkurrenzproblematik bei der tatbestandsmässigen Auslegung zu klären**.⁸⁴ Das vom Bundesgericht angeführte Kriterium, welches zu einer Bejahung der echten Konkurrenz zwischen Urkundenfälschung und Steuerbetrug führt – die ausser-fiskalische Wirkung der Handelsbilanz – soll in die teleologische Auslegung von Art. 251 StGB einfließen. Ausgehend von einer solchen ausser-fiskalischen Wirkung fragt sich, ob Art. 251 StGB eine Strafbarkeit nach dieser Bestimmung verlangt, obwohl der Tatbestand des Steuerbetrugs ebenfalls erfüllt ist. Eine separate Behandlung der Konkurrenzproblematik resultiert zudem im Einzelfall in einer unzulässigen Beweisverkürzung, denn das Gericht muss den Vorsatz bzw. die Absicht einer Schädigung im ausser-fiskalischen Bereich nicht mehr beweisen.⁸⁵ Gemäss der jüngsten Rechtsprechung gilt bei verdeckten Gewinnausschüttungen die Inkaufnahme der ausser-fiskalischen Wirkung der Handelsbilanz in der Tat als unwiderlegbare Vermutung.⁸⁶

Nachfolgend werden die Tatbestände der Urkundenfälschung und des Steuerbetrugs auf Grund ihrer Gleichartigkeit parallel ausgelegt.

2.3.6 Tatbestände

2.3.6.1 Urkundenfälschung

Gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine Urkunde fälscht oder verfälscht, die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Erstellung

⁸² HURTADO POZO, *Partie générale*, Rz 18.

⁸³ POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 37; GRAVEN/STRÄULI, *Infraction pénale*, S. 90.

⁸⁴ BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 112.

⁸⁵ BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 115; LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 26.

⁸⁶ Urteil des BGE 6B.1187/2013 vom 28. August 2014 E. 6.2; DONATSCH, *Besprechung BGE 122 IV 25 ff.*, S. 262.

einer unechten Urkunde benützt oder eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt, eine Urkunde dieser Art zur Täuschung gebraucht. In besonders leichten Fällen kann gemäss Abs. 2 auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe erkannt werden. Aufgrund der angedrohten Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe ist Art. 251 Ziff. 1 StGB ein **Verbrechen**.⁸⁷ Trotz einer allfälligen Qualifikation der Tat als besonders leichter Fall gemäss Abs. 2 wird die Urkundenfälschung nicht zu einem Vergehen herabgestuft.⁸⁸ Die Urkundenfälschung stellt ein **Tätigkeits-** bzw. ein **abstraktes Gefährdungsdelikt** dar.⁸⁹

2.3.6.2 Steuerbetrug

Gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 30 000 Franken bestraft, wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Art. 175–177 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht. Gemäss Abs. 2 bleibt die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vorbehalten. Es handelt sich auf Grund von Art. 333 Abs. 2 lit. b i.V.m. Art. 10 Abs. 3 StGB um ein **Vergehen**. Es stellt ein **Tätigkeitsdelikt** dar, da bereits der Gebrauch von unechten oder inhaltlich unwahren Urkunden strafbar ist.⁹⁰

2.3.7 Gemeinsame objektive Tatbestandselemente

2.3.7.1 Urkunde

2.3.7.1.1 Legaldefinition

Gemäss der Legaldefinition in **Art. 110 Abs. 4 StGB** 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.“ Von Schrifturkunden spricht man bei menschlichen Erklärungen, die in beständiger und lesbarer Weise erstellt werden. Sie bestehen aus Buchstaben-, Silben- oder Zahlenzeichen.⁹¹ Als Schrifturkunde gilt auch der

⁸⁷ Vgl. Art. 10 Abs. 2 StGB.

⁸⁸ BGE 125 IV 74 E. 2.

⁸⁹ BGE 119 Ia 342 E. 2b.

⁹⁰ DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 8.

⁹¹ BGE 103 IV 27 E. 13b.

Ausdruck von Computeraufzeichnungen.⁹² Dank Art. 110 Abs. 4, 2. Satz StGB sind die sog. Computerurkunden ebenfalls erfasst, zu denen die kaufmännische Buchführung zählen kann.⁹³

Der Urkundenbegriff spielt **sowohl im gemeinen als auch im Steuerstrafrecht** eine Rolle.⁹⁴ Es gilt auf Grund des Verweises von Art. 333 Abs. 1 StGB grundsätzlich jeweils die gleiche Definition, da das DBG keine von Art. 110 Abs. 4 StGB abweichende Vorschrift enthält.⁹⁵ In gewissen Belangen ist dennoch **den Besonderheiten des Steuerrechts Rechnung** zu tragen.⁹⁶ Massgeblich ist, ob ein bestimmtes Schriftstück nach zutreffender Praxis im Verkehr mit den Steuerbehörden als Beweismittel gilt.⁹⁷ Art. 186 Abs. 1 DBG erwähnt spezifisch „Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter“. Steht fest, dass einem bestimmten Schriftstück Urkundencharakter zukommt, beurteilt sich die Frage nach der inhaltlichen Unwahrheit im gemeinen und Steuerstrafrecht nach den gleichen Grundsätzen.⁹⁸

Rechtlich erheblich, das heisst auf den Rechtsverkehr bezogen, sind Tatsachen, welche allein oder in Verbindung mit anderen Tatsachen die Entstehung, Erhaltung, Feststellung, Veränderung, Übertragung oder Aufhebung eines Rechts oder einer Pflicht bewirken.⁹⁹ Der Begriff der Rechtserheblichkeit ist aus der Schadensmöglichkeit (*apta est nocere*) abgeleitet.¹⁰⁰ Eine Erklärung kann auch dann, wenn sie ursprünglich eigentlich in eine ganz andere Richtung weisen sollte, später im Zusammenhang mit einem davon abweichenden Beweisthema dennoch Urkundencharakter aufweisen.¹⁰¹

Mit der **Beweiseignung** ist die **objektive Beweistauglichkeit** gemeint, bzw. die generelle Fähigkeit der Urkunde zur Erbringung eines Beweises hinsichtlich

92 BGE 116 IV 343 E. 5b.

93 BOOG, *BaKomm. StGB I*, Art. 110 Abs. 4 Rz 98; DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 10 und 15.

94 Vgl. Art. 110 Abs. 4 und 251 ff. StGB, sowie Art. 186 DBG.

95 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 684; DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 9. Gemäss BEHNISCH, *Steuerstrafrecht*, S. 859 ist allerdings kaum von praktischer Bedeutung, ob die Urkundenbegriffe des gemeinen und des Steuerstrafrechts übereinstimmen.

96 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 684.

97 DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 13.

98 Urteil des BGER 6B.755/2012 vom 4. Juli 2013 E. 2.2. Vgl. die dortigen Hinweise.

99 BGE 113 IV 77 E. 3; BOOG, *BaKomm. StGB I*, Art. 110 Abs. 4 Rz 23.

100 BOOG, *BaKomm. StGB I*, Art. 110 Abs. 4 Rz 22.

101 BOOG, *BaKomm. StGB I*, Art. 110 Abs. 4 Rz 24.

einer ausserhalb ihrer selbst liegenden Tatsache, wobei unerheblich ist, ob die Urkunde zum Beweis eines anderen Rechtsverhältnisses herangezogen wird, als für jenes, für das sie ursprünglich bestimmt war. Zum Beweis geeignet ist jede Tatsache, die im Rechtsverkehr nicht völlig bedeutungslos ist. Das Merkmal der Beweiseignung ist somit erfüllt, wenn das Schriftstück nach Gesetz oder Verkehrübung als Beweismittel anerkannt wird. In Bezug auf die kaufmännische Buchhaltung ist dies der Fall, nicht hingegen zum Beispiel bei der Steuererklärung samt Beilagen. Entscheidend ist schlussendlich das Vertrauen, welches das Schriftstück im Verkehr genießt.¹⁰²

Die **Beweisbestimmung** ist hingegen ein **subjektives Erfordernis**, welches vom Willen des Ausstellers abhängt, das Schriftstück nicht nur für den internen Gebrauch, sondern als Beweismittel im Rechtsverkehr zu verwenden (subjektive Zwecksetzung). Sie muss sich auf ein paar oder alle Möglichkeiten beziehen, die in der Beweiseignung der Urkunde angelegt sind. Bei der kaufmännischen Buchhaltung ergibt sich die Beweisbestimmung bereits aus dem Gesetz (Art. 957 ff. OR), wobei sich der Urheber zumindest bewusst sein muss, dass andere daran eine rechtliche Wirkung knüpfen.¹⁰³

Der Urkundenbegriff erfordert zudem als ungeschriebenes Merkmal die **Erkennbarkeit des Ausstellers** bzw. dass die in der Urkunde steckenden Erklärungen einer bestimmten Person zugeschrieben werden können.¹⁰⁴ Aussteller können sowohl eine oder mehrere natürliche als auch eine oder mehrere juristische Personen sein. Der wirkliche Aussteller muss nicht zwingend aus der Urkunde ersichtlich sein, sondern es genügt der Anschein, dass sich eine bestimmte Person, die auch fiktiver Natur sein kann, als Aussteller bekennt.¹⁰⁵ Dies gilt bei einer fiktiven Rechnung, deren wirklicher nicht mit dem aus ihr tatsächlich ersichtlichen Aussteller übereinstimmt. Als Aussteller gilt nicht zwingend derjenige, der die Urkunde körperlich erstellt bzw. unterzeichnet hat. Vielmehr kommt es nach der Geistigkeitstheorie darauf an, wer rechtlich der geistige Urheber der Erklärung ist bzw. auf wessen Willen die Urkunde nach Existenz und Inhalt zurückgeht.¹⁰⁶ Dies gilt auch,

¹⁰² BOOG, *BaKomm. StGBI*, Art. 110 Abs. 4 Rz 29 f.

¹⁰³ BOOG, *BaKomm. StGBI*, Art. 110 Abs. 4 Rz 32 ff.

¹⁰⁴ BGE 131 IV 125 E. 4.4; BOOG, *BaKomm. StGBI*, Art. 110 Abs. 4 Rz 38 ff.

¹⁰⁵ BOOG, *BaKomm. StGBI*, Art. 110 Abs. 4 Rz 41.

¹⁰⁶ BGE 137 IV 167 E. 2.3.1.

wenn eine Unterzeichnung vorgeschrieben ist, wie dies beim Geschäfts- bzw. beim Revisionsbericht der Fall ist (Art. 958 Abs. 3 bzw. Art. 728b Abs. 3 OR).¹⁰⁷

2.3.7.1.2 Kaufmännische Buchhaltung

2.3.7.1.2.1 Allgemeines

Der kaufmännischen Buchhaltung samt Bestandteilen kommt **sowohl im gemeinen als auch im Steuerstrafrecht von Gesetzes wegen** (Art. 957 ff. OR und Art. 186 DBG) Beweiseignung und -bestimmung und somit auch **Urkundencharakter zu**.¹⁰⁸ Dies gilt auch ungeachtet einer fehlenden gesetzlichen Buchführungspflicht, bzw. auch wenn eine kaufmännische Buchhaltung (nach den Grundsätzen von Art. 957 ff. OR) freiwillig geführt wird.¹⁰⁹ **Blosse Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben im Sinne von Art. 125 Abs. 2 DBG stellen ebenfalls Urkunden dar**.¹¹⁰ Gemäss Art. 957 Abs. 2 OR müssen namentlich Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 500 000 Franken Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen. Dafür gelten jedoch nach Art. 957 Abs. 3 OR die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sinngemäss, zu welchen die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte gehört (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR).

Adressaten der Buchhaltung sind einerseits Gläubiger,¹¹¹ unter Umständen die Allgemeinheit, Gesellschafter, Geschäftsführer und Organe, andererseits

¹⁰⁷ DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 16. Gemäss Art. 958 Abs. 3 OR muss der Geschäftsbericht „innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt und dem zuständigen Organ oder den zuständigen Personen zur Genehmigung vorgelegt werden. Er ist vom Vorsitzenden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung zuständigen Person zu unterzeichnen.“

¹⁰⁸ Vgl. Kasuistik in BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 105 ff.; BGE 114 IV 32 E. 2 (Bilanz im Nachlassverfahren).

¹⁰⁹ BGE 129 IV 130 E. 2.2: „Bei einer freiwilligen Buchführung ist vorauszusetzen, dass die Buchführung eine kaufmännische ist. Das ist der Fall, wenn sie nach der Zielsetzung des Art. 957 OR geführt wird sowie lückenlose Belege und Bücher umfasst und so die Feststellung der Vermögenslage mit den Schuld- und Forderungsverhältnissen und der Betriebsergebnisse der Geschäftsjahre ermöglicht.“ Dies ist bei einer „Milchbüchleinbuchhaltung“ nicht der Fall (BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 88).

¹¹⁰ A.M. RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 30; BEHNISCH, *Diss.*, S. 217.

¹¹¹ Gemäss Art. 958e Abs. 2 OR kann der Gläubiger Einsicht in die Buchhaltung verlangen, wenn er ein schutzwürdiges Interesse nachweist.

der Staat in Bezug auf die Ermittlung der Steuerfaktoren¹¹² sowie die AHV-Ausgleichskassen.¹¹³

Der Jahresrechnung kommt in Bezug auf ihre **formelle und materielle Richtigkeit**, insbesondere bezüglich der Qualifikation von Ausgaben als geschäftlich bzw. privat **erhöhte Glaubwürdigkeit** zu. Dies gilt selbst dann, wenn im Einzelfall das Geschäftsergebnis nicht tangiert ist.¹¹⁴ Hat der Aktionär Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingten Aufwand verbucht, bringt es ihm somit nichts zu behaupten, das Ganze müsse als Lohnbestandteil statt als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden, da das Bundesgericht diese Argumentation verwirft. „Lohnzahlungen stellen in der Buchführung einer Unternehmung einen wichtigen Posten dar, da sie nicht beliebig veränderbar und mit nicht unerheblichen Folgekosten, namentlich Sozialabgaben, verknüpft sind. Ihre korrekte Verbuchung ist daher für die Unternehmung selbst, aber auch für ihre Gläubiger von besonderer Bedeutung. [...] Die Verfälschung der Buchführung lässt die Ertragslage des Geschäftes für Dritte [...] in einem anderen Licht erscheinen. Ob Lohnzahlungen als Sachaufwand oder als Lohnkosten verbucht werden, spielt für Dritte eine Rolle und kann die Beurteilung der Entwicklung, der wirtschaftlichen Gesundheit und der künftigen Zahlungsfähigkeit einer Unternehmung beeinflussen.“¹¹⁵

2.3.7.1.2.2 Ausser-fiskalische Wirkung bzw. Schädigung

Gemäss dem Bundesgericht wird bei der Erstellung einer inhaltlich unwahren Buchhaltung eine Täuschung Dritter, insbesondere der **Gläubiger** und der **Sozialversicherung**, in der Regel in Kauf genommen.¹¹⁶ Der kaufmännischen Buchhaltung käme damit im Gegensatz zur Steuerbilanz eine Wirkung im nicht-fiskalischen Bereich zu. Bei einer inhaltlich unwahren Steuerbilanz gelte hingegen die Täuschungsabsicht als nur gegen den Fiskus gerichtet. Diese Unterscheidung rechtfertigt daher bei der Erstellung und Verwendung einer inhaltlich unwahren kaufmännischen Buchhaltung eine Verurteilung

112 NEUHAUS/SCHÄRER, *BaKomm. OR II*, Art. 957 Rz 6 ff.

113 Gemäss Art. 162 Abs. 1 AHVV muss die Ausgleichkasse periodische Arbeitgeberkontrollen an Ort und Stelle durchführen.

114 Urteil des BGer 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011 (BGE 138 IV 47) E. 5.5; BGE 122 IV 25; BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 91.

115 BGE 122 IV 25.

116 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 182 ff.; DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 39; BGE 138 IV 130 E. 3.2.4.

sowohl wegen Urkundenfälschung als auch wegen Steuerbetrugs (in echter Konkurrenz).¹¹⁷

Auch wenn grundsätzlich feststeht, dass der kaufmännischen Buchhaltung Urkundencharakter im gemeinen und im Steuerstrafrecht zukommt, geht es vorliegend darum, die vom Bundesgericht angesprochene „**ausser-fiskalische Wirkung**“ näher zu substantiieren.

2.3.7.1.2.2.1 Ausgleichskasse

Während der Steuererklärung Erfolgsrechnung und Bilanz beizulegen sind, ist dies für die Lohnmeldung an die Ausgleichskasse nicht erforderlich, weshalb diese auf den ersten Blick nicht zum Adressatenkreis der kaufmännischen Buchhaltung gehört. Bei **Selbständigerwerbenden** werden das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das im Betrieb eingesetzte eigene Kapital gemäss Art. 9 Abs. 3 AHVG von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen gemeldet (Art. 23 und 27 AHVV). Eine falsche Bilanz, selbst wenn diese ausschliesslich für Steuerzwecke erstellt wurde, ist somit geeignet, die Ausgleichskasse zu schädigen. Da es sich aber nur um einen **Reflexschaden** handelt, gilt die Ausgleichskasse nicht als Adressat der Steuerbilanz. Gemäss Art. 7 lit. h AHVV gehören Tantiemen,¹¹⁸ feste Entschädigungen und Sitzungsgelder an die Mitglieder der Verwaltung und der geschäftsführenden Organe zum massgeblichen beitragspflichtigen Lohn. Werden Zahlungen an den Inhaber und Verwaltungsrat einer **Aktiengesellschaft** durch fiktive Rechnungen verursacht oder kassiert dieser direkt Erträge der Gesellschaft ein, stellt sich die Frage, ob es sich dabei um Arbeitsentgelt oder aber um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt. Ersteres unterliegt der AHV, während letztere in der Regel nicht als massgebender Lohn gilt, wobei die konkreten Umstände des Einzelfalls trotzdem gebieten können, von diesem Grundsatz bzw. von der Steuerveranlagung abzuweichen.¹¹⁹ Praxisgemäss ist es Sache der Ausgleichskasse, selbständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss, wobei sie sich in der Regel an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise hält.¹²⁰ Vergütungen aus dem Reingewinn einer Aktiengesellschaft, die ihren ausschlaggebenden Grund

¹¹⁷ BGE 122 IV 25 E. 3c und BGE 133 IV 303 E. 4.6 und 4.8.

¹¹⁸ Tantiemen gelten obligationenrechtlich und steuerrechtlich als Gewinn (Art. 677 OR), AHV-rechtlich hingegen als massgebender Lohn (Art. 7 lit. h AHVV).

¹¹⁹ Urteil des BGer 9C.302/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1.

¹²⁰ BGE 134 V 297 E. 2.3; MÜLLER, *Verwaltungsrat*, S. 377.

im Arbeitsverhältnis des Empfängers haben, gehören somit zum massgebenden Lohn, auch wenn sie in der Form von Dividenden ausgerichtet werden.¹²¹ Auch wenn die Praxis gewisse Faustregeln zur Beurteilung dieser Frage entwickelt hat, lässt sich nur im Einzelfall definitiv beurteilen, ob eine Zahlung tatsächlich im Zusammenhang mit dem Anstellungsverhältnis steht. Ein Aktionär kann jedenfalls nicht erfolgreich behaupten, er habe sich ohnehin nur eine Dividende ausgeschüttet, da die sozialversicherungsrechtliche von der steuerlichen Betrachtungsweise abweichen könne. Dies lässt sich aufgrund abweichender Zielverfolgungen erklären. „Im Steuerrecht geht das wesentliche Interesse dahin, zu verhindern, dass Gewinne der Gesellschaft der Reinertragsbesteuerung dadurch entzogen werden, dass sie unter dem Titel Lohnaufwand oder sonstige Geschäftsunkosten ausgerichtet werden. Die AHV dagegen hat zu verhindern, dass massgebender Lohn fälschlicherweise als Kapitalertrag deklariert wird und dadurch der Beitragserhebung entgeht.“¹²² Dabei tauschen sich die Steuerbehörden und Ausgleichskassen hinsichtlich der durch sie ausgesprochenen Verfügungen aus, wo sie dies als nötig erachten.¹²³ Demnach kann auch bei einer Aktiengesellschaft eine falsche Steuerbilanz zu einer Kürzung der Beiträge führen. Es handelt sich gegebenenfalls jedoch, wie bei Selbständigerwerbenden, nur um einen Reflexschaden.

Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass sowohl bei Selbständigerwerbenden als auch bei Kapitalgesellschaften **periodische Arbeitgeberkontrollen** gemäss Art. 68 Abs. 2 erster Satz AHVG und Art. 162 Abs. 1 AHVV an Ort und Stelle durchzuführen sind. Gemäss Art. 163 Abs. 1 AHVV hat sich die Kontrolle auf diejenigen Unterlagen zu erstrecken, welche zur Vornahme dieser Prüfung erforderlich sind, wozu auch die Handels- und die Steuerbilanz gehören.¹²⁴ Es steht somit doch fest, **dass die Ausgleichskasse sowohl bei Selbständigerwerbenden als auch bei Kapitalgesellschaften Adressat der Steuer- bzw. der Handelsbilanz ist.**

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist zu unterscheiden, ob nur ein „steuerlicher Vorteil“ angestrebt wird oder auch eine Verwendung der falschen Bilanz im „nicht-fiskalischen Bereich“ beabsichtigt oder in

121 GÄCHTER, *Sozialversicherungsrecht*, S. 119.

122 GÄCHTER, *Sozialversicherungsrecht*, S. 119.

123 Als Beispiel dafür vgl. Urteil des Sozialversicherungsgerichts ZH AK.2010.00022 vom 29. Juni 2012, Sachverhalt 1.3.

124 Art. 68 Abs. 2 AHVG und 162 ff. AHVV; KAA Rz 1004.

Kauf genommen wird. Im zweiten Fall liegt echte Konkurrenz zwischen Urkundenfälschung und Steuerbetrug vor.¹²⁵ Gemäss einem älteren Entscheid gelten als steuerliche Vorteile die Ersparnisse, die sich ausschliesslich auf das Steuerveranlagungsverfahren beziehen.¹²⁶ Da die AHV primär nicht mittels eines Veranlagungsverfahrens erhoben wird,¹²⁷ handelt es sich dabei um einen **nicht-fiskalischen Bereich**. Wie dies BETSCHART vermerkt, kommt dem Beitragspflichtigen im Bereich der AHV nicht die gleiche privilegierte Stellung zu wie dem Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren, da Art. 87 AHVG grundsätzlich dem gemeinen Strafrecht den Vorrang gibt.¹²⁸

Zusammenfassend ergibt sich in Bezug auf die AHV, dass sowohl der Handels- als auch der Steuerbilanz – unerheblich ob bei juristischen Personen oder Selbständigerwerbenden – ausser-fiskalische Wirkung zukommt, bzw. dass sie beide zu einer Schädigung der Ausgleichskasse führen können.

2.3.7.1.2.2.2 Übrige Gläubiger

2.3.7.1.2.2.2.1 Allgemeines

Wird der Geschäftsgewinn einer Aktiengesellschaft auf Grund verdeckter Gewinnausschüttungen geschmälert, indem beispielsweise anhand fiktiver Rechnungen Zahlungen der Gesellschaft auf ein nicht deklariertes Bankkonto verursacht werden, liegt gemäss dem Bundesgericht eine Täuschungs- bzw. Schädigungsabsicht gegenüber den Gläubigern vor. Gemäss **Art. 754 Abs. 1 OR** sind die Mitglieder des Verwaltungsrates und alle mit der Geschäftsführung oder mit der Liquidation befassten Personen sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und **Gesellschaftsgläubigern** für den **Schaden** verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer

¹²⁵ BGE 133 IV 303 E. 4.5.

¹²⁶ BGE 122 IV 25 E. 3a.

¹²⁷ Art. 38 AHVV *e contrario*.

¹²⁸ BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 116, kritisiert diesen gesetzgeberischen Entscheid: „Wird die Privilegierung der Steuerstraftaten mit der besonderen Pflichtenlage des Steuerpflichtigen und den Untersuchungskompetenzen des Staates begründet, so ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die Situation des AHV-Beitragspflichtigen diesbezüglich von derjenigen des Steuerpflichtigen unterscheiden sollte. Zudem stehen die AHV-Beiträge unter strafrechtlichem Blickwinkel den voraussetzungslos geschuldeten Steuern ohnehin nahe. De lege ferenda erscheint es deshalb richtig, die Verwendung inhaltlich unwahrer Urkunden im AHV-Bereich aus dem Anwendungsbereich von Art. 251 StGB herauszunehmen.“

Pflichten verursachen. Im Sinne der Differenztheorie besteht der Schaden in der Differenz zwischen dem gegenwärtigen Stand des Vermögens des Geschädigten und dem Stand, der sein Vermögen ohne die den Schaden verursachende rechtswidrige Handlung oder Unterlassung hätte.¹²⁹ Zudem werden ein Verschulden und eine Pflichtwidrigkeit verlangt. Diese ergeben sich dadurch, dass das handelnde Organ seine Treue- und Sorgfaltspflicht gemäss Art. 717 Abs. 1 OR verletzt. Es ist an dieser Stelle zwischen **mittelbarem und unmittelbarem Schaden** der Gläubiger zu unterscheiden.

2.3.7.1.2.2.2.2 Mittelbarer Schaden

Mittelbar ist ein Schaden, wenn die Gesellschaftsgläubiger nur deshalb einen Schaden erleiden, **weil die Gesellschaft zu Schaden kommt**. Eine mittelbare Schädigung der Gläubiger liegt gegebenenfalls **erst im Konkurs** der Aktiengesellschaft vor, wenn feststeht, dass die Gesellschaft ihren Verpflichtungen nicht nachkommen kann (Art. 757 Abs. 1 OR).¹³⁰

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen verursacht das handelnde Organ einerseits eine Gewinnschmälerung der Gesellschaft, andererseits begeht es eine Steuerhinterziehung mit Wirkung für die Aktiengesellschaft, welche gemäss Art. 181 Abs. 1 DBG gebüsst wird,¹³¹ wobei der Strafrahmen von Art. 175 Abs. 2 DBG massgebend ist. Demnach beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann bei leichtem Verschulden jedoch bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.¹³² Die Eröffnung einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung oder Steuervergehens gilt zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens, anlässlich welchem die nicht erhobene Steuer samt Zins eingefordert wird (Art. 151 ff. DBG). Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt an sich kein schädigendes Ereignis dar, da der Aktionär stets argumentieren kann, er habe sonst eine (offene) Dividendenausschüttung vorgenommen.¹³³ Die Nachsteuer gilt auch nicht als Schaden, denn sie wäre bei korrekter Deklaration ohnehin geschuldet. Bei offenen Gewinnausschüttungen entfällt jedoch das

129 BGE 132 III 321 E 2.2.1; HEIERLI/SCHNYDER, *BaKomm. ORI*, Art. 41 Rz 3; BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, § 18 Rz 360.

130 GERICKE/WALLER, *BaKomm. OR II*, Art. 754 Rz 15.

131 Er begeht auch eine Steuerhinterziehung für sich selbst gemäss Art. 175 DBG.

132 SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 181 Rz 8.

133 Urteil des AppGer BS SB120002 vom 5. Januar 2007 E. 4 und 5.1. Vorliegend wurde allerdings nicht angenommen, dass anstatt der Gewinnvorwegnahme rechtmässige Dividendenausschüttungen erfolgt seien.

Risiko der **Strafsteuer** und der **Verzugszinsen auf die Nachsteuerforderung**. In diesem Umfang beinhalten somit verdeckte Gewinnausschüttungen ein **Schädigungspotential für die Gesellschaft**. Dies gilt auch, wenn ausschliesslich die Steuerbilanz inhaltlich unwahr ist.

Als relevanter Schaden gelten nur ungewollte Vermögensverminderungen.¹³⁴ Der Einzelaktionär und Verwaltungsrat gibt gestützt auf Art. 55 Abs. 1 ZGB dem Willen der juristischen Person als Organ Ausdruck, sodass sich die Frage stellt, ob bei verdeckten Gewinnausschüttungen die Gesellschaft nicht gestützt auf den Grundsatz „*volenti non fit iniuria*“ in den Schaden und die dazu begangene Pflichtverletzung eingewilligt hat.¹³⁵ Dies ist zu verneinen. Dividenden dürfen nur aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden (Art. 675 Abs. 2 OR). Sie bedürfen zwingend eines Generalversammlungsbeschlusses gemäss Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR und dürfen nur gestützt auf eine durch die Revisionsstelle geprüfte Bilanz, welche das erforderliche Eigenkapital ausweist, ausbezahlt werden.¹³⁶ Ausschüttungen, welche diese Anforderungen nicht einhalten, sind nichtig.¹³⁷ Unter diesen Umständen ist der Grundsatz „*volenti non fit iniuria*“ **nicht anwendbar**; umso weniger, wenn Organe strafbare Handlungen bezwecken. Eine Einwilligung ist nur möglich, wenn ein Rechtsgut tangiert ist, über welches der Einwilligende verfügen kann,¹³⁸ was bei verdeckten Gewinnausschüttungen bestimmt nicht der Fall sein kann, wenn man berücksichtigt, dass die Vorschriften aus dem Aktienrecht (unter anderem) die Interessen der Gläubiger schützen.

Es fragt sich nun, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. eine Steuerhinterziehung mit Wirkung für eine Gesellschaft eine **Konkursgefahr** mit sich bringen kann. Steuer- bzw. Nachsteuerforderungen und Bussen bilden wie andere (öffentlich- und privatrechtliche) Geldforderungen grundsätzlich Gegenstand der betreibungsrechtlichen **Vollstreckung nach dem SchKG**.¹³⁹

134 HEIERLI/SCHNYDER, *BaKomm. OR I*, Art. 41 Rz 3.

135 Die Einwilligung schliesst grundsätzlich die Widerrechtlichkeit aus (HEIERLI/SCHNYDER, *BaKomm. OR I*, Art. 52 Rz 18). Im Aktienrecht bezieht sich die Einwilligung auf die Pflichtverletzung (BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, § 18 Rz 377).

136 BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, § 12 Rz 518 ff.

137 BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, § 12 Rz 529.

138 Vgl. dazu das Urteil des AppGer BS SB120002 vom 5. Januar 2007 E. 4 und 5.2, welches aber die Frage der Anwendbarkeit des Grundsatzes „*volenti non fit iniuria*“ offenlässt.

139 FREY, *Komm. DBG*, Art. 165 Rz 1; Entscheidung des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.2; ZWEIFEL/CASANOVA, *Steuerverfahrensrecht*, § 33. Vgl. auch den Verweis von Art.

Gemäss Art. 43 Ziff. 1 SchKG ist jedoch die Konkursbetreibung für Steuern, Abgaben, Gebühren, Sporteln, Bussen und andere im öffentlichen Recht begründete Leistungen an öffentliche Kassen oder an Beamte ausgeschlossen. Sind hingegen die materiellen Konkursgründe von Art. 190 SchKG erfüllt, kann – im Sinne einer Ausnahme zur Ausnahme – ein Gläubiger trotzdem die Konkurseröffnung ohne vorgängige Betreibung verlangen,¹⁴⁰ auch wenn der Schuldner zahlungsfähig ist.¹⁴¹ Es besteht gemäss Art. 190 Abs. 1 Ziff. 1 SchKG namentlich dann ein **materieller Konkursgrund**, wenn ein Schuldner **betrügerische Handlungen zum Nachteile der Gläubiger** begangen hat oder zu begehen versucht. Vorausgesetzt ist, dass das Gläubiger-Schuldnerverhältnis im Zeitpunkt der betrügerischen Handlung besteht.¹⁴² Im Zusammenhang mit der Strafsteuer trifft dies nicht zu, da die betrügerischen Handlungen selber (Urkundenfälschung bzw. Steuerbetrug) Ursache der Busse sind. Anders ist es jedoch bei der (Nach)Steuerforderung, denn diese besteht *ex lege*, sobald sich der Sachverhalt, an welchen das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, verwirklicht hat. Die Veranlagungs- bzw. die Nachsteuerverfügung haben somit deklarative Wirkung und dienen nur dazu, die Höhe der Steuerforderung festzulegen.¹⁴³ So betrachtet ist in der Urkundenfälschung bzw. im Steuerbetrug eine betrügerische Handlung zum Nachteil des Fiskus zu erblicken, denn diese Delikte sind an sich geeignet und werden auch in der Absicht begangen, die Eintreibung der Steuerforderung zu vereiteln oder zu erschweren. Steuersubjekt ist zwar die juristische Person, welche sich (ausser in den Fällen von Art. 102 StGB) nicht strafbar machen kann. Betrügerische Handlungen im Sinne von Art. 190 Abs. 1 Ziff. 1 dritter Satzteil, müssen jedoch nicht einen konkreten Straftatbestand erfüllen; es genügt grundsätzlich jedes Handeln in der Absicht einer Schädigung der Gläubiger.¹⁴⁴ Somit können betrügerische Handlungen auch von einer juristischen Person verwirklicht werden.¹⁴⁵ Diese müssen schliesslich gegen alle oder zumindest einzelne Gläubiger gerichtet sein.¹⁴⁶ Dies ist bei einer verdeckten Gewinnausschüttung der Fall, da nebst

185 Abs. 1 DBG.

140 ACOCCELLA, *BaKomm. SchKG I*, Art. 43 Rz 12; ABBET, *Créances fiscales*, S. 198; FREY, *Komm. DBG*, Art. 165 Rz 3.

141 COMETTA, *CoRo. LP*, Art. 190 Rz 8.

142 BGE 120 II 87 E. 3b; BRUNNER/BOLLER, *BaKomm. SchKG II*, Art. 190 Rz 8.

143 BGE 122 II 221 E. 4a; ABBET, *Créances fiscales*, S. 182 f.

144 AMONN/WALTHER, *Grundriss SchKG*, § 38 Rz 8.

145 GILLIÉRON, *Commentaire LP*, Art. 190 Rz 20.

146 BGE 97 I 309; BRUNNER/BOLLER, *BaKomm. SchKG II*, Art. 190 Rz 7.

dem Fiskus auch die Ausgleichskasse geschädigt werden kann.¹⁴⁷ Es ergibt sich damit, dass der Fiskus im Falle verdeckter Gewinnausschüttungen eine **Konkurseröffnung ohne vorgängige Betreibung für die Eintreibung der Nachsteuerforderung** gegenüber der Gesellschaft verlangen kann. Steht dann im Konkurs fest, dass die **Forderungen nicht gedeckt** sind, werden die **Gläubiger unmittelbar geschädigt**.

Losgelöst davon ist eine hohe Nachsteuerforderung bzw. Busse jederzeit geeignet, eine **Überschuldung** der Aktiengesellschaft nach Art. 725 Abs. 2 OR herbeizuführen, wenn deren Vermögen dermassen belastet wird, dass es zu einer Unterdeckung des Fremdkapitals kommt und die Gesellschaft als Schuldnerin ihre Verpflichtungen nicht mehr erfüllen kann.¹⁴⁸ Eine solche Situation führt unter Umständen zu einer Konkurseröffnung aufgrund von Art. 725a OR. Alternativ kann auch die Gesellschaft ihre Insolvenz erklären, wenn sie zahlungsunfähig ist (Art. 191 SchKG).¹⁴⁹

Zusammenfassend sind **verdeckte Gewinnausschüttungen geeignet, eine mittelbare Schädigung der Gläubiger** herbeizuführen. In diesem Zusammenhang kommt der kaufmännischen Buchhaltung **ausser-fiskalische Wirkung** zu. Im Ergebnis kann dem Bundesgericht zugestimmt werden, wenn es ausführt, es „besteh[e] für die Aktiengesellschaft insbesondere das Risiko, dass Nach- und Strafsteuern bezahlt werden müssen, wenn die Sache entdeckt wird. Diese Zahlungen mindern die Liquidität der Gesellschaft und können so Gläubigerinteressen tangieren.“¹⁵⁰

¹⁴⁷ Gemäss Art. 44 SchKG geschieht die Verwertung von Gegenständen, welche aufgrund strafrechtlicher oder fiskalischer Gesetze oder aufgrund des Bundesgesetzes vom 1. Oktober 2010 über die Rückerstattung unrechtmässig erworbener Vermögenswerte politisch exponierter Personen mit Beschlagnahme belegt sind, nach den einschlägigen eidgenössischen oder kantonalen Gesetzesbestimmungen. Institute, die unter diesen Vorbehalt fallen, wie die Naturaleinzahlung von Art. 70 StGB, sind vom Geltungsbereich des SchKG ausgenommen. In dieser Dissertation vertrete ich jedoch die Meinung, dass illegale Steuerersparnisse nicht Gegenstand einer solchen Einziehung sein können. A.M. RIGOT, *CoRo. LP*, Art. 44 Rz 11 und 16; ZWEIFEL/CASANOVA, *Steuerverfahrensrecht*, § 34; BGE 107 III 113 E. 1; BGE 120 IV 365 E. 2b; BGE 76 I 28 E. 3.

¹⁴⁸ WÜSTINER, *BaKomm. OR II*, Art. 725 Rz 4 und 29. Art. 725 Abs. 2 OR verbietet eine Überschuldung und dient unmittelbar dem Gläubigerschutz.

¹⁴⁹ WÜSTINER, *BaKomm. OR II*, Art. 725 Rz 39b; BRUNNER/BOLLER, *BaKomm. SchKG II*, Art. 191 Rz 13a.

¹⁵⁰ BGE 133 IV 303 E. 4.8.

2.3.7.1.2.2.3 *Unmittelbarer Schaden*

Eine unmittelbare Schädigung liegt vor, wenn die Pflichtverletzung des Organs den Gläubiger in seinem Vermögen schädigt, ohne dass das Vermögen der Gesellschaft geschmälert wird. Dies ist der Fall, wenn eine inhaltlich unwahre Buchhaltung beschönigt wird, zum Beispiel bei einer überhöhten Bilanzierung von Debitoren, um den Anschein einer erhöhten Kreditwürdigkeit zu erwecken.¹⁵¹ Bei verdeckten Gewinnausschüttungen weist hingegen die Erfolgsrechnung einen zu tiefen Gewinn aus. An sich ist dies vor allem geeignet, potentielle neue Gläubiger abzuschrecken. Was die bestehenden Gläubiger anbelangt, ist aber nicht ersichtlich, inwiefern diese geschädigt werden könnten, ohne dass das Vermögen der Gesellschaft nicht auch tangiert wird. Es kommt damit **keine unmittelbare Schädigung der Gläubiger** in Frage.

2.3.7.1.2.3 *Ergebnis*

Der **kaufmännischen Buchhaltung samt Beilagen** kommt von Gesetzes wegen sowohl im gemeinen (Art. 251 StGB) als auch im Steuerstrafrecht (Art. 186 DBG) **Urkundencharakter** zu. Es konnte zudem anhand des Beispiels der verdeckten Gewinnausschüttungen aufgezeigt werden, dass der kaufmännischen Buchhaltung **ausser-fiskalische Wirkung** zukommt, weil in solchen Fällen sowohl die Ausgleichskasse als auch weitere Gläubiger (diese allerdings nur mittelbar) geschädigt werden können.

2.3.7.1.3 *Rechnungen*

Eine Rechnung ist nach ständiger Rechtsprechung **in der Regel keine Urkunde**, denn sie stellt eine blosser Behauptung des Ausstellers über die vom Empfänger geschuldete Leistung dar.¹⁵² Es ergibt sich jedoch aus ihrem konkreten Verwendungszweck **ausnahmsweise eine erhöhte Glaubwürdigkeit** und damit die Urkundenqualität. Dies ist der Fall, **wenn sie als Bestandteil der kaufmännischen Buchhaltung der Steuerbehörde eingereicht wird**, da in diesem Fall das subjektive Element der Beweisbestimmung darauf gerichtet ist, das Vertrauen der Steuerbehörde zu erwecken. Auf Seiten des Empfängers bzw. des Steuerpflichtigen wird eine Rechnung erst nach

¹⁵¹ BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, § 18 Rz 361 f.; GERICKE/WALLER, *BaKomm. OR II*, Art. 754 Rz 16.

¹⁵² BGE 138 IV 130 E. 2.4.2.

erfolgter Prüfung zum Buchhaltungsbeleg und damit zur Urkunde erhoben.¹⁵³ Aus der Perspektive des Rechnungsausstellers gilt eine Rechnung als Urkunde, wenn diese nicht nur Rechnungsfunktion hat, sondern in erster Linie auch als Beleg für die Buchhaltung des Rechnungsempfängers bestimmt ist. Wirkt der Aussteller mit dem Empfänger zusammen und erstellt er auf dessen Geheiss oder Anregung hin oder mit dessen Zustimmung eine inhaltlich unwahre Rechnung (sogenannte Gefälligkeitsrechnung), handelt es sich um eine **Falschbeurkundung**.¹⁵⁴ Ist die Zweckbestimmung einer Rechnung als Buchhaltungsbeleg zu bejahen, gilt sie damit bereits mit deren Erstellung als Urkunde und nicht erst mit der Verbuchung in der Buchhaltung des Rechnungsempfängers.¹⁵⁵ Als Urkunden gelten ebenfalls Rechnungen, die **schriftlich als richtig bescheinigt** werden oder deren Aussteller eine besondere Vertrauensstellung zukommt, wie diejenige des Arztes gegenüber der Krankenkasse, des bauleitenden Architekten gegenüber dem Bauherrn oder des leitenden Angestellten einer Bank gegenüber dem Bankkunden, sodass eine **garantenähnliche Stellung** zu bejahen ist.¹⁵⁶

Echten aber inhaltlich unwahren Rechnungen die als **Beilagen zu blossen Aufstellungen** (Aufzeichnungen) im Sinne von Art. 125 Abs. 2 DBG dem Fiskus eingereicht werden, kommt **Urkundencharakter** zu, solange sich aus der Gesamtheit keine kaufmännische Buchhaltung ergibt.¹⁵⁷

2.3.7.1.4 Revisionsbericht

Auch dem Revisionsbericht „kommt besondere Bedeutung zu, weil die Revisionsstelle den Eigenkapitalgebern nicht zustehende Einsichts- und Kontrollrechte in finanziellen Belangen ersetzt.“¹⁵⁸ Durch die Bestätigung des Revisors, die Jahresrechnung entspreche Gesetz und Statuten, kommt somit dem Revisionsbericht erhöhte Glaubwürdigkeit und somit **Urkundencharakter** zu. „Ob ein Revisionsbericht wahr ist, entscheidet sich in erster Linie nach den zivilrechtlichen Regeln über die Berichterstattung.“¹⁵⁹ „Die Steuerveranlagung von juristischen Personen basiert auf der

¹⁵³ BGE 138 IV 130 E. 2.4.2; BGE 125 IV 273 E. 3a.bb; BGE 118 IV 35 E. 3; SCHMID, *Schwarze Kassen*, S. 801.

¹⁵⁴ BGE 138 IV 130 E. 2.4.3.

¹⁵⁵ BGE 129 IV 130 E. 3.2 und 3.3.

¹⁵⁶ BGE 138 IV 130 E. 2.2.1.

¹⁵⁷ A.M. RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 32.

¹⁵⁸ BGE 132 IV 12 E. 9.3.3.

¹⁵⁹ Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.2.

handelsrechtlichen Gewinnermittlung. [...] Der dazu ergangene Revisionsbericht muss der Steuererklärung nicht zwingend beigelegt werden. Wird ein solcher dennoch eingereicht, handelt es sich dabei um eine Urkunde im Sinne von Art. 186 Abs. 1 DBG.¹⁶⁰ In Bezug auf die Revisionsstelle hielt das Bundesgericht fest, diese sei „nicht verpflichtet, die Geschäftsführung der Gesellschaft allgemein zu kontrollieren und systematisch nach eventuellen Unregelmässigkeiten zu forschen. Stellt sie allerdings bei der Ausführung ihres Auftrags Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften fest, muss sie den Verwaltungsrat darüber schriftlich in Kenntnis setzen und in wichtigen Fällen auch der Generalversammlung Mitteilung machen (Art. 729b OR). Diese Pflicht ist nicht auf den Prüfungsgegenstand der Revisionstätigkeit beschränkt, sondern bezieht sich auf alle festgestellten Unregelmässigkeiten [...]. Zu denken ist beispielsweise an Fälle von **verdeckten Gewinnausschüttungen** oder von schwerwiegenden deliktischen Handlungen.“¹⁶¹ Als unwahr gelten auf jeden Fall „Gefälligkeitsberichte in Form von positiv unrichtigen Angaben über die Ergebnisse der Prüfung. An sich zutreffende Ausführungen können auch falsch sein, wenn sie wegen Auslassung wesentlicher Tatsachen unvollständig bzw. lückenhaft sind und somit ein falsches Gesamtbild zeichnen [...]. Dies ist der Fall, wenn der Hinweis auf wesentliche Gesetzesverstösse, welche die Vermögenslage der Gesellschaft tangieren, im Revisionsbericht [unterbleibt].“¹⁶²

Gemäss dem Bundesgericht ist ein Revisionsbericht zwingend für den Gebrauch im nicht-fiskalischen Bereich bestimmt, denn dieser „richtet sich [...] an die Generalversammlung und damit an Dritte. [...] Er dient dem Schutz der Aktionäre und Gläubiger.“¹⁶³ Die periodischen Kontrollen, welche die Ausgleichskasse beim Arbeitgeber durchführt, erstrecken sich gemäss Art. 163 Abs. 1 AHVV auf diejenigen Unterlagen, welche zur Vornahme dieser Prüfung erforderlich sind.¹⁶⁴ Ist ein Revisionsbericht vorhanden, ist dieser genau so wie die Buchhaltung geeignet, die Ausgleichskasse zu schädigen.

160 Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.4.3.

161 Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.3.2.

162 Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.3.3.

163 Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.3.2.

164 Art. 68 Abs. 2 AHVG und 162 ff. AHVV; KAA Rz 1004. Gemäss Art. 727a Abs. 2 OR kann eine Aktiengesellschaft, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine Genossenschaft mit der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter auf die eingeschränkte Revision (Art. 727a Abs. 1 OR) verzichten, wenn die Gesellschaft nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

Bestätigt der Revisionsbericht eine inhaltlich unwahre Buchhaltung, ist die Wahrscheinlichkeit der Schädigung umso grösser. Somit kommt dem Revisionsbericht **ausser-fiskalische Wirkung** zu.

2.3.7.1.5 Bescheinigungen

2.3.7.1.5.1 Bankformulare

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt dem **Formular A**, welches die Finanzintermediäre zur Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person nach Art. 4 GwG von ihren Kunden verlangen müssen, **von Gesetzes wegen erhöhte Glaubwürdigkeit** und somit **Urkundenqualität im gemeinen Strafrecht** zu.¹⁶⁵ Diese Position wird jedoch in der Lehre kritisiert.¹⁶⁶ Einem Schriftstück kommt entweder aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung oder der besonderen Vertrauensstellung des Erklärenden erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Es handelt sich beim Formular A in der Regel nicht um eine eigene Erklärung des wirtschaftlich Berechtigten, sondern des Vertragspartners des Finanzintermediärs. Ein Teil der Lehre geht davon aus, dass sich die Pflicht von Art. 4 GwG, eine schriftliche Erklärung zur Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person einzuholen, ausschliesslich an den Finanzintermediär und nicht an den Erklärenden richtet. Kommt letzterem im Einzelfall keine besondere Vertrauensstellung zu, liegt gemäss genannter Lehrmeinung keine Falschbeurkundung vor.¹⁶⁷ Gemäss dem Bundesgericht verpflichtet jedoch Art. 4 Abs. 2 lit. a GwG den Vertragspartner zu einer schriftlichen Erklärung,¹⁶⁸ weshalb das Formular

165 BGE 139 II 404 E. 9.9.2.

166 Es „scheint ein System schriftlicher Sauberkeitsatteste populär zu werden, dessen rechtliche Basis obskur bleibt. Man denke an Erklärungen, man habe nicht gedopt, sich nicht bestechen lassen etc. Die Bestrafung solcher unrichtiger Versicherungen führt in die verrückte Welt, in der wir den Straftäter nicht nur wegen seiner Straftat bestrafen, sondern zusätzlich wegen seiner falschen Versicherung, er habe keine Straftat vor oder er habe keine Straftat begangen. Das Vertrauen des Rechtsverkehrs in die Richtigkeit einer derartigen Versicherung kann nicht durch die Unterstellung unter die Strafdrohung des Art. 251 StGB geschaffen werden, sondern umgekehrt: Wo eine ganz besonders vertrauenswürdige Angabe vorliegt, wird die Unterstellung unter Art. 251 diskutabel.“ (ARZT, *Falschbeurkundung*, S. 38). Vgl. BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 130 für weitere Hinweise.

167 Vgl. BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 130 für weitere Hinweise.

168 „La loi sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0) impose à l'intermédiaire financier, notamment aux banques, une identification de l'ayant droit économique dans certaines circonstances, notamment en cas d'opérations de caisse portant sur une somme

A Urkundenqualität habe. Es stellt dabei einen Vergleich mit Art. 6 GwG an, der dem Finanzintermediär zwar Abklärungspflichten betreffend Art und Zweck der vom Vertragspartner gewünschten Geschäftsbeziehung auferlegt, jedoch keine Pflicht begründet, schriftliche Auskünfte diesbezüglich einzuholen. Den entsprechenden Informationen komme deswegen im Gegensatz zu denjenigen gemäss Art. 4 GwG keine erhöhte Beweiskraft zu.¹⁶⁹ Die Überlegungen betreffend das Formular A gelten gemäss dem Bundesgericht *mutatis mutandis* für die **Formulare des IRS**, insbesondere das Formular **W-8BEN**, das die Identifikation einer sogenannten non-US-Person zwecks Entlastung von der US-Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden erlaubt, ohne dass die Identität des Kunden gegenüber dem IRS und der amerikanischen Zahlstelle offengelegt wird. „Auch diese Formulare werden gegenüber dem Finanzintermediär abgegeben, damit dieser seine gesetzlichen Pflichten erfüllen kann.“¹⁷⁰

Im Steuerstrafrecht kommt den Formularen A und W-8BEN nur dann Urkundenqualität zu, wenn sie der Steuerbehörde eingereicht werden, was jedoch regelmässig nicht geschieht. Reicht der Steuerpflichtige das von einem Treuhänder ausgefüllte Formular ein, handelt es sich gemäss der

importante (cf. art. 4 LBA); à cet effet, elle prévoit que l'intermédiaire financier doit requérir du cocontractant une déclaration écrite dans laquelle celui-ci désigne l'ayant droit économique ou confirme être lui-même cet ayant droit (art. 4 al. 1 let. a LBA). C'est donc la loi qui contraint le cocontractant à une déclaration écrite, laquelle doit permettre à l'intermédiaire financier de se faire une juste idée sur l'ayant droit économique. La Cour de cassation a jugé qu'une déclaration de ce type instaurée par la loi devait être qualifiée de titre, à l'instar d'une comptabilité commerciale régie par la loi et dont la fonction est aussi de procurer une information [...]“ (Urteil des BGE 6S.293/2005 vom 24. Februar 2006 E. 8.2.1).

¹⁶⁹ „A la différence de l'art. 4 LBA, l'art. 6 LBA ne crée pas d'obligation légale du cocontractant de fournir une déclaration écrite. La déclaration écrite portant sur l'ayant droit économique au sens de l'art. 4 LBA et le renseignement fourni par écrit lors d'une clarification au sens de l'art. 6 LBA se distinguent ainsi clairement; seule la première est exigée et définie par la loi. Certes, comme le relève le premier juge, les renseignements écrits donnés lors de la procédure de clarification servent aussi au respect des obligations de l'intermédiaire financier en matière de blanchiment d'argent. Cela n'est toutefois pas suffisant pour retenir une force probante qualifiée. En effet, les renseignements de ce genre peuvent aussi être fournis par oral, sans nécessairement être moins probants.“ (Urteil des BGE 6S.293/2005 vom 24. Februar 2006 E. 8.3.2).

¹⁷⁰ BGE 139 II 404 E. 9.9.3 und 9.7.1.

bundesgerichtlichen Rechtsprechung um eine „Bescheinigung Dritter“ im Sinne von Art. 186 DBG.¹⁷¹

2.3.7.1.5.2 *Steuerehrlichkeitserklärung*

Der Finanzintermediär ist gemäss Art. 6 Abs. 1 bzw. 2 lit. b GwG verpflichtet, Art und Zweck der von der Vertragspartei gewünschten Geschäftsbeziehung zu identifizieren. Dabei muss er die Hintergründe und den Zweck einer Transaktion oder einer Geschäftsbeziehung abklären, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass Vermögenswerte aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB herrühren. Gemäss dem Bundesgericht begründet dies jedoch keine Pflicht für den Vertragspartner, schriftliche Informationen zu liefern.¹⁷² Einer schriftlichen Steuerehrlichkeitserklärung des Bankkunden gegenüber der Bank dürfte somit jedenfalls **von Gesetzes wegen kein Urkundencharakter** zukommen.

Es fragt sich dennoch, ob sich aus anderen Gründen eine erhöhte Glaubwürdigkeit der Erklärung ergibt. Gemäss einer allgemeinen Formel des Bundesgerichts ist dies „der Fall, wenn allgemeingültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Blosser Erfahrungsregeln hinsichtlich der Glaubwürdigkeit irgendwelcher schriftlicher Äusserungen genügen dagegen nicht, mögen sie auch zur Folge haben, dass sich der Geschäftsverkehr in gewissem Umfang auf die entsprechenden Angaben verlässt [...]“.¹⁷³ Ob einem Schriftstück erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt, ist gemäss dem Bundesgericht letztendlich fallbezogen zu entscheiden.¹⁷⁴ Der Zweck der Einholung einer Steuerehrlichkeitserklärung seitens des Kunden ist, dass der Finanzintermediär die Einhaltung seiner Sorgfaltspflichten gegenüber der Behörde nachweisen kann. Ein solcher Nachweis kann sinnvollerweise nur erbracht werden, wenn eine schriftliche Erklärung des Kunden vorliegt.¹⁷⁵ Es ist realistisch davon auszugehen, dass eine Bank eine Steuerehrlichkeitserklärung gezielt von den Kunden verlangen wird, bei welchen bereits Anhaltspunkte zur Steuergeldwäscherei vorliegen. Dem Erklärenden muss damit bewusst sein, dass er bereits einen „Sonderfall“ darstellt. Seinen Erklärungen kommt zudem nicht nur im

¹⁷¹ BGE 139 II 404 E. 9.9.3.

¹⁷² Urteil des BGER 6S.293/2005 vom 24. Februar 2006 E. 8.3.2.

¹⁷³ BGE 138 IV 130 E. 2.1.

¹⁷⁴ BGE 129 IV 130 E. 2.1.

¹⁷⁵ ARZT, *Falschbeurkundung*, S. 38.

Rahmen seiner Geschäftsbeziehung zum Finanzintermediär, sondern auch in der Beziehung des Finanzintermediärs zum Staat Bedeutung zu. Auf dem Spiel steht einerseits die Einhaltung der Meldepflicht des Finanzintermediärs (Art. 9 und 37 GwG), andererseits bei Banken die Gewähr für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit, von welcher die Bewilligung zum Geschäftsbetrieb abhängt (Art. 3 Abs. 2 lit. c BankG). An dieser Stelle könnte man der Auffassung sein, der Steuerehrlichkeitserklärung komme erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Es ist dennoch zu berücksichtigen, dass die Sorgfaltspflichten nicht den Kunden, sondern den Finanzintermediären, das heisst Fachleuten, auferlegt werden.¹⁷⁶ ARZT bedauert, es scheine „ein System schriftlicher Sauberkeitsatteste populär zu werden, dessen rechtliche Basis obskur bleibt. Man denke an Erklärungen, man habe nicht gedopt, sich nicht bestechen lassen etc. Die Bestrafung solcher unrichtiger Versicherungen führt in die verrückte Welt, in der wir den Straftäter nicht nur wegen seiner Straftat bestrafen, sondern zusätzlich wegen seiner falschen Versicherung, er habe keine Straftat vor oder er habe keine Straftat begangen.“¹⁷⁷ Genannter Autor kritisiert auch die mögliche Konsequenz, dass der ausländische Kunde, der zuhause der Bank seine Ehrlichkeit unwahr bescheinigt, als Steuerhinterzieher in seinem Wohnsitzstaat und zusätzlich wegen Falschbeurkundung nach Art. 251 StGB in der Schweiz verfolgt wird.¹⁷⁸ Die Abgabe einer Steuerehrlichkeitserklärung ist dem Kunden insofern zumutbar, als er bestens in der Lage ist, über die eigenen Verhältnisse Auskunft zu geben.¹⁷⁹ Aber genau deswegen kommt seiner Erklärung **keine erhöhte Glaubwürdigkeit** zu. Vom Vortäter ist nicht plötzlich zu erwarten, dass er gegenüber der Bank ehrlich wird, wenn er es schon gegenüber seinen Steuerbehörden nicht war.¹⁸⁰ Es bleibt allerdings anzufügen, dass nach der Implementierung des AIA oder bereits nach den geltenden Doppelbesteuerungsabkommen das Parkieren von nicht deklarierten Vermögenswerten in der Schweiz regelmässig ein Ausfüllen des Formulars A mit unwahren Angaben voraussetzt, womit bereits eine Falschbeurkundung vorliegt. Eine unehrliche Steuerdeklaration dürfte eine logische Konsequenz des Ganzen darstellen.

¹⁷⁶ ARZT, *Falschbeurkundung*, S. 39.

¹⁷⁷ ARZT, *Falschbeurkundung*, S. 38.

¹⁷⁸ ARZT, *Falschbeurkundung*, S. 40.

¹⁷⁹ Vgl. zur Steuerehrlichkeitserklärung ARZT, *Falschbeurkundung*, S. 40.

¹⁸⁰ Es ist denkbar, dass das Formular A der Steuerbehörde eingereicht wird, um betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen zu bestätigen, dass keine Bankbeziehung besteht. Vgl. dazu MOLO, *Riciclaggio*, S. 567.

Bestätigt ein Dritter, wie beispielsweise ein Steuerberater, ein Rechtsanwalt, ein Notar oder ein Vermögensverwalter die Steuerehrlichkeit seines Kunden zuhanden einer Bank, mag dieser Erklärung **erhöhte Glaubwürdigkeit** zukommen, wie dies SUTER/REMUND unterstellen.¹⁸¹ Ein solches Vorgehen erscheint allerdings wenig realistisch.

2.3.7.1.5.3 Bescheinigungen Dritter

„Bescheinigungen Dritter“ weisen **im Steuerstrafrecht von Gesetzes wegen Urkundencharakter** auf (Art. 186 Abs. 1 DBG). Damit sind zum Beispiel **Ausweise der beruflichen Vorsorge** über geleistete Beiträge an Einrichtungen oder **Bankbescheinigungen** über den Vermögensstand des Steuerpflichtigen gemeint, denn es handelt sich jeweils um Angaben, die für die Veranlagung steuerrechtlich relevant sind, die von den einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts verlangt werden (Art. 125 Abs. 1 lit. c resp. Art. 129 Abs. 1 lit. b DBG) und gemäss der Verkehrsübung als Beweis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde gelten.¹⁸² Gemäss dem sogenannten CS-Entscheid gelten **Bankformulare** die von einem Treuhänder ausgefüllt worden sind als Bescheinigungen Dritter im Sinne von Art. 186 DBG.¹⁸³

Eine Bankbescheinigung weist hingegen **im gemeinen Strafrecht nicht zwingend Urkundencharakter** auf, insbesondere nicht im bankinternen Verkehr.¹⁸⁴ Das Obergericht des Kantons Zürich hat die Urkundenqualität einer gefälschten Bankbescheinigung betreffend die vollständige Liberierung des Aktienkapitals einer Aktiengesellschaft allerdings bejaht. Die Beweiseignung ergibt sich dadurch, dass die Bescheinigung dafür Beweis erbringt, dass die Einzahlungen auf dem Kapitaleinzahlungskonto hinterlegt worden sind und die Bank den Betrag erst nach erfolgter Eintragung ins Handelsregister den zeichnungsberechtigten Organen freigibt.¹⁸⁵ Ob eine Bescheinigung Dritter bestimmt und geeignet ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen, hängt schliesslich vom Willen des Steuerpflichtigen ab, diese Bescheinigung als Beweismittel zu benutzen. Es kommt mit anderen Worten immer auf deren konkreten Verwendungszweck an.¹⁸⁶

¹⁸¹ SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 74.

¹⁸² MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 684 f.

¹⁸³ BGE 139 II 404 E. 9.9.3. (Der Entscheid bezieht sich zumindest auf das Formular W-8BEN).

¹⁸⁴ Urteil des BGer 6B.199/2011 vom 10. April 2012.

¹⁸⁵ Urteil des OGer ZH SB120145 vom 6. September 2012 E. 2.1.2; BGE 120 IV 361 E. 2; MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 685.

¹⁸⁶ MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 684 f.; BGE 120 IV 361.

2.3.7.1.6 Lohnausweise

Lohnausweisen kommt **nach** **gemeinem Urkundenstrafrecht keine erhöhte Glaubwürdigkeit zu**,¹⁸⁷ doch haben sie zufolge der speziellen gesetzlichen Regelung von Art. 186 Abs. 1 DBG **Urkundencharakter im Steuerstrafrecht**.¹⁸⁸ Der Beweiswert eines Lohnausweises erschöpft sich gemäss dem Bundesgericht „in einer blossen Bescheinigung des Arbeitgebers zuhanden der Steuerbehörden über den vom Arbeitnehmer bezogenen Lohn. Insofern entspreche der Lohnausweis einer Quittung oder einer Rechnung, die lediglich für die in ihnen verkörperte Erklärung, eine bestimmte Leistung erhalten bzw. in Rechnung gestellt zu haben, Beweis erbringen, nicht jedoch für die Wahrheit dieser Erklärung, nämlich dass die quittierte bzw. in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich erfolgt sei [...]. Nicht im Verkehr mit der Steuerbehörde verwendete unrichtige Bestätigungen über bezogenen Lohn erfüllen [...] grundsätzlich den Tatbestand der Falschbeurkundung nicht [...]. Dies gilt jedenfalls, soweit ihnen nicht aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt, wie etwa im Rahmen der Steuerveranlagung aufgrund der gegenüber der Steuerverwaltung bestehenden besonderen Pflicht zur wahrheitsgetreuen Deklaration.“¹⁸⁹

2.3.7.1.7 Ergebnis

Der **kaufmännischen Buchhaltung samt Beilagen** sowie dem Revisionsbericht kommt im gemeinen (Art. 251 StGB) und im Steuerstrafrecht (Art. 186 DBG) von Gesetzes wegen **Urkundencharakter zu**. Der kaufmännischen Buchhaltung kommt zudem insbesondere ausser-fiskalische Wirkung zu, da die Ausgleichskasse und die übrigen Gläubiger aufgrund einer inhaltlich unrichtigen Buchhaltung geschädigt werden können.

Rechnungen gelten im Steuerstrafrecht nur dann als Urkunde, wenn sie als Bestandteil der kaufmännischen Buchhaltung der Steuerbehörde eingereicht werden. Zu diesem Zweck ausgestellte unechte oder inhaltlich unwahre Rechnungen erfüllen bereits im Zeitpunkt ihrer Ausstellung den Tatbestand der Urkundenfälschung. Den **Bankformularen A und W-8BEN** kommt Urkundenqualität im gemeinen Strafrecht zu, in Bezug auf das Steuerstrafrecht jedoch nur, wenn sie der Steuerbehörde eingereicht werden,

¹⁸⁷ BGE 118 IV 363; vgl. BEHNISCH, *Diss.*, S. 196, für eine Kasuistik.

¹⁸⁸ DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 31.

¹⁸⁹ Urteil des BGer 6B.390/2012 vom 18. Februar 2013 E. 3.4.

was jedoch regelmässig nicht geschieht. Die von einem Bankkunden ausgestellte **Steuerehrlichkeitserklärung** ist keine Urkunde. Stammt eine solche Erklärung hingegen von einem Dritten (z.B. Steuerberater), kommt ihr erhöhte Glaubwürdigkeit zu. **Bankbescheinigungen** sind auf jeden Fall Urkunden, wenn sie den Steuerbehörden eingereicht werden. Im gemeinen Strafrecht kommt ihnen regelmässig kein Urkundencharakter zu; dies hängt letztendlich von der subjektiven Einstellung des Erstellers bzw. des Gebrauchers ab. **Lohnausweise** gelten ihrerseits nur gegenüber den Steuerbehörden als Urkunden.

2.3.7.2 Tathandlung des Fälschens im engeren Sinne

2.3.7.2.1 Tathandlung des Fälschens

Die Urkundenfälschung im engeren Sinne bzw. die Tathandlung des Fälschens bezeichnet das Herstellen einer unechten Urkunde bzw. einer Urkunde, die nicht von dem aus ihr ersichtlichen Aussteller, sondern von einem anderen stammt.¹⁹⁰ Es ist keine Voraussetzung, dass der vorgetäuschte Urheber tatsächlich existiert, aber sein Name muss auf einen möglichen, an sich tauglichen Aussteller hinweisen.¹⁹¹ Somit stellen **gefälschte Rechnungen bzw. fiktive Fakturen** auf den Namen eines nicht existierenden Klienten Fälschungen im engeren Sinne dar.¹⁹² Ist eine Urkunde unecht, geht stets der Tatbestand der Urkundenfälschung im engeren Sinne vor. Die Frage nach der Wahrheit des Inhaltes stellt sich nicht mehr.¹⁹³

2.3.7.2.2 Tathandlung des Verfälschens

Als Spezialfall des Herstellens einer unechten Urkunde bzw. des Fälschens im engeren Sinne gilt die Tathandlung des Verfälschens, welche die eigenmächtige Abänderung des gedanklichen Inhaltes einer von einem anderen verkündeten Erklärung darstellt. Als Verfälschen gilt zum Beispiel der **Austausch von einzelnen Seiten** des von einem Treuhandbüro erstellten, revidierten und unterzeichneten Jahresabschlusses.¹⁹⁴

¹⁹⁰ STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 36 Rz 4 ff.

¹⁹¹ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 5.

¹⁹² BGE 118 IV 35 E. 3.

¹⁹³ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 67.

¹⁹⁴ Urteil des BGer 6S.147/2003 vom 30. April 2005 E 1.1.

2.3.7.3 Tathandlung der Falschbeurkundung

2.3.7.3.1 Definition

Wer eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt, begeht eine Falschbeurkundung. In einem solchen Fall stimmt der wirkliche nicht mit dem in der Urkunde enthaltenen Sachverhalt überein.¹⁹⁵ Im Gegensatz zur Urkundenfälschung im engeren Sinne, welche auf jeden Fall strafbar ist, werden bei der Falschbeurkundung an die Beweisbestimmung und Beweiseignung einer Urkunde grundsätzlich höhere Anforderungen gestellt,¹⁹⁶ sodass **nur qualifizierte schriftliche Lügen** erfasst sind.¹⁹⁷ Es ist jeweils – im Sinne einer normativen Abgrenzung zur (straflosen) einfachen schriftlichen Lüge – zu prüfen, ob dem fraglichen Schriftstück **erhöhte Glaubwürdigkeit oder Überzeugungskraft** zukommt, so dass der Adressat der Erklärung dieser ein **besonderes Vertrauen** entgegenbringen darf.¹⁹⁸ Dies „ist der Fall, wenn allgemeingültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten [wie gesetzliche Vorschriften] gewährleisten, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen. Blosser Erfahrungsregeln hinsichtlich der Glaubwürdigkeit irgendwelcher schriftlicher Äußerungen genügen dagegen nicht, mögen sie auch zur Folge haben, dass sich der Geschäftsverkehr in gewissem Umfang auf die entsprechenden Angaben verlässt [...]“.¹⁹⁹ Liegt hingegen eine gesetzliche Regelung (wie diejenige von Art. 186 DBG) vor, sind an die Beweiseignung bzw. -bestimmung keine zusätzlichen Anforderungen zu stellen.²⁰⁰

Auch spielt die **Interessenlage** und dabei **insbesondere die Situation des Erklärungsadressaten** eine Rolle. Stammt eine Bescheinigung von einem unbeteiligten Dritten, ist diese Tatsache unter Umständen geeignet, ein erhöhtes Vertrauen beim Adressaten zu erwecken.²⁰¹ Dies ist der

¹⁹⁵ Vgl. zum Beispiel BGE 138 IV 130.

¹⁹⁶ BGE 138 IV 130 E. 2.1; BGE 117 IV 165 E. 2b.

¹⁹⁷ Vgl. DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 25, nach welchem die Abgrenzung zwischen der Falschbeurkundung und der (straflosen) schriftlichen Lüge ein ausserordentlich schwieriges Unterfangen darstellt.

¹⁹⁸ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 71.

¹⁹⁹ BGE 138 IV 130 E. 2.3.1.

²⁰⁰ Lohnausweisen kommt nach gemeinem Urkundenstrafrecht keine erhöhte Glaubwürdigkeit zu; doch können sie zufolge der speziellen gesetzlichen Regelung von Art. 186 Abs. 1 DBG Gegenstand einer Falschbeurkundung im Steuerstrafrecht sein (DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 31).

²⁰¹ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 104.

Fall, wenn der Steuerpflichtige seiner Bank eine von einem Steuerberater oder Treuhänder erstellte Steuerkonformitätserklärung einreicht.²⁰² Eine ähnliche Konstellation liegt vor, wenn der Steuerpflichtige der Steuerbehörde einen Revisionsbericht oder ein von einem Dritten (bzw. vom Vertragspartner der Bank) ausgefülltes Formular A zusammen mit der Steuerklärung einreicht.²⁰³

Es ist schliesslich zu vermerken, dass **einer Erklärung nicht notwendigerweise in ihrer Gesamtheit sondern zum Teil auch nur in Bezug auf einzelne Aspekte Urkundencharakter zukommt.**²⁰⁴ Eine allgemeingültige Abgrenzung zwischen einfacher und qualifizierter schriftlicher Lüge lässt sich schwer umschreiben, denn das Ergebnis hängt immer stark vom Einzelfall ab.²⁰⁵

2.3.7.3.2 Kaufmännische Buchhaltung

Objektive Garantien der Wahrheit der Erklärung ergeben sich unter anderem aus gesetzlichen Vorschriften, die – wie die **Bilanzvorschriften der Art. 958 ff. OR** – den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen.²⁰⁶ Die Buchführung richtet sich an einen breiten Adressatenkreis. Sie dient gemäss dem Bundesgericht „einerseits den Kapitaleignern, in deren Auftrag Verwaltung und Geschäftsleitung tätig sind, anderseits den Gläubigern und schliesslich bei hinreichender wirtschaftlicher Bedeutung auch einer weiteren Öffentlichkeit zur Information über die Ertragslage der Gesellschaft.“²⁰⁷ Die Veranlagungsbehörden sind auch Adressat der Buchhaltung und aufgrund der grossen Masse von Steuerpflichtigen darauf angewiesen, möglichst verlässliche Bücher zu erhalten.²⁰⁸

„Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes sind die **kaufmännische Buchführung und ihre Bestandteile** (Belege, Bücher, Buchhaltungsauszüge über Einzelkonten, Bilanzen oder Erfolgsrechnungen)²⁰⁹ denn auch im

²⁰² Vgl. dazu Kap. 2.12.2.2.3.

²⁰³ Dem Formular A kommt gemäss BGE 139 II 404 E. 9.9.2 und 9.9.3 Urkundencharakter zu. Vgl. dazu MOLO, *Riciclaggio*, S. 567.

²⁰⁴ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 72.

²⁰⁵ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 68 f.; BGE 129 IV 130 E. 2.1.

²⁰⁶ BGE 117 IV 35 E. 1d.

²⁰⁷ BGE 122 IV 25 E. 1b.

²⁰⁸ BEHNISCH, *Diss.*, S. 216.

²⁰⁹ Der Geschäftsbericht bildet keinen Bestandteil der Buchhaltung (BGE 120 IV 122).

Rahmen der Falschbeurkundung als Absichtsurkunden kraft Gesetzes (Art. 957 ff. OR) bestimmt und geeignet, Tatsachen von rechtlicher Bedeutung bzw. die in ihr enthaltenen Tatsachen zu beweisen [...]. Eine falsche Buchung erfüllt dann den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Solche Grundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung des Aktienrechts in [Art. 957 ff. OR] aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen.²¹⁰ Zu denken ist an die Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung nach Art. 958c Abs. 1 bzw. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR, insbesondere **Wahrheit und Vollständigkeit**. Blosser Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben im Sinne von Art. 125 Abs. 2 DBG stellen damit Urkunden dar.²¹¹

Erhöhte Glaubwürdigkeit kommt der kaufmännischen Buchhaltung zunächst in Bezug auf ihre **formelle Richtigkeit** zu, wonach die tatsächlichen Geschäftsvorfälle mit den Bucheinträgen übereinstimmen müssen.²¹² Dies ist nicht der Fall, wenn der **Rechtsgrund (causa)** eines Rechtsgeschäfts falsch oder nicht wiedergegeben ist. Liegt der Rechtsgrund einer Leistung an den Aktionär in seinem Beteiligungsverhältnis zur Gesellschaft, ist dies auch entsprechend anzugeben.²¹³ Somit stellen die Nichtverbuchung von Einnahmen (Gewinnvorwegnahme),²¹⁴ die Buchung fiktiver Geschäftsvorfälle wie fiktive Rechnungen²¹⁵ oder simulierte Verträge,²¹⁶ die Verbuchung von Vorgängen am falschen Ort oder auf dem falschen Konto oder eine datenmässige falsche Erfassung von Geschäftsvorfällen eine **handelsrechtswidrige verdeckte Gewinnausschüttung bzw. eine Falschbeurkundung** dar.²¹⁷ Es sind

210 BGE 122 IV 25 E. 2b (und zuletzt BGE 138 IV 130 E. 2.2.1).

211 A.M. RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 32; BEHNISCH, *Diss.*, S. 217.

212 BEHNISCH, *Diss.*, S. 209.

213 SCHERRER, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, S. 456.

214 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 675 f., 685 f. und 695; MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 14; SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*, S. 69.

215 BGE 91 IV 188 E. 5; MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695; MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 14; SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*, S. 70.

216 SCHERRER, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, S. 457.

217 CAGIANUT, *Wirtschaftskriminalität*, S. 338 f. Eine datenmässige falsche Erfassung von Geschäftsvorfällen liegt beispielsweise vor, wenn eine Forderungszession in der Buchhaltung des Jahres *n-1* erfasst wird, obwohl der Vertrag im Jahr *n* zustande gekommen ist (BGE 129 IV 130 E. 2.3 und 3.2).

insbesondere Verbuchungen auf sachfremden Konten, wie beispielsweise **Ausgaben rein privater Art als Geschäftsaufwand**, strafbar und zwar unabhängig davon, ob der Jahresgewinn im Einzelfall tatsächlich beeinflusst wird.²¹⁸ Es ist somit irrelevant, ob im Umfang der zu Unrecht als geschäftlich verbuchten Privatausgaben ohnehin eine Lohnzahlung erfolgt wäre. Selbst bei einer teilweisen privaten Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges ist gemäss dem Bundesgericht buchhalterisch zwingend ein Privatanteil auszuscheiden. Hierbei geht es nicht um eine Ermessensfrage, vielmehr greift das handelsrechtliche Ermessen erst bezüglich der Festsetzung der Höhe des Privatanteils.²¹⁹ Das Bundesgericht widerspricht sich allerdings, wenn es ausführt, dass, damit „von einer sowohl geschäftlichen als auch privaten Nutzung und folglich von einer Falschaussage in der Jahresrechnung gesprochen werden kann, [...] der Gebrauch des Geschäftsfahrzeugs für private Zwecke von einer gewissen Erheblichkeit sein [müsse]. Dies [sei] zu verneinen, wenn die Anschaffung eines Geschäftsfahrzeugs durch eine Aktiengesellschaft geschäftsmässig klar begründet und die private Nutzung des Fahrzeugs im Vergleich zur geschäftlichen Nutzung von sehr untergeordneter Bedeutung war [...]“.²²⁰ Unterbleibt die Ausscheidung in einem solchen Fall, dürfte der Vorsatz ohnehin fehlen.²²¹ Wird das vertretbare Ermessen hingegen klar überschritten, ist die Bilanz inhaltlich unwahr.²²² Zusammenfassend ist **im Zweifelsfall immer die Ausscheidung eines Privatanteils vorzunehmen**. Dieser darf zudem betragsmässig nicht zu weit von der wirtschaftlichen Realität entfernt sein.

Um die Vermögenslage der Gesellschaft richtig wiederzugeben, reicht die formelle Richtigkeit nicht aus, sondern die Buchhaltung muss zusätzlich die Anforderungen der **materiellen Richtigkeit** erfüllen, wonach die Bucheinträge

218 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 91; BGE 122 IV 25; Urteil des BGer 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011 (BGE 138 IV 47) E. 5.5. Vgl. dazu HOLENSTEIN, *Bemerkungen*, S. 161 ff.

219 Urteil des BGer 6B.755/2012 vom 4. Juli 2013 E. 2.4.2. Gemäss SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*, S. 75 ff., liegt nur eine Steuerhinterziehung, aber kein Steuerbetrug und auch keine Falschbeurkundung vor, wenn der Aktionär die Infrastruktur der Gesellschaft (wie zum Beispiel ein Fahrzeug) zu Privatzwecken verwendet, ohne eine entsprechende Entschädigung zu leisten.

220 Urteil des BGer 6B.755/2012 vom 4. Juli 2013 E. 2.4.3.

221 Urteil des BGer 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011 (BGE 138 IV 47) E. 5.6 und 5.7.4.

222 Urteil des BGer 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011 (BGE 138 IV 47) E. 5.6: „Die Bilanz ist unwahr, wenn Aktiven oder Passiven klarerweise unter- bzw. überbewertet werden, d.h. die Bewertung ausserhalb des Ermessensspielraums liegt. Gleiches gilt, wenn Aktiven vollständig unerwähnt bleiben [...]“ Vgl. auch BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 95.

mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmen müssen.²²³ Aus dieser Sicht ist zum Beispiel die Aufnahme von Aktiven über dem Verkehrswert problematisch und stellt grundsätzlich eine Falschbeurkundung dar.²²⁴ Die Differenz zwischen dem Verkehrs- und dem Buchwert stellt eine Leistung an den Aktionär dar, deren **Rechtsgrund (causa)** im Beteiligungsverhältnis liegt (Gewinnausschüttung) und nicht korrekt aufgeführt wird. Im Gegensatz zu einer Verletzung der formellen Richtigkeit – welche stets eine Falschbeurkundung darstellt – ist zur Beurteilung der Frage, ob die Buchhaltung materiell falsch ist, der vom Handelsrecht überlassene Spielraum zu berücksichtigen. Benützt der Aktionär ein Dienstfahrzeug gelegentlich privat, liegt bezüglich der Höhe des auszuscheidenden Privatanteils ein Ermessensspielraum vor.²²⁵ Ist dieser jedoch deutlich von der wirtschaftlichen Realität entfernt, ist die Buchhaltung materiell falsch. Im entsprechenden Umfang liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. eine Falschbeurkundung vor. Das Gebot der materiellen Richtigkeit bringt hinsichtlich der Tatbestandmässigkeit des Steuerbetrugs erhebliche Schwierigkeiten mit sich. Zu beachten ist auf jeden Fall, „dass mit dem Tatbestand des Steuerbetrugs – als im Vergleich zur blossen Steuerhinterziehung qualifiziertes Delikt – nach dem Willen des Gesetzgebers Taten von einer gewissen Schwere geahndet werden sollen.“²²⁶ Da der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung bereits ein offensichtliches Missverhältnis voraussetzt,²²⁷ dürften **verdeckte Gewinnausschüttungen, welche aufgrund einer materiell falschen Buchhaltung erfolgen, jedoch stets auch eine Falschbeurkundung darstellen.**²²⁸

Umstritten ist die Frage, ob die Erfolgsrechnung inhaltlich unwahr ist, wenn tatsächliche Vorgänge im sachangemessenen Konto gebucht werden, jedoch **wirtschaftlich nicht gerechtfertigt** sind, weil die Leistung der Gesellschaft

223 BGE 108 IV 25.

224 SCHMID, *Schwarze Kassen*, S. 801; CAGIANUT, *Wirtschaftskriminalität*, S. 338 f.

225 Urteil des BGE 6B.755/2012 vom 4. Juli 2013 E. 2.4.2.

226 Urteil des BGE 6B.755/2012 vom 4. Juli 2013 E. 2.4.3.

227 Gemäss SCHERRER, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, S. 454, ist nicht zusätzlich die „Offensichtlichkeit“ der verdeckten Gewinnausschüttung zu verlangen, denn letztere setzt bereits die Offensichtlichkeit des Missverhältnisses zwischen der Leistung des Unternehmens und der Gegenleistung des Empfängers voraus. Vgl. auch DANON, *CoRo. LIFD*, Art. 57–58 Rz 105.

228 *Contra*: BEHNISCH, *Diss.*, S. 219 f.

im Missverhältnis zur Gegenleistung steht.²²⁹ Zu denken ist beispielsweise an den Aktionär und Geschäftsleiter, der sich einen **überhöhten Lohn** überweisen lässt,²³⁰ indem er 400 000 Franken bezieht für eine Leistung, deren marktkonforme Entschädigung sich auf 200 000 Franken belaufen würde. In diesem Fall stellt der (gültige) Arbeitsvertrag zugleich den Rechtsgrund (*causa*) der Leistung dar; dieser wird damit korrekt wiedergegeben. Die Buchhaltung ist demnach handelsrechtlich korrekt – das heisst formell und materiell richtig – da der Leistungsaustausch so gebucht wird, wie er tatsächlich stattgefunden hat.²³¹ Gemäss SCHERRER/ZUMOFFEN FRUTTERO könnten die Transaktionen, bei welchen bloss das Prinzip des *dealing at arm's length* nicht eingehalten wird, steuerstrafrechtlich nicht geahndet werden. In solchen Fällen seien zwar Aufrechnungen vorzunehmen, ein Bussenverfahren sei jedoch nicht gerechtfertigt.²³²

Entstehen **stille Reserven** durch geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, werden diese gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG steuerrechtlich nicht anerkannt.²³³ Handelsrechtlich sind gemäss Art. 960a Abs. 4 OR sogenannte Willkürreserven jedoch erlaubt. Gewisse Autoren verlangen trotzdem, dass zusätzliche Aufstellungen zuhanden der Steuerbehörde die tatsächlichen Verhältnisse offenlegen.²³⁴ Dem ist meines Erachtens nicht beizupflichten, weil das Aktienrecht den Gläubigerschutz in den Vordergrund

229 Ein Teil der Lehre vertritt die Meinung, dass die Bilanz unwahr sei, wenn keine Gegenforderung der Gesellschaft gemäss Art. 678 Abs. 2 OR verbucht werde. Gemäss anderen Autoren handelt es sich jedoch nicht um eine Bestimmung der Rechnungslegung. Vgl. dazu für weitere Hinweise OBERSON, *Droit fiscal Suisse*, § 26 Rz 53.

230 DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 30 (mit weiteren Hinweisen).

231 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 39 führen aus, dass das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bei einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits geeignet ist, den Tatbestand von Art. 186 zu erfüllen – auch wenn die Transaktion an sich korrekt gebucht wurde – „wenn bei der konkreten Transaktion nicht offen gelegt wurde, dass sich das Geschäft unter den konkreten Bedingungen offensichtlich nur deshalb abwickelte, weil eine besondere gesellschaftsrechtliche Beziehung vorlag.“ Vgl. auch SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*, S. 73.

232 SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*, S. 78. Um zu wissen, ob man es mit solch einem Fall zu tun hat, sind zwei Kriterien heranzuziehen: 1) Hätte ein korrekter Buchhalter die Transaktion anders gestaltet? 2) Würde ein Storno der ursprünglichen Leistung stattfinden, wenn der fragliche Geschäftsvorfall im Nachhinein dahinfallen würde? Wenn sich beide Fragen positiv beantworten lassen, liegt keine Falschbeurkundung vor.

233 KassGr ZH vom 7. Januar 1986, StE 1986 B. 102.1 Nr. 2 E. 7.

234 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 40.

stellt. Verboten ist demnach die Aufnahme fiktiver Aktiven bzw. deren Überbewertung sowie das Weglassen bzw. das Unterbewerten von Passiven. Die Unterbewertung von Aktiven (solange diese immer noch als *pro memoria* Posten aufgeführt sind) bzw. die Überbewertung von Passiven stellt hingegen kein handelsrechtliches Problem dar.²³⁵

Zusammenfassend lässt sich Folgendes festhalten: **Liefern bei verdeckten Gewinnausschüttungen die Geschäftsbücher keine Anhaltspunkte für eine (offensichtliche) Gewinnausschüttung**, handelt es sich um eine **Falschbeurkundung**.²³⁶ Dies betrifft Fälle, in welchen die Buchhaltung entweder aus formeller oder aus materieller Sicht handelsrechtswidrig ist.²³⁷ Das Abstellen auf das Buchführungsrecht ist mit Blick auf das im Strafrecht geltende Bestimmtheitsgebot allerdings unbefriedigend.²³⁸ Im Einzelfall ist deswegen stets die Frage des Vorsatzes zu prüfen, wobei Art und Umfang des Geschäfts zu berücksichtigen sind. Erfolgt eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund korrekt wiedergegebener, aber wirtschaftlich nicht gerechtfertigter Geschäftsvorfälle – wie überhöhte Löhne an geschäftsführende Aktionäre – liegt keine Verletzung des Handelsrechts und somit keine Falschbeurkundung vor.

2.3.7.3.3 Formular A

Das Formular A stellt eine Urkunde dar. Das **Unterlassen seines Neuausfüllens** beim nachträglichen Wechsel des wirtschaftlich Berechtigten eines Kontos stellt gemäss dem Bundesgericht hingegen **keine Urkundenfälschung** dar. Dies begründet es damit, dass einerseits keine Urkundenfälschung durch Unterlassung möglich sei, anderseits Art. 4 GwG keine gesetzliche Pflicht für den Vertragspartner begründe, in der angesprochenen Situation ein neues Formular auszufüllen.²³⁹ Die im Formular A selbst festgehaltene Verpflichtung

235 BEHNISCH, *Diss.*, S. 212.

236 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 36. Vgl. auch SCHERRER/ZUMOFFEN F., *Steuerstrafrecht*, S. 63.

237 *Contra* betreffend die materielle Richtigkeit: BEHNISCH, *Diss.*, S. 219 f.

238 BEHNISCH, *Diss.*, S. 219.

239 „[L]’art. 251 ch. 1 al. 3 CP réprime le fait de remettre un faux document à un tiers dans le but de le tromper. Un tel comportement constitue un comportement actif qui ne peut être commis par omission. La figure juridique du délit d’omission improprement dite est inconcevable et est donc exclue pour des raisons dogmatiques; elle doit aussi être rejetée faute d’obligation juridique d’agir.“ (Urteil des BGER 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 3.1.2). „[L]a LBA oblige l’intermédiaire financier à identifier l’ayant droit économique

für den Vertragspartner, Änderungen von sich aus mitzuteilen, sei nur eine akzessorische vertragliche Verpflichtung, die keine Garantenstellung im Sinne von Art. 11 Abs. 2 lit. b StGB begründe.²⁴⁰ Der Hinweis im Formular A selbst, ein falsches Ausfüllen gelte als Urkundenfälschung, vermöge daran nichts zu ändern.²⁴¹ Die vorliegende Rechtsprechung erlaubt faktisch dem Bankkunden, die Spielregeln zu umgehen. „Lorsque, ultérieurement, le recourant a versé sur le compte des valeurs qui n'appartenaient pas à l'ayant droit économique figurant sur la formule A, il n'avait toutefois pas à remettre à la banque une nouvelle formule A (celle-ci n'étant pas nécessaire à la réalisation des opérations) et ne l'a donc pas fait. On ne peut donc lui reprocher d'avoir fait usage d'une fausse formule A à ce moment-là.“²⁴²

2.3.7.3.4 Revisionsbericht

Wer als Revisor wissentlich einen inhaltlich unwahren Revisionsbericht erstellt, macht sich gemäss dem Bundesgericht der **Falschbeurkundung** strafbar. Wird der Revisionsbericht der Steuerbehörde eingereicht, kommt für den Revisor ebenfalls Gehilfenschaft zum Steuerbetrug in Frage.²⁴³ Als inhaltlich unwahr

(art. 4 LBA) et à renouveler cette vérification au cours de la relation d'affaires lorsque des doutes surviennent quant à son identité (art. 5 LBA). L'obligation du cocontractant se limite à fournir une déclaration écrite, dans laquelle celui-ci désigne l'ayant droit économique ou confirme être lui-même cet ayant droit lors de l'établissement des relations d'affaires. Il n'a pas, de par la loi, l'obligation d'indiquer des éventuelles modifications. C'est uniquement par la signature de la formule A que le cocontractant « s'engage à communiquer spontanément les modifications à la banque ». Il ne s'agit donc pas d'une obligation légale, qui trouve sa source dans la LBA, mais uniquement d'un engagement contractuel, que le cocontractant prend en signant la formule A.“ (Urteil des BGer 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 3.2.2).

240 „En l'espèce, l'objet principal de la relation contractuelle entre le recourant et la banque est la relation de compte. Certes, en signant la formule A, le recourant s'est engagé à communiquer spontanément à la banques les modifications relatives à la formule A; cette obligation d'avis n'est toutefois qu'accessoire et ne saurait fonder une obligation de garant.“ (Urteil des BGer 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 3.2.3).

241 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 130, bezeichnet diesen Hinweis als „Angstklausel“.

242 Urteil des BGer 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 2.3.

243 In Bezug auf die Jahresrechnung der Gesellschaft ist die Gehilfenschaft zur Urkundenfälschung insofern zu verneinen, als der Revisor nicht zu deren Herstellung beiträgt. Gehilfenschaft zum Steuerbetrug kommt hingegen in Frage. „Als Hilfe zu bestrafen ist, wer zu einem Steuerbetrug vorsätzlich Hilfe leistet [...]. Als Hilfeleistung im Sinne von Art. 25 StGB gilt jeder kausale Beitrag, der die Tat fördert, so dass sich diese ohne Mitwirkung des Gehilfen anders abgespielt hätte [...]. Hilfe eines Steuerbetrugs kann namentlich der Revisor sein, der im Revisionsbericht unwahre Angaben macht und

gilt der Revisionsbericht, der die Gesetzeskonformität einer Buchhaltung attestiert, obwohl verdeckte Gewinnausschüttungen getätigt worden sind.²⁴⁴

2.3.7.4 Tathandlung des Gebrauchs

Gemäss Art. 251 Ziff. 1 Abs. 3 StGB ist auch strafbar, wer eine unechte oder inhaltlich unwahre Urkunde zur Täuschung gebraucht, das heisst im Rechtsverkehr benutzt. Für den Fälscher selber gilt der Gebrauch als **mitbestrafte Nachtat**. Im Steuerstrafrecht ist gemäss Art. 186 DBG hingegen nur der Gebrauch strafbar. Allfällige Steuergeldwäschereihandlungen dürften typischerweise Gesellschaften mit einem oder einer kleinen Anzahl von Inhabern betreffen. Gegebenenfalls gelten die gleichen Personen als Fälscher bzw. als Gebraucher, weshalb die Tatbestandsvariante des Gebrauchs von Art. 251 StGB nicht zur Anwendung gelangt. „Wer inhaltlich falsche Bilanzen an der Generalversammlung vertritt und als Verwaltungsratspräsident deren Publikation gestattet, macht sie den Getäuschten zugänglich und erfüllt [gemäss dem Bundesgericht] den Tatbestand des Gebrauchs falscher Urkunden.“²⁴⁵ Dies trifft zum Beispiel für denjenigen zu, der erst nach dem Jahresabschluss in den Verwaltungsrat gewählt wird und die Konten an der Generalversammlung vertritt.

2.3.7.5 Urkundenfälschung durch Unterlassung

Da es sich bei der **Urkundenfälschung** um ein Tätigkeitsdelikt handelt, ist **keine Begehung durch Unterlassung** möglich. Dies kommt nur bei Erfolgsdelikten in Frage oder wenn eine Garantenstellung des Täters angenommen wird. Das Unterlassen des Neuausfüllens des Formulars A seitens des Bankkunden beim Wechsel des wirtschaftlich Berechtigten im Laufe der Bankbeziehung bleibt damit straffrei.²⁴⁶ Da der **Steuerbetrug** ebenfalls ein Tätigkeitsdelikt ist, kommt auch in diesem Fall **keine Begehung durch Unterlassung** in Frage.

der Revisionsbericht der Steuerbehörde eingereicht wird.“ (Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 7.4.3).

244 Urteil des BGer 6B.711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.3.2.

245 BGE 120 IV 122 E. 5c.

246 „[L]’art. 251 ch. 1 al. 3 CP réprime le fait de remettre un faux document à un tiers dans le but de le tromper. Un tel comportement constitue un comportement actif qui ne peut être commis par omission. La figure juridique du délit d’omission improprement dite est inconcevable et est donc exclue pour des raisons dogmatiques; elle doit aussi être rejetée faute d’obligation juridique d’agir.“ (Urteil des BGer 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 3.1.2).

2.3.7.6 Ergebnis

Der objektive Tatbestand von Art. 251 StGB, respektive Art. 186 DBG basiert auf dem in Art. 110 Abs. 4 StGB definierten Urkundenbegriff,²⁴⁷ wobei im Einzelfall und je nach Verwendungszweck gewisse Schriftstücke nur im Zusammenhang mit Art. 251 StGB oder Art. 186 DBG relevant sind. Beide Bestimmungen enthalten die Tatbestandsvarianten des Fälschens, des Verfälschens und der Falschbeurkundung, wobei jeweils auch der täuschende Gebrauch von unechten oder inhaltlich unwahren Urkunden jeweils strafbar ist. Der Steuerbetrug erschöpft sich jedoch in dieser Tatbestandsvariante. Bis auf gewisse Ausnahmen (Lohnausweise und gewisse Bescheinigungen Dritter) lässt sich somit gesamthaft festhalten, dass **der objektive Tatbestand von Art. 186 DBG von demjenigen des Art. 251 StGB (fast immer) erfasst wird**. Ausgehend davon ist zu untersuchen, ob der subjektive Tatbestand eine Abgrenzung der beiden Tatbestände ermöglicht.

2.3.8 Gemeinsame subjektive Tatbestandselemente

2.3.8.1 Ausgangslage

Da die inhaltlich unrichtige **kaufmännische Buchhaltung** in der Praxis unter den vom Steuerbetrugstatbestand erfassten Urkunden den häufigsten Fall darstellt, fokussiert sich die vorliegende Analyse darauf. Die kaufmännische Buchhaltung stellt eine sogenannte **ambivalente Urkunde** dar. Ihr kommt damit sowohl im gemeinen (Art. 251 StGB) als auch im Steuerstrafrecht (Art. 186 DBG) von Gesetzes wegen Urkundencharakter zu. Der kaufmännischen Buchhaltung kommt zudem **ausser-fiskalische Wirkung** zu, da die Ausgleichskasse und die übrigen Gläubiger aufgrund einer inhaltlich unrichtigen Buchhaltung geschädigt werden können. Ausgehend von einer derartigen ausser-fiskalischen Wirkung stellt sich die Frage, ob Art. 251 StGB eine Strafbarkeit nach dieser Bestimmung verlangt, obwohl bereits der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt ist.

2.3.8.2 Grammatikalische Auslegung

2.3.8.2.1 Vorsatz

Der subjektive Tatbestand von Art. 251 StGB resp. 186 DBG erfordert Vorsatz hinsichtlich aller objektiven Tatbestandmerkmale, wobei Eventualvorsatz

²⁴⁷ Vgl. Art. 110 Abs. 4 und 251 ff. StGB, sowie Art. 186 DBG.

genügt (Art. 12 Abs. 1 StGB).²⁴⁸ Der Täter muss somit wissen oder zumindest in Kauf nehmen, dass das Tatobjekt eine unechte oder eine inhaltlich unwahre Urkunde ist.

2.3.8.2.2 *Schädigungs- bzw. Vorteilsabsicht*

Über den Vorsatz hinaus verlangt der subjektive Tatbestand von Art. 251 StGB, dass der Täter in der Absicht handelt, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen. Die Absicht gemäss Art. 186 DBG richtet sich spezifisch auf die Steuerhinterziehung, mithin auf eine Täuschung der Steuerbehörden.

Die **Schädigungsabsicht** muss sich gegen fremdes Vermögen oder fremde Rechte einer Privatperson oder des Staates richten, wobei dem Begriff des Vermögens die gleiche Bedeutung zukommt wie bei den Vermögensdelikten.²⁴⁹ Als Vermögen gilt demnach alles, was Gegenstand eines Rechtsgeschäftes (Tausch gegen Geld) sein kann,²⁵⁰ mithin unter anderem Forderungen.²⁵¹ Art. 175 DBG schützt gerade den Steueranspruch des Gemeinwesens als Forderung und damit dessen Vermögen.²⁵² Die Steuerforderung entsteht *ex lege*, sobald sich ein Sachverhalt verwirklicht hat, an welchen das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft.²⁵³ Demnach stellt bei einer Aktiengesellschaft die Nichtverbuchung eines Ertrages (Gewinnvorwegnahme) bereits eine Gefährdung der entsprechenden Gewinn- und der Einkommenssteuerforderung dar und damit eine Schädigungsabsicht im Sinne von Art. 251 StGB. Für diese Betrachtungsweise spricht auch der Wortlaut des Tatbestandes des Abgabebetrugs, nach welchem **Steuerersparnisse als Vermögensschädigung** gelten. Gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR wird bestraft, wer durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es „sonst am Vermögen“ geschädigt wird.

248 BGE 138 IV 130 E. 3.2.1; DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 37.

249 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 186.

250 NIGGLI/RIEDO, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 137 Rz 22.

251 NIGGLI/RIEDO, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 138 Rz 29.

252 BGE 121 II 257 E. 5b.; BGE 110 IV 24 E. 2e; BGE 121 II 257 E. 4b; BGE 121 II 273 E. 3b; BGE 119 Ib 311 E. 2e; BGE 116 IV 262 E. 3b/bb; BBl 1983 III 1, S. 138; BLUMENSTEIN/LOCHER, *Steuerrecht*, S. 352; RICHNER et al., *Kommentar StG-ZH*, § 261 Rz 3; a.M. BETSCHART, *Diss.*, S. 55 f.

253 BGE 122 II 221 E. 4a; ABBET, *Créances fiscales*, S. 182 f.

Als **Vorteilsabsicht** gilt jede angestrebte Besserstellung. „Art. 251 StGB schützt somit eine heterogene Vielzahl von möglicherweise betroffenen Rechtspositionen und Geschäftsverkehrsinteressen, welche im Einzelnen nicht konkretisiert werden müssen und auch regelmässig im Voraus nicht näher konkretisiert werden können [...]“. ²⁵⁴ Ein Vorteil ist dann unrechtmässig, wenn er rechtswidrig ist bzw. wenn darauf kein Anspruch besteht. ²⁵⁵ Als unrechtmässige Vorteilsabsicht gilt damit das **Anstreben von Steuerersparnissen**. ²⁵⁶

2.3.8.2.3 Ergebnis

Die **Auslegung des Bundesgerichts**, wonach das Anstreben von Steuerersparnissen aufgrund einer inhaltlich unrichtigen Urkunde (*in casu* einer kaufmännischen Buchhaltung) den subjektiven Tatbestand erfüllt, ist **mit dem Wortlaut von Art. 251 StGB** kompatibel. Ein durch semantische Überlegungen gewonnenes Resultat ist indessen stets anhand weiterer Überlegungen daraufhin zu überprüfen, ob es dem Sinne des Gesetzes tatsächlich entspricht. ²⁵⁷

2.3.8.3 Historische Auslegung

2.3.8.3.1 Allgemeines

Mit dem Beizug des historischen Elements versucht der Rechtsanwender anhand der Materialien zu ermitteln, wie der Gesetzgeber eine bestimmte Frage geregelt haben wollte. ²⁵⁸ Hierbei ist die **Entstehungsgeschichte** der betreffenden Norm von den ersten Anregungen bis hin zum endgültigen Parlamentsbeschluss von Bedeutung. ²⁵⁹ Im Fokus steht hier die Verwendung der amtlichen Dokumente der gesetzgeberischen Vorarbeiten und des eigentlichen Gesetzgebungsverfahrens, wie beispielsweise die Vorentwürfe, Entwürfe, Gutachten, Motionsberichte, Botschaften, Weisungen, Kommission- und Parlamentsprotokolle etc.

²⁵⁴ Urteil des BGer 6B.367/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4.4 (BGE 133 IV 303). Als Vorteile im vorliegenden Sinne gelten: Klienten behalten (BGE 121 IV 90 E. 2b und BGE 115 IV 51 E. 7), sich einer Verurteilung entziehen (BGE 118 IV 254 E. 5). Vgl. ebenfalls BGE 129 IV 53 E. 3-5.

²⁵⁵ BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 209.

²⁵⁶ Urteil des BGer 6S.147/2003 vom 30. April 2005, E. 2.3.3.

²⁵⁷ DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 4 N 3.1.

²⁵⁸ MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 256.

²⁵⁹ HÖHN, *Praktische Methodik*, N 72.

2.3.8.3.2 *Originales Strafgesetzbuch*

Im originalen Strafgesetzbuch von 1937 war Art. 251 StGB (fast) identisch formuliert wie in der geltenden Fassung.²⁶⁰ Die Kantone waren gemäss Art. 335 Ziff. 2 aStGB kompetent, Strafbestimmungen zum Schutze des kantonalen Steuerrechts aufzustellen. Demgemäss ging einerseits das **kantonale Steuerstrafrecht als Sonderrecht** dem gemeinen Strafrecht vor,²⁶¹ andererseits konnte, sofern eine Tat ausschliesslich begangen worden war, um kantonale Steuervorschriften zu umgehen, **das gemeine Strafrecht nicht subsidiär** herangezogen werden. Dies galt, selbst wenn die Kantone von ihrer Gesetzgebungskompetenz im Bereich des Steuerstrafrechts keinen Gebrauch gemacht hatten.²⁶² Im verwaltungsrechtlichen Bereich ist – gemäss einem immer noch aktuellen Entscheid – eine subsidiäre Anwendung von Art. 251 StGB trotz der Straflosigkeit der Falschbeurkundung nach Art. 15 VStrR ebenfalls ausgeschlossen.²⁶³

2.3.8.3.3 *BdBST*

Ab 1978 stellte Art. 130^{bis} Abs. 1 BdBST die einschlägige Bestimmung für die Bestrafung des Steuerbetrugs bei der direkten Bundessteuer dar. „Es wurde demnach als Steuerbetrug qualifiziert, wenn im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung eine gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunde gegenüber der Steuerbehörde zur Täuschung gebraucht worden ist. Die **Urkundenfälschung** als solche wurde als **straflose Vorbereitungshandlung** gewertet.“²⁶⁴

2.3.8.3.4 *Botschaft zum StHG und DBG*

Gemäss der Botschaft zum StHG und DBG wollte der Bundesrat im Jahre 1983 einen Tatbestand einführen – damals „Urkundenfälschung“ genannt – **der sowohl das Erstellen als auch das Gebrauchen von unechten oder inhaltlich unwahren Urkunden hätte bestrafen sollen.**²⁶⁵ Bundesrat STICH

²⁶⁰ AS 54 757, S. 818. Bezüglich der Tatbestandsvariante des Gebrauchs war nur der Gebrauch der von einem Dritten hergestellten Urkunde strafbar.

²⁶¹ BGE 103 IV 39; BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 111.

²⁶² BGE 81 IV 166.

²⁶³ BGE 108 IV 180.

²⁶⁴ AB 1986 N 156.

²⁶⁵ BBl 1983 III 1, S. 312 und 375. „Wer in der Absicht, sich oder einem andern einen nach diesem Gesetz unrechtmässigen Steuervorteil zu verschaffen, Urkunden wie Geschäftsbücher, Bestandteile der kaufmännischen Buchhaltung, Belege oder Bescheinigungen Dritter

begründete diesen Ansatz vor dem Parlament wie folgt: „Wenn jemand betrügt oder Urkunden fälscht, soll es keinen Unterschied machen, ob dies zum Nachteil eines Privaten oder eines Gemeinwesens [...] geschieht. Die Schuld und der Vermögensnachteil sind beide Male die gleichen. Man soll nicht den Anschein erwecken, man dürfe sich gegenüber dem Gemeinwesen eher gewisse Betrügereien oder Fälschungen erlauben als gegenüber Privaten.“²⁶⁶ Die Bundesratsvorlage stiess auf Kritik im Parlament; es wurde die Kriminalisierung des Steuerstrafrechts befürchtet und deswegen gefordert, dass die Urkundenfälschung in diesem Zusammenhang eine straflose Vorbereitungshandlung bleiben sollte.²⁶⁷ Es gab trotzdem Minderheitsstimmen, welche die Bundesratsfassung bevorzugen wollten; „Die Kommissionsmehrheit verunmöglicht mit der von ihr vorgeschlagenen Fassung in wichtigen Fällen, dass vom Ausland wegen offensichtlichem Steuerbetrug Rechtshilfe verlangt oder gewährt werden kann. Damit können sich viele ins Fäustchen lachen; es wird sich für sie lohnen, unter dem Schutz des Gesetzes den Staat zu betrügen. Wir beantragen Ihnen deshalb, die Artikel [...] in der Fassung des Bundesrates zu belassen. Damit wird nicht nur dem Rechtsempfinden des Volkes Rechnung getragen, sondern es werden zugleich die strafrechtlichen Bestimmungen im Steuerrecht denjenigen im Verwaltungsstrafrecht und im Schweizerischen Strafgesetzbuch angeglichen. Auch das ist Harmonisierung!“²⁶⁸ Der Ständerat hat die **Fassung des Bundesrates dennoch abgelehnt**, später auch der Nationalrat, allerdings ohne grosse Diskussion.²⁶⁹ Nach der Schlussabstimmung im Ständerat fasste Ständerat WEBER als Sprecher der Minderheit die Rechtslage wie folgt zusammen: „Nach geltendem Recht ist eine Urkundenfälschung, also ein Schaffen von falschen Unterlagen, eine Vorbereitungstat, die bis jetzt straflos war. Das bleibt sie [im Steuerstrafrecht] auch. Das ist aber in andern Strafrechtsbereichen nicht der Fall. Urkundenfälschung bleibt Urkundenfälschung.“²⁷⁰

fälscht oder verfälscht, wer zu diesem Zwecke inhaltlich unwahre Urkunden dieser Art erstellt oder die gefälschten oder unwahren Urkunden zur Täuschung gebraucht, wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 30 000 Franken bestraft.“ (Art. 192 E-DBG und 64 E-StHG).

²⁶⁶ BBl 1983 III 1, S. 141 f.

²⁶⁷ AB 1986 S 156.

²⁶⁸ AB 1986 S 158.

²⁶⁹ AB 1988 S 77.

²⁷⁰ AB 1986 S 210.

Im Gesetzgebungsprozess wurde auf **die damals geltende Rechtsprechung** leider nicht Bezug genommen. Im BGE 108 IV 27 aus dem Jahre 1982 vertrat zwar das Bundesgericht bereits den Standpunkt, es liege **echte Konkurrenz zwischen Steuerdelikten und gemeinrechtlichen Urkundendelikten** vor, wenn „der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte, sondern auch eine Verwendung des Dokumentes im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm.“²⁷¹ Im konkreten Fall wendete jedoch das Bundesgericht Art. 251 StGB nicht an, weil es sich um die unrichtige Buchhaltung einer einfachen Gesellschaft handelte. Der Vorsatz des Täters sei damit ausschliesslich darauf gerichtet gewesen, Vorteile bei der Besteuerung zu erlangen. „Schuld und Unrechtsgehalt der zu beurteilenden Handlungen werden durch den Straftatbestand des Fiskaldelikt (Steuerbetrug) voll erfasst.“²⁷²

2.3.8.3.5 Vernehmlassung von 1991 zu Art. 251 StGB

Gemäss der Botschaft zu Art. 251 StGB (aus dem Jahre 1991) hatte der Bundesrat in der Vernehmlassung vorgeschlagen, einen speziellen Buchführungstatbestand in der Form eines Art. 251^{bis} StGB einzuführen, schliesslich jedoch davon abgesehen. Der Bundesrat erwähnte in diesem Zusammenhang interessanterweise, dass **das falsche Führen einer Buchhaltung ohnehin als Falschbeurkundung gemäss Art. 251 StGB gelte.**²⁷³ Diese vermutlich auf der Rechtsprechung basierende Äusserung bleibt jedoch isoliert.

2.3.8.3.6 Ergebnis

Nach dem originalen Strafgesetzbuch stellten das gemeine und das damals noch kantonale Steuerstrafrecht zwei klar getrennte Schienen dar. Unter dem BdBSt galt die Urkundenfälschung im Steuerstrafrecht der direkten Bundessteuer als straflose Vorbereitungshandlung. Im Gesetzgebungsprozess betreffend das StHG und das DBG verzichteten die Räte auf eine Gesetzesänderung diesbezüglich.²⁷⁴ Nach dem in diesem Zeitpunkt einschlägigen BGE 108 IV 27 galt unter Umständen echte Konkurrenz zwischen Steuerdelikten und gemeinrechtlichen Urkundendelikten. Man darf jedoch

²⁷¹ BGE 108 IV 27 E. 3b.

²⁷² BGE 108 IV 27 E. 4.

²⁷³ BBl 1991 II 969, S. 1079 f.

²⁷⁴ AS 1991 1184, S. 1243.

unterstellen, dass der Gesetzgeber in Kenntnis der Rechtsprechung entschieden hat, die **falsche Buchführung doch als straflose Vorbereitungshandlung zum Steuerbetrug** zu belassen. Aus Sicht des Art. 186 DBG ergibt sich damit ein qualifiziertes Schweigen, mit der Folge, dass Art. 251 StGB dementsprechend restriktiv zu interpretieren ist.²⁷⁵

2.3.8.4 Systematische Auslegung

2.3.8.4.1 Fragestellung

Es können sich wichtige Aufschlüsse über den Normsinn einer bestimmten gesetzlichen Regelung aus ihrer systematischen **Stellung in der ganzen Rechtsordnung** ergeben. Diese gilt idealerweise als Einheit bzw. als System möglichst kohärenter Wertentscheidungen.²⁷⁶ Es ist dabei insbesondere der Grundsatz zu beachten, wonach *lex specialis legi generali derogat*. Zunächst ist das Verhältnis von Art. 251 StGB zu Art. 186 DBG an sich zu klären. In einem zweiten Schritt sind sodann die Verhältnisse mit bzw. zwischen anderen verwandten Straftatbeständen aus dem gemeinen und Nebenstrafrecht bzw. Steuerstrafrecht zu berücksichtigen.

2.3.8.4.2 Verhältnis Art. 251 StGB / Art. 186 DBG

Die Legaldefinition der Urkunde richtet sich stets nach Art. 110 Abs. 4 StGB und die von Art. 186 DBG erfassten Urkunden werden – bis auf den Lohnausweis und gewisse Bescheinigungen Dritter, die ausserhalb von Art. 186 DBG irrelevant sind – von Art. 251 StGB ebenfalls erfasst.²⁷⁷ Der täuschende Gebrauch einer solchen unechten oder inhaltlich unwahren Urkunde ist nach beiden Bestimmungen strafbar.²⁷⁸ Zudem erfasst der subjektive Tatbestand von Art. 251 StGB – zumindest nach dem Wortlaut – das Erstreben von Steuerersparnissen mittels unechter oder inhaltlich unwahrer Urkunden. Es ergibt sich daraus, dass **die Grossmehrheit der Steuerbetrugsfälle auch den Tatbestand der Urkundenfälschung erfüllen**. Von einem reinen Spezialitätsverhältnis kann nicht gesprochen werden, denn ein solches ergibt sich nur, wenn – isoliert interpretiert – alle Fälle, die unter den speziellen

²⁷⁵ Vgl. dazu BEHNISCH, *Diss.*, S. 197 und 242.

²⁷⁶ HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 97 ff.; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 88 ff.

²⁷⁷ DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 9 und 31.

²⁷⁸ Bei Art. 251 StGB handelt es sich meistens um eine mitbestrafte Nachtat.

Tatbestand subsumiert werden können, auch dem generellen zuordenbar sind, aber nicht umgekehrt.²⁷⁹

Da jedoch die inhaltlich unrichtige Buchhaltung in der Praxis unter den vom Steuerbetrugstatbestand erfassten Urkunden den häufigsten Fall darstellt, wird der Steuerbetrugstatbestand faktisch ausgehöhlt, wenn zu Steuerzwecken begangene Urkundendelikte stets kumulativ oder ausschliesslich nach gemeinem Strafrecht strafbar sind.²⁸⁰ Im Falle einer konkurrierenden Verurteilung müsste das Gericht sogar, gestützt auf Art. 49 StGB, den Täter zu der Strafe der schwersten Straftat verurteilen – vorliegend die Urkundenfälschung – und diese angemessen erhöhen, was diesem Tatbestand den Vorrang geben würde. Aus systematischer Sicht sollte eine Norm jedoch nicht so interpretiert werden, dass andere funktionslos werden.²⁸¹ Dies spricht dafür, den Steuerbetrug als *lex specialis* zur Urkundenfälschung zu verstehen.

2.3.8.4.3 Einbezug verwandter Straftatbestände

2.3.8.4.3.1 Verhältnis Art. 251 StGB / Art. 15 VStrR

Die verwaltungsrechtlichen Tatbestände der Urkundenfälschung und der Erschleichung einer Falschbeurkundung gelten als *leges speciales* zu den Tatbeständen des gemeinen Strafrechts. **Die Strafflosigkeit der Falschbeurkundung nach Art. 15 Ziff. 1 VStrR²⁸² schliesst gemäss dem Bundesgericht eine subsidiäre Anwendung von Art. 251 StGB aus.** Die Begründung dafür ist, dass die Anwendung von Art. 251 StGB in Fällen, in denen die Voraussetzungen der Strafbarkeit nach der Spezialnorm nicht gegeben sind, die absurde Konsequenz zur Folge hätte, dass „die vom Gesetzgeber im Verwaltungsstrafrecht straflos

279 SEELMANN, *Strafrecht AT*, S. 179 f., spricht von einem logisch-teleologisch zu begründenden Vorrang; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 111 ff.

280 BETSCHART, *Urkundendelikte*, S. 112.

281 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 109.

282 „Wer in der Absicht, sich oder einem andern einen nach der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen oder das Gemeinwesen am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen, eine Urkunde fälscht oder verfälscht oder die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Herstellung einer unwahren Urkunde benützt oder eine Urkunde dieser Art zur Täuschung gebraucht, wer durch Täuschung bewirkt, dass die Verwaltung oder eine andere Behörde oder eine Person öffentlichen Glaubens eine für die Durchführung der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet, und wer eine so erschlichene Urkunde zur Täuschung der Verwaltung oder einer anderen Behörde gebraucht, wird mit Gefängnis oder Busse bis zu 30 000 Franken bestraft.“

gelassene Falschbeurkundung im Ergebnis nicht straffrei wäre, sondern sogar unter eine strengere Strafdrohung (Art. 251 StGB) fiel als die gemäss Art. 15 VStrR zu ahndenden, eindeutig schwereren Verfehlungen. Eine solche Interpretation stände im Gegensatz zur *ratio legis* von Art. 15 VStrR und insbesondere zum Sinn der Nichterwähnung der Falschbeurkundung in diesem privilegierten Tatbestand; denn damit wollte der Gesetzgeber nicht die Beibehaltung der (strengern) Strafdrohung von Art. 251 StGB für die Falschbeurkundung, sondern deren Straflosigkeit (im Bereich des Verwaltungsstrafrechts) anordnen.²⁸³

Obwohl das Bundesgericht darauf hinweist, dass der vorliegende Entscheid keine abschliessende Stellungnahme zum Verhältnis VStrR/StGB darstellt,²⁸⁴ lässt sich zumindest feststellen, dass das Bundesgericht die Anwendung des gemeinen Strafrechts selbst dann ausgeschlossen hat, wenn die anwendbare verwaltungsstrafrechtliche Norm im Einzelfall zur Straflosigkeit geführt hat. Es ergibt sich daraus, dass **ein Spezialitätsverhältnis umso mehr anzunehmen ist, wenn die zu beurteilende Handlung – typischerweise der Gebrauch einer inhaltlich unwahren Buchhaltung – nach dem Steuerstrafrecht strafbar ist.** Demnach gilt die falsche Buchführung als straflose Vorbereitungshandlung des Steuerbetrugs.

2.3.8.4.3.2 Verhältnis Art. 146 StGB / Art. 186 DBG bzw. Art. 14 Abs. 2 VStrR

Die Fiskalstraftatbestände gehen gemäss dem Bundesgericht dem gemeinrechtlichen Betrug von Art. 146 StGB als speziellere und privilegierende Bestimmungen grundsätzlich vor. Im BGE 110 IV 24 geht das Bundesgericht sogar weiter als im BGE 108 IV 180,²⁸⁵ indem es festhält, dass **das Spezialitätsverhältnis sogar gilt, „wenn im konkreten Fall eine anwendbare Spezialnorm fehlt, z.B. weil der zuständige Kanton keine solche Strafbestimmung kennt oder weil es sich um ein in der Schweiz gegen einen ausländischen Staat begangenes Fiskaldelikt handelt.** Der strengere Betrugstatbestand von Art. 146 StGB greift nicht subsidiär ein, wo das für den Bereich der Fiskaldelikte zuständige Recht gar keine Strafbestimmung enthält oder aus irgendwelchen Gründen nicht zur Anwendung kommt [...]. Der gesetzgeberische Grund für die mildere Strafdrohung bei Fiskaldelikten liegt wie bei allen Spezialbestimmungen über täuschendes Verhalten in einem Verwaltungsverfahren darin, dass **der Täter einer hoheitlich handelnden,**

²⁸³ BGE 108 IV 180 E. 3b Vgl. auch BGE 112 IV 19, BGE 113 II 181 und BGE 126 IV 65.

²⁸⁴ BGE 108 IV 180 E. 3c.

²⁸⁵ Vgl. dazu 2.3.8.4.2.1.

mit besonderen Kompetenzen ausgestatteten Behörde gegenübersteht und vielfach vor allem im Bereich des Abgaberechts *ex lege* dem betreffenden Verfahren unterworfen wird. [...].²⁸⁶

2.3.8.4.3.3 Verhältnis Urkundendelikte / Arglistdelikte

Zwischen den Urkundendelikten und den Arglistdelikten liegt auf Grund der **Unterschiedlichkeit der betroffenen Rechtsgüter echte Konkurrenz** vor.²⁸⁷ In Bezug auf das Verhältnis zwischen Art. 146 StGB und Art. 251 StGB hält das Bundesgericht fest, das der Betrugstatbestand ein Erfolgsdelikt ist, welches das Vermögen schützt, während es sich bei der Urkundenfälschung hingegen um ein abstraktes Gefährdungsdelikt handelt, welches nicht nur auf Vermögensschädigungen beschränkt ist. Daraus ergibt sich, dass die abstrakte Gefahr bzw. das Missbrauchsrisiko gemäss Art. 251 StGB als derart hoch und schwerwiegend eingeschätzt wird, dass bereits das gefährdende Verhalten als selbstständig strafbar erachtet wird.²⁸⁸ Dies gilt auch, wenn das Urkundendelikt – als Vortat – alleine im Hinblick auf das Vermögensdelikt begangen wurde (Urteil mit zahlreichen Hinweisen).²⁸⁹

2.3.8.4.4 Revision von Art. 305^{bis} StGB

Nach der vor dem 1. Januar 2016 geltenden Gesetzesfassung kamen ausschliesslich Verbrechen als Vortaten in Frage. Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB gelten nun sowohl Verbrechen als auch qualifizierte Steuervergehen als Geldwäschereivortat. Als qualifiziertes Steuervergehen gilt nach Ziff. 1^{bis} ein Steuerbetrug, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen. Der Gesetzestext sagt jedoch nichts zum Verhältnis zwischen Steuerbetrug und Urkundenfälschung aus. Die ausschliessliche Bezugnahme auf den Steuerbetrug schliesst die echte Konkurrenz mit der Urkundenfälschung jedenfalls nicht aus. Die Materialien enthalten ebenfalls **keinen Hinweis** dazu.²⁹⁰

²⁸⁶ BGE110 IV 24 E. 2d und 2e. Vgl. Urteil des BGer 6B.327/2012 vom 14. Januar 2013 E. 1.2.3.

²⁸⁷ Vgl. BGE 129 IV 53 in Bezug auf Art. 251 StGB und Art. 146 StGB bzw. LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 25 in Bezug auf Art. 186 DBG und Art. 14 Abs. 2 VStrR.

²⁸⁸ BGE 129 IV 53 E. 3.

²⁸⁹ Urteil des BGer 6B. 772/2011 vom 26. März 2012 E. 1.3; Urteil des BGer 6S.597/2001 vom 13. Dezember 2002 E. 4.3 und 4.4; BGE 129 IV 53 E. 3.5.

²⁹⁰ Vgl. AB 2014 N 1200: THOMAS MATTER erwähnt lediglich, dass die Urkundenfälschung in der Schweiz bereits strafbar sei. Da dieser Parlamentarier die enge Nationalratsfassung verteidigte, nach welcher nur Steuerrückerstattungen als Vortat hätten gelten sollen,

2.3.8.4.5 Ergebnis

Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich generell, dass die Tatbestände des Steuer- bzw. Nebenstrafrechts als *leges speciales* zu den gemeinrechtlichen Straftatbeständen (Art. 186 DBG und Art. 14 Abs. 2 VStrR zu Art. 146 StGB bzw. Art. 15 VStrR zu Art. 251 StGB) gelten (unechte Konkurrenz). Grund dafür ist, dass der Gesetzgeber gewisse Handlungen milder bzw. gar nicht bestrafen wollte, wenn der Täter der Behörde gegenübersteht. Echte Konkurrenz liegt hingegen auf Grund der Unterschiedlichkeit der betroffenen Rechtsgüter zwischen Urkundendelikten (Art. 186 DBG und 251 StGB) und Arglistdelikten (Art. 14 VStrR und 146 StGB) vor. In Bezug auf das Verhältnis zwischen Urkundenfälschung und Steuerbetrug statuiert das Bundesgericht jedoch eine unwiderlegbare Vermutung zugunsten der Inkaufnahme der Verwendung der kaufmännischen Buchhaltung im nicht-fiskalischen Bereich.²⁹¹ Es resultiert daraus, dass die beiden Tatbestände regelmässig echt konkurrieren, womit sich eine Ausnahme im Gesamtbild der Rechtsordnung ergibt. Die Kohärenz der Rechtsordnung verlangt daher, dass man Art. 186 DBG als *lex specialis* zu Art. 251 StGB betrachtet.

2.3.8.5 Teleologische Auslegung

2.3.8.5.1 Geschütztes Rechtsgut

2.3.8.5.1.1 Definition

Die teleologische Interpretationsmethode orientiert sich an der *ratio legis*, welche sich in der Regel aus dem geschützten Rechtsgut ableiten lässt.²⁹² Es ist zwar der sogenannten Rechtsgutlehre bis heute nicht gelungen, über diesen Begriff Klarheit zu schaffen und eine Definition zu finden, welche zu allen Straftatbeständen passt.²⁹³ Immerhin kann man davon ausgehen, dass Rechtsgüter **individuelle oder allgemeine Werte sind**, die nach Auffassung des Gesetzgebers **für das friedliche menschliche Zusammenleben bedeutsam** sind.²⁹⁴ Sie stellen einen Massstab für die Festlegung des Inhaltes und des

kann seine Aussage sicherlich nicht so verstanden werden, dass die Urkundenfälschung allgemein als Vortat im Zusammenhang mit Steuerdelikten gelten solle.

²⁹¹ DONATSCH, *Besprechung BGE 122 IV 25 ff.*, S. 262. Vgl. auch BGE 133 IV 303.

²⁹² POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 37; GRAVEN/STRÄULI, *Infraction pénale*, S. 90; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 152.

²⁹³ STRATENWERTH, *ATI*, § 3 Rz 8; TRECHSEL/NOLL, *Strafrecht ATI*, S. 26.

²⁹⁴ So zum Beispiel DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 1 N 3.

Zwecks der Strafvorschriften, sowie für ihre Abgrenzung.²⁹⁵ Das Rechtsgut dient somit als **Auslegungshilfe**, denn es bestimmt die Schutzrichtung einer Norm und erlaubt in Zweifelsfällen über die Strafwürdigkeit bestimmter Verhaltensweisen zu entscheiden. Es dient dazu, die Tatbestandselemente zu definieren, die Person des Rechtsgutträgers festzulegen und die Wertabwägung zwischen geschütztem und verletzttem Rechtsgut im Zusammenhang mit Rechtfertigungsgründen vorzunehmen.²⁹⁶ **Bewirkt eine Handlung mehrere selbständige Rechtsgutverletzungen, liegt in der Regel echte Konkurrenz vor.**²⁹⁷ Dies ist der Fall, wenn sich die Bestimmungen begrifflich klar abgrenzen lassen, sich auf einen unterschiedlichen Kontext beziehen sowie eine eigenständige Zielsetzung aufweisen.²⁹⁸

2.3.8.5.1.2 Urkundenfälschung

Die *ratio legis* der Urkundenfälschung besteht im **Schutz des Vertrauens, welches im Rechtsverkehr einer Urkunde als Beweismittel entgegengebracht wird.**²⁹⁹ Es wird mit anderen Worten die Sicherheit und Zuverlässigkeit des Rechtsverkehrs mit Urkunden als Beweismittel und das öffentliche Vertrauen in den Urkundenbeweis geschützt, wobei **auch der ausländische Rechtsverkehr** inbegriffen ist.³⁰⁰ Geschützt wird somit das Vertrauen der am Rechtsverkehr Teilnehmenden.³⁰¹ Im gemeinen Strafrecht wird „weder bei der Definition der Urkunde noch bei der Auslegung des Tatbestandes der Urkundenfälschung darauf abgestellt, wie gross der Kreis der potentiellen Täuschungsoffer sein könnte.“ Auch wenn im Einzelfall der Adressatenkreis der unwahren oder unechten Urkunde sehr eng ist – z.B. Fälschung eines Seilbahn- oder Kinobilletes – bleibt es stets eine Urkundenfälschung.³⁰²

295 FIOKA, *Diss.*, S. 435 für weitere Hinweise. Vgl. auch HURTADO POZO, *Partie générale*, Rz 446 f.

296 LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 151 Rz 8; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 51.

297 Vgl. zum Beispiel BGE 124 IV 154 E. 3a. Vgl. auch BGE 129 IV 53 E. 3 und BGE 126 IV 65 E. 3b.

298 Urteil des BGer 6S.59/2005 vom 2. Oktober 2006 E. 6.3.2 (nicht publiziert in: BGE 132 IV 132).

299 BGE 129 IV 53 E. 3.2; BGE 137 IV 167 E. 2.3.1; BOOG, *BaKomm. StGB II*, Vor. Art. 251 Rz 5 f.

300 ARZT, *Risiken*, S. 39. Vgl. SUTER, *Fiskaldelikte*, S. 10 f., in Bezug auf Art. 146 StGB.

301 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Vor. Art. 251 Rz 6.

302 DONATSCH, *Steuerhinterziehung/Steuerbetrug*, S. 302.

2.3.8.5.1.3 Steuerbetrug

Auf Grund der Verschiedenartigkeit der Steuern lässt sich kein einheitliches Rechtsgut für das ganze Steuerstrafrecht umschreiben, weshalb das Rechtsgut in Bezug auf jedes Delikt spezifisch zu umschreiben ist.³⁰³ Der Steuerbetrug stellt ein Urkundendelikt dar, das spezifisch auf eine Steuerhinterziehung gerichtet ist. Sowohl der Tatbestand der Steuerhinterziehung als auch derjenige des Steuerbetrugs dient gemäss der Botschaft zur Steuerharmonisierung dem **Schutz der Ordnung, welche die Durchsetzung des Steueranspruchs gewährleisten soll**.³⁰⁴ Strafrechtlich wird nicht nur die Einziehung der Steuern, sondern auch die Art und Weise, in der dies geschieht (Selbstdeklaration) geschützt.³⁰⁵ In beiden Tatbeständen geht es zudem darum, „die **Wahrheit und Vollständigkeit** bei der Feststellung der zur Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerbelastung wesentlichen Tatsachen zur Wahrung des staatlichen Steueranspruchs“ zu schützen. Zudem wird **der Schutz des Steueranspruchs des Gemeinwesens, als Forderung und damit dessen Vermögen, bezweckt**.³⁰⁶ Dies schliesst einerseits das öffentliche Interesse an einer Finanzlage ein, die es dem Gemeinwesen erlaubt, die ihm übertragenen Aufgaben zu erfüllen.³⁰⁷ Andererseits wird indirekt eine **gerechte Verteilung der Steuerlast** bezweckt, da eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Veranlagung bei sämtlichen Steuerpflichtigen Steuererhöhungen vermeidet.³⁰⁸ Beim **Steuerbetrug** gilt zusätzlich zur Steuerhinterziehung **das Vertrauen in die Sicherheit und Zuverlässigkeit von Urkunden im Verkehr mit den Steuerbehörden** als Rechtsgut bzw. strafrechtlich geschütztes Interesse.³⁰⁹ Das schweizerische Steuerstrafrecht schützt im Gegensatz zum gemeinen Strafrecht **ausschliesslich den schweizerischen Fiskus**.³¹⁰

2.3.8.5.1.4 Ergebnis

Es kann festgestellt werden, dass die von Art. 251 StGB und Art. 186 DBG geschützten Rechtsgüter unterschiedlich sind, insbesondere weil für das

303 BETSCHART, *Diss.*, S. 61.

304 BBl 1983 III 1, S. 138.

305 DONATSCH, *Steuerhinterziehung/Steuerbetrug*, S. 297.

306 BGE 116 IV 262 E. 3bb; BGE 121 II 257 E. 5b; a.M. BETSCHART, *Diss.*, S. 55 f.

307 SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 5.

308 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 3; DONATSCH, *Steuerhinterziehung/Steuerbetrug*, S. 300.

309 LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 2; DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 7; BEHNISCH, *Diss.*, S. 21; RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 4; SUTER, *Fiskaldelikte*, S. 7.

310 SUTER, *Fiskaldelikte*, S. 10.

Steuerstrafrecht ausschliesslich das Vertrauen, welches den Urkunden im Verkehr mit den Steuerbehörden zukommt, massgebend ist. Dies spricht für die **Annahme der echten Konkurrenz**.

2.3.8.5.2 Deliktsart

Die Deliktsart beschreibt die Art der Einwirkung auf das Rechtsgut.³¹¹ Der Steuerbetrug³¹² und die Urkundenfälschung³¹³ gelten beide als **Tätigkeitsdelikte**. Die Urkundenfälschung stellt zudem ein **abstraktes Gefährdungsdelikt** dar. Dabei wird die blossе Vornahme bestimmter Handlungen für strafbar erklärt, ohne dass der Täter dadurch tatsächlich Gefahren für das geschützte Rechtsgut geschaffen haben muss. Der Rechtsgüterschutz wird damit noch weiter vorverlegt.³¹⁴ In Bezug auf Steuerhinterziehungen, denen eine inhaltlich unwahre Buchhaltung zugrunde liegt, erfolgt in der Tat zuerst die Erstellung des Jahresabschlusses, womit die Urkundenfälschung bereits vollendet ist. Der Steuerbetrug ist hingegen erst mit der Einreichung der Steuererklärung vollendet. Dieser zeitliche Unterschied, der die beschriebene Unterscheidung in Bezug auf die Deliktsart rechtfertigt, **spricht für die Annahme der echten Konkurrenz**.

Gegen die Annahme der echten Konkurrenz spricht hingegen der unterschiedliche Strafraum. Art. 251 StGB ist ein Verbrechen, Art. 186 DBG ein Vergehen. Der Gesetzgeber misst dem Steuerbetrug damit einen geringeren Unrechtsgehalt als der Urkundenfälschung zu, was mit der besonderen Pflichtenlage des Steuerpflichtigen und den Untersuchungskompetenzen des Staates begründet wird.

2.3.8.5.3 Erfordernis der Täuschungsabsicht

2.3.8.5.3.1 Schärfung des subjektiven Tatbestands

Über den Vorsatz hinaus verlangt der subjektive Tatbestand von Art. 251 Ziff. 1 StGB, dass der Täter in der Absicht handelt, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen. Dies setzt nach herrschender

³¹¹ STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 14.

³¹² Gemäss RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 1 handelt es sich explizit nicht um ein Gefährdungsdelikt. Vgl. DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 8 (mit weiteren Hinweisen), allerdings auch DONATSCH, *Steuerhinterziehung/Steuerbetrug*, S. 302.

³¹³ BGE 119 Ia 342 E. 2b.

³¹⁴ DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 8 N 2.33.

Lehre eine **Täuschungsabsicht** voraus, obwohl sich dies nicht aus dem Wortlaut ergibt.³¹⁵ Eine solche liegt vor, **wenn der Täter die Urkunde im Rechtsverkehr als eine echte bzw. als eine wahre verwenden will, um den Adressaten zu einem rechtserheblichen Verhalten zu veranlassen, sodass sich aus dem Gebrauch der Urkunde die erstrebte Schädigung bzw. der erstrebte Vorteil ergibt.** Die diesbezügliche Inkaufnahme (Eventualabsicht) genügt.³¹⁶ Da die Urkundenfälschung ein Tätigkeitsdelikt bzw. ein abstraktes Gefährdungsdelikt darstellt, genügt die Absicht des Täters, dass ein Dritter von der Urkunde einen täuschenden Gebrauch macht.³¹⁷ Es ist somit nicht erforderlich, dass die Täuschung tatsächlich gelingt.³¹⁸

Als **Adressat** gilt derjenige, an welchen die in der Urkunde beinhaltenete Information gerichtet ist und der möglicherweise von der Urkunde Gebrauch machen kann. „**Gebrauchen**“ bezeichnet die Benutzung im Rechtsverkehr und setzt voraus, dass die Urkunde als solche dem Geschädigten zugänglich gemacht wird bzw. in seinen Machtbereich gelangen kann.³¹⁹ Es reicht aus, dass dem Adressaten die Möglichkeit der Kenntnisnahme der Urkunde verschafft wird.³²⁰ Derjenige, dem lediglich indirekt Informationen aus der Urkunde eröffnet werden, ohne dass er jedoch selber Einsicht in diese hätte erhalten können, gilt folglich nicht als Adressat. Art. 251 StGB schützt in diesem Sinne nur das Vertrauen, welches im Rechtsverkehr der Urkunde selber als Beweismittel entgegengebracht wird.³²¹

Die Anforderung, dass der Täter beabsichtigen muss, den **Adressaten zu einem rechtserheblichen Verhalten zu veranlassen**, setzt, wie etwa beim Betrug, eine (aktive) Mitwirkung des Getäuschten voraus. Das Bundesgericht hat in mehreren Entscheiden daran festgehalten, womit sich mehrere Autoren einverstanden erklärten.³²² Es entsteht damit eine **Schärfung des subjektiven Tatbestandes**.

315 Vgl. die zahlreichen Hinweise in BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 166 und 182. Es handelt sich um eine Absicht im technischen Sinne (DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 9 N 3).

316 BGE 102 IV 95.

317 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 182.

318 Urteil des BGer 6B.367/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 4.4 (BGE 133 IV 303).

319 BGE 120 IV 122 E. 5c.cc; Urteil des BGer 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 2.3; STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 36 Rz 52.

320 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 163.

321 BGE 129 IV 53 E. 3.2; BGE 137 IV 167 E. 2.3.1.

322 BGE 135 IV 12, E. 2.2; Urteile des BGer 6B.496/2012 vom 18. April 2013 E. 10.1 und 6P.47/2006 vom 7. April 2006 E. 4; DONATSCH/WOHLERS, *Strafrecht IV*, § 37 N 3.2; KOHLBACHER, *Diss.*

2.3.8.5.3.2 *Ratio legis*

Das Erfordernis der Täuschungsabsicht wird nur in Art. 186 Abs. 1 DBG und bei der Tathandlung des Gebrauchs gemäss Art. 251 Ziff. 1 Abs. 3 StGB ausdrücklich erwähnt. Es ist den anderen Tatvarianten von Art. 251 Ziff. 1 StGB – Fälschung, Verfälschung und Falschbeurkundung – jedoch ebenfalls inhärent.³²³ Dies bestätigt die Botschaft zu Art. 251 StGB, welche auf Expertenanträge im Vernehmlassungsverfahren hinweist, nach welchen der subjektive Tatbestand durch den Passus „Wer zur Täuschung im Rechtsverkehr ...“ hätte ersetzt werden können. Dies erfolgte schliesslich nicht, die Botschaft weist jedoch darauf hin, es hätte sich lediglich um eine redaktionelle Änderung gehandelt. Dies bestätigt, dass **sich die Anforderung der Täuschungsabsicht seitens des Täters aus der *ratio legis* ergibt**.³²⁴

Die Urkundenfälschung stellt zudem ein **Tätigkeits- bzw. abstraktes Gefährdungsdelikt** dar.³²⁵ Es entspricht dem Wesen solcher Delikte, dass „nicht zum Vornherein ersichtlich ist, in welcher Weise – d.h. bei welchen Personen und in welchem konkreten Sachzusammenhang – die dem Delikt innewohnende Gefahr sich auswirken kann. Die „abstrakte“ Gefahr bzw. das Missbrauchsrisiko wird aber dennoch als derart hoch und schwerwiegend eingeschätzt, dass der Gesetzgeber bereits das gefährdende Verhalten als selbstständig strafbar beurteilt. Dass der ordnungsgemässe Gang des Rechtsverkehrs auch faktisch tangiert wäre, ist daher im Falle der Urkundenfälschung nicht erforderlich.“³²⁶ Daraus ergibt sich, dass Tätigkeits- bzw. abstrakte Gefährdungsdelikte einerseits potentiell sehr breit greifen, andererseits der Gesetzgeber ihnen aber eine Grenze setzen muss. Es kann nicht sein, dass die kleinste und entfernteste Wahrscheinlichkeit der Verletzung des geschützten Rechtsgutes im Einzelfall eine Bestrafung nach Art. 251 StGB mit sich bringt. Dies kann jedenfalls nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein. Gemäss HURTADO POZO muss damit die inkriminierte Handlung

S. 81; in Anlehnung an das deutsche Recht, FREUND, *Urkundenstraftaten*, Rz 212, mit dem Hinweis, dass der Passus „zur Täuschung im Rechtsverkehr“ von § 267 Abs. 1 StGB-D als „Wille, einen anderen über die Echtheit (oder Unverfälschtheit) der Urkunde zu täuschen und ihn dadurch zu einem rechtserheblichen Verhalten zu veranlassen“, verstanden werde.

323 BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 166.

324 BBl 1991 II 969, S. 1079.

325 BGE 119 Ia 342 E. 2b.

326 BGE 129 IV 53 E. 3-5.

mindestens „constituer une action réellement imprégnée de risque“ bzw. „implique[r] un risque significatif pour les biens juridiques protégés“.³²⁷

2.3.8.5.3.3 *Teleologische Reduktion*

Im Rahmen der teleologischen Auslegung geht es um die Ermittlung des Normsinns, wobei sich dieser nicht notwendigerweise mit dem möglichen Wortsinn deckt. Dies ergibt sich daraus, dass der Gesetzestext nur den Ausdruck eines legislatorischen Gedankens darstellt, dessen Ermittlung niemals gelingt, wenn bloss nach dem Sinn einzelner Worte des Gesetzes geforscht wird.³²⁸ Die Anforderung der Täuschungsabsicht seitens des Täters verleiht Art. 251 StGB die nötigen Konturen, damit von einem erhöhten Beweiswert einer Urkunde im Vergleich zu einer blossen mündlichen oder schriftlichen Erklärung ausgegangen werden kann. Es drängt sich damit eine teleologische Reduktion auf. Bei dieser Auslegungsfigur „[geht es] darum, einen (vordergründig) klaren, aber verglichen mit der Teleologie des Gesetzes **zu weit gefassten, somit undifferenzierten Wortsinn auf den Anwendungsbereich zu reduzieren, welcher der *ratio legis* entspricht.**“³²⁹ Abweichungen von einem klaren Wortlaut sind gemäss dem Bundesgericht nicht nur zulässig, sondern sogar geboten, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht dem wahren Sinn der Bestimmung entspricht.³³⁰ Dem Wortlaut des subjektiven Tatbestandes von Art. 251 Ziff. 1 StGB mangelt es an Bestimmtheit, weshalb dieser ins Uferlose geht.

Im Einklang mit der Lehre ist somit davon auszugehen, dass **Art. 251 StGB eine Täuschungsabsicht seitens des Täters voraussetzt**. Eine solche liegt vor, wenn der Täter die Urkunde im Rechtsverkehr als echt bzw. als wahr verwenden will, um den Adressaten zu einem rechtserheblichen Verhalten zu veranlassen, sodass sich aus dem Gebrauch der Urkunde die erstrebte Schädigung bzw. der erstrebte Vorteil ergibt.

2.3.8.5.3.4 *Subsumption*

2.3.8.5.3.4.1 Ausrichtung der Täuschungsabsicht

Es fragt sich nun, ob im Falle der Herstellung einer unwahren Handels- oder Steuerbilanz und deren Einreichung an die Steuerbehörde die

³²⁷ HURTADO POZO, *Partie générale*, Rz 1430.

³²⁸ MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 140.

³²⁹ KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 224 f.

³³⁰ BGE 131 III 314 E. 2.2; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 230.

Täuschungsabsicht auch auf **den ausser-fiskalischen Bereich** gerichtet ist. Dies spräche gegebenenfalls für eine konkurrierende Anwendung von Art. 251 StGB und Art. 186 DBG.

2.3.8.5.3.4.2 Ausgleichskasse

Die ausser-fiskalische Wirkung der Handels- bzw. der Steuerbilanz lässt sich gegenüber der Ausgleichskasse damit begründen, dass diese anlässlich der periodischen Arbeitgeberkontrollen zu diesen Unterlagen Zugang erhält und gestützt darauf einen zu tiefen massgebenden Lohn festsetzen könnte.³³¹ So betrachtet, befindet sich die Ausgleichskasse in der gleichen Situation wie die Steuerbehörde, die auf Grund einer unvollständigen Steuererklärung den Steuerpflichtigen zu tief veranlagt. Es handelt sich jeweils um ein rechtserhebliches Verhalten im Sinne des subjektiven Tatbestandes von Art. 251 StGB. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Aussage des Bundesgerichts, wonach Art. 251 StGB nicht anwendbar sei, „wenn neben einer inhaltlich richtigen Handelsbilanz eine inhaltlich falsche, ausschliesslich für Steuerzwecke erstellte und als solche bezeichnete Steuerbilanz errichtet würde“, nicht zu trifft.³³² Selbst in diesem Fall ist eine Schädigung der Ausgleichskasse möglich. Es liegt damit **sowohl bei einer inhaltlich unrichtigen Handels- als auch Steuerbilanz eine Täuschungsabsicht gegenüber der Ausgleichskasse vor. In einem solchen Fall richtet sich die Täuschungsabsicht auf einen ausser-fiskalischen Bereich.**

2.3.8.5.3.4.3 Übrige Gläubiger

Das Bundesgericht nimmt im Zusammenhang mit einer inhaltlich unrichtigen kaufmännischen Buchhaltung zu Recht die Möglichkeit einer Schädigung der übrigen Gläubiger an.³³³ Es kann sich gegebenenfalls jedoch **nur um eine mittelbare Schädigung handeln.**³³⁴ Wenn das Bundesgericht gerade darin eine Täuschungsabsicht im Sinne von Art. 251 StGB erblickt, verkennt es, dass eine solche Absicht voraussetzt, dass der Täter den Adressaten zu einem rechtserheblichen Verhalten veranlassen will, sodass sich aus dem Gebrauch der Urkunde die erstrebte Schädigung bzw. der erstrebte Vorteil ergibt. Es ist in der Tat nicht ersichtlich, wie ein Gläubiger auf Grund einer Buchhaltung, die einen tieferen Gewinn

331 Art. 68 Abs. 2 AHVG und 162 ff. AHVV; KAA Rz 1004.

332 BGE 133 IV 303 E. 4.6.

333 BGE 133 IV 303 E. 4.8.

334 Vgl. dazu Kap. 2.3.7.1.2.2.2.2.

ausweist, als dies tatsächlich der Fall ist, aktiv zur seiner Schädigung oder Bevorteilung beitragen könnte. In diesem Zusammenhang kann somit **keine Täuschungsabsicht gegenüber den übrigen Gläubigern im Sinne von Art. 251 StGB** angenommen werden.

2.3.8.5.4 Ergebnis

Wie eingangs festgehalten,³³⁵ sind die von Art. 251 StGB und Art. 186 DBG geschützten Rechtsgüter unterschiedlich. Aus der *ratio legis* ergibt sich zudem, dass der subjektive Tatbestand von Art. 251 Ziff. 1 StGB eine Täuschungsabsicht des Täters voraussetzt, die auf eine Mitwirkung des Adressaten der Urkunde an seiner Schädigung oder an der Bevorteilung des Täters abzielt. Es handelt sich um eine teleologische Reduktion. Im Falle einer inhaltlich unrichtigen Handels- oder Steuerbilanz liegt nicht nur eine Täuschungsabsicht gegenüber der Steuerbehörde, sondern auch gegenüber der Ausgleichskasse, das heisst in einem ausserfiskalischen Bereich, vor. **Dies führt dazu, dass trotz teleologischer Reduktion des subjektiven Tatbestandes von Art. 251 StGB, dieser mit Art. 186 DBG echt konkurrieren kann.**

2.3.9 Gesamtergebnis und Stellungnahme

Zweck der vorliegenden Auslegung war, zu klären, ob bei der Herstellung einer inhaltlich unrichtigen Handels- bzw. Steuerbilanz und deren Einreichung an die Steuerbehörde die Tatbestände des Steuerbetrugs und der Urkundenfälschung echt konkurrieren, wie es das Bundesgericht festgehalten hat.³³⁶ Nach der grammatikalischen Auslegung von Art. 251 StGB erfüllt das Anstreben von Steuerersparnissen das subjektive Tatbestandsmerkmal der Schädigungs- bzw. Vorteilsabsicht, weshalb die Herstellung einer inhaltlich unwahren Buchhaltung zum Zwecke einer Steuerhinterziehung eine Falschbeurkundung darstellt.³³⁷ Dies spricht für die Annahme der echten Konkurrenz und wird durch die teleologische Auslegung bestätigt. Bei inhaltlich unwahren Handels- bzw. Steuerbilanzen ist tatsächlich auch eine Täuschungsabsicht hinsichtlich der Ausgleichskasse anzunehmen. In diesem Zusammenhang kommt der Buchhaltung ausser-fiskalische Wirkung zu. Nach der historischen Auslegung liegt hingegen unechte Konkurrenz vor, denn der Gesetzgeber wollte die falsche Buchführung als straflose

³³⁵ Vgl. dazu Kap. 2.3.8.5.1.4.

³³⁶ BGE 133 IV 303. Vgl. im Übrigen Kap. 2.3.4.6.

³³⁷ Vgl. dazu Kap. 2.3.8.2.3.

Vorbereitungshandlung zum Steuerbetrug belassen.³³⁸ Dies bestätigt die systematische Auslegung, nach welcher die Tatbestände des Steuer- bzw. Nebenstrafrechts generell als *leges speciales* zu den gemeinrechtlichen Straftatbeständen gelten. Grund dafür ist, dass der Gesetzgeber gewisse Handlungen milder bzw. gar nicht bestrafen wollte, wenn der Täter einer hoheitlich handelnden, mit besonderen Kompetenzen ausgestatteten Behörde gegenübersteht.³³⁹ **Damit führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zu abweichenden Lösungsvarianten.**

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts besteht keine hierarchische Prioritätsordnung unter den einzelnen Auslegungsmethoden. Vielmehr sind im Sinne eines Methodenpluralismus „die einzelnen Ergebnisse jeder Methode zu kombinieren und gegebenenfalls dem konkreten Einzelfall angemessen gegeneinander abzuwägen.“³⁴⁰ Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zu abweichenden Lösungsvarianten, ist eine **wertende Abwägung** vorzunehmen und jener Methode der Vorzug zu geben, welche am ehesten dem wahren Sinne der Norm entspricht, wobei insbesondere Rücksicht auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis zu nehmen ist.³⁴¹ In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass das Interesse an der Unversehrtheit des Rechtsguts ein wesentliches Kriterium der Auslegung darstellt.³⁴² Will man am besten der Tatsache Rechnung tragen, dass Art. 251 StGB und Art. 186 DBG unterschiedliche Rechtsgüter schützen,³⁴³ ist der grammatikalischen bzw. der teleologischen Auslegung der Vorrang zu erteilen und dem Bundesgericht im Ergebnis zuzustimmen (echte Konkurrenz).³⁴⁴ Auch wenn in der Lehre zum Teil eine gewisse „Hypertrophie von Konkurrenzen“ kritisiert wird,³⁴⁵ müssen die historische und systematische Auslegung auf Grund einer zeitgemässen Betrachtung in den Hintergrund treten.³⁴⁶ Es lässt sich tatsächlich nicht mehr den Standpunkt vertreten, eine bestimmte Strafhandlung gegen den Staat

338 Vgl. dazu Kap. 2.3.8.3.6.

339 Vgl. dazu Kap. 2.3.8.4.2.

340 COHEN, *Legalitätsprinzip*, S. 167.

341 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 133 ff.; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 179 ff.

342 DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 4 N 3; POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 36; LOCHER, *Komm. DBG*, Einf. zum 6. Teil Rz 6.

343 Vgl. dazu Kap. 2.3.8.5.1.

344 Vgl. vor allem BGE 133 IV 303 E. 4.6.

345 Vgl. LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 28 für weitere Hinweise.

346 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 114 ff.

sei weniger strafwürdig, als wenn sie gegen andere Interessen verstösst. Dies würde auf eine Minderwertigkeit des Steuer(straf)rechts hinweisen, welche nicht mehr den gegenwärtigen nationalen und internationalen Entwicklungen in diesem Gebiet entspricht.³⁴⁷ Demnach ist bis auf weiteres davon auszugehen, dass **Steuerbetrug und Urkundenfälschung in echter Konkurrenz** zueinander stehen.

Ob dies sachgerecht ist, ist letztendlich eine Entscheidung des Gesetzgebers, weshalb (so auch LOCHER und BETSCHART) zu wünschen ist, dass die Frage *de lege ferenda* geregelt wird.³⁴⁸ Es ist jedenfalls für die weitere Analyse **vom Risiko auszugehen, dass Steuerbetrug oder/und Urkundenfälschung als Vortat der Geldwäscherei** gelten, wenn tatsächlich Steuern hinterzogen worden sind.³⁴⁹ Eine Geldwäschereivortat liegt demnach vor, wenn einer Steuerhinterziehung eine Urkundenfälschung bzw. Falschbeurkundung zugrunde liegt (Ausfüllen des Formulars A mit inhaltlich unwahren Angaben). Als Vortaten gelten zudem Fälle, in denen eine Urkundenfälschung und ein Steuerbetrug vorliegen (strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen), selbst wenn die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode nicht überschritten ist (**Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne**).³⁵⁰

2.4 VERMÖGENSWERTE DIE AUS EINER VORTAT HERRÜHREN

2.4.1 Vorbemerkung

Die Steuergeldwäscherei bezieht sich gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB auf hinterzogene Steuern. Es ist einerseits zu klären, ob hinterzogene Steuern, insbesondere Steuerersparnisse, als „Vermögenswerte“ im Sinne von Abs. 1 gelten, andererseits aus welchen Delikten (Vortaten) die von der Steuergeldwäscherei betroffenen Vermögenswerte „herrühren“ können. Dabei fragt sich insbesondere, ob die Urkundenfälschung als Vortat gilt, weil dieser Tatbestand, wie

³⁴⁷ LOCHER, *Komm. DBG*, Einf. zum 6. Teil Rz 6.

³⁴⁸ LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 28; BETSCHART, *Diss.*, S. 47. Vgl. dazu Kap. 1.2.7.

³⁴⁹ Vgl. dazu Kap. 2.4.3.1, nach welchem aus einer Urkundenfälschung Steuerersparnisse „herrühren“ können.

³⁵⁰ Vgl. dazu Kap. 2.1. MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 16.

Eingangs festgehalten,³⁵¹ mit dem Steuerbetrug echt konkurriert. In diesem Zusammenhang ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung kritisch zu würdigen bzw. Art. 305^{bis} StGB auszulegen.

2.4.2 Vermögenswerte

2.4.2.1 Fragestellung

In der Regel besteht der Erlös der Steuerhinterziehung in einer Steuerverkürzung gemäss der Tatvariante von Art. 175 Abs. 1 erstes Lemma DBG. Es handelt sich bei **Steuerersparnissen** um abstrakte Vermögensvorteile, denen eine **Nachsteuerforderung** gemäss Art. 151 DBG entspricht. Es fragt sich, ob damit „Vermögenswerte“ im Sinne von Art. 305^{bis} StGB vorliegen.

2.4.2.2 Grammatikalische Auslegung

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB liegt ein qualifiziertes Steuervergehen vor, wenn ein Steuerbetrug zu mehr als 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode führt.

Der Begriff „Vermögenswert“ wird im Gesetz nicht näher definiert. Der Duden spricht von „Wertgegenstand, Kapital o.Ä. als Bestandteil eines Vermögens“.³⁵² Demnach gelten auch abstrakte Vermögensvorteile als Vermögenswerte. Zudem stellt Ziff. 1^{bis} auf die **hinterzogenen Steuern** ab. Die Bedeutung des Wortlautes ist, auch wenn dieser vordergründig klar erscheint, stets durch andere Auslegungselemente zu überprüfen, um zu bestimmen, ob dieser dem wahren Sinn der Norm entspricht.

2.4.2.3 Historische Auslegung

Die Botschaft zur Geldwäscherei von 1989 spricht sich für ein möglichst weites Tatobjekt aus.³⁵³ Erfasst sind damit gemäss einer anerkannten

³⁵¹ Vgl. dazu Kap. 2.3.9.

³⁵² Duden, Universalwörterbuch.

³⁵³ BBl 1989 II 1061, S. 1082. Vgl. jedoch zum Tatobjekt die in dieser Dissertation vertretene Auffassung (Kap. 2.6.5-7).

Definition alle Gegenstände oder Vermögensvorteile, die grundsätzlich – im Sinne des juristisch-wirtschaftlichen Vermögensbegriffes – einen wirtschaftlichen Wert aufweisen.³⁵⁴ Damit sind auch Gläubigerrechte,³⁵⁵ das heisst **Nachsteuerforderungen bzw. Steuerersparnisse** erfasst.

2.4.2.4 Systematische Auslegung

Der Geldwäschereiartikel orientiert sich ursprünglich an der Vermögenseinziehung im Sinne von Art. 70 StGB. Nach der in dieser Dissertation vertretenen Auffassung ist, sofern es um Steuergeldwäscherei geht, Art. 305^{bis} StGB losgelöst von Art. 70 StGB auszulegen, weil nach meinem Verständnis abstrakte Vermögensvorteile nicht Gegenstand einer Naturaleinziehung sein können.³⁵⁶ Die Steuergeldwäscherei bezieht sich vielmehr auf das Nachsteuerverfahren bzw. die Nachsteuerforderung nach Art. 151 StGB. Damit soll der Begriff „Vermögenswerte“ **Steuerersparnisse** erfassen.

2.4.2.5 Teleologische Auslegung

Die teleologische Auslegung befasst sich mit der Zweckvorstellung, die mit einer Rechtsnorm verbunden ist.³⁵⁷ Über die *ratio legis* geben regelmässig die Materialien Aufschluss. Die Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen bestätigt das Ergebnis aus den anderen Auslegungsmethoden; „Die Vortat generiert nicht unmittelbar kontaminierte Vermögenswerte, sondern führt zur (verbrecherisch oder deliktisch bewirkten) Vermeidung von Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Erst durch die arglistig bewirkte Nicht- beziehungsweise Falschveranlagung sowie dem dadurch verwirklichten Vermögensvorteil im Umfang der Einsparung eines „Steuerabflusses“ verwandeln sich vormals legale Vermögenswerte in verbrecherisches oder deliktisches Vermögen. Es ist davon auszugehen, dass diese Konstellation im Grundsatz ebenfalls unter Artikel 305^{bis} StGB subsumiert werden kann, das heisst, dass auch diese **ersparten Aufwendungen „aus einem Verbrechen“ oder neuerdings auch aus einem „qualifizierten Steuervergehen“ herrühren** und deren Einziehung vereitelt werden kann.“³⁵⁸

354 BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 28; SCHMID, *OK I*, Art. 59 Rz 17.

355 BBl 1989 II 1061, S. 1082.

356 MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 4 ff. Vgl. dazu Kap. 2.7.2.2.5.3.

357 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 120.

358 BBl 2014 605, S. 626.

2.4.2.6 Ergebnis

Alle Auslegungselemente führen zum Ergebnis, dass der Begriff „Vermögenswerte“ von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB Steuerersparnisse erfasst.

2.4.3 „Herrühren“ aus einer Vortat

2.4.3.1 Fragestellung

Gemäss Art. 305^{bis} StGB können aus einem qualifizierten Steuervergehen – das heisst aus einem Steuerbetrug und einer Steuerhinterziehung – hinterzogene Steuern, insbesondere Steuerersparnisse, „herrühren“. Um zu bestimmen, ob Art. 251 StGB zum Vortatenkreis gehört, ist abzuklären, ob Steuerersparnisse auch aus einer **Urkundenfälschung** herrühren können.³⁵⁹ Nach der Vollendung des Steuerbetrugs (Einreichen der Steuererklärung mit unechten oder unwahren Urkunden an die Steuerbehörde) ist keine weitere Handlung seitens des Steuerpflichtigen nötig, damit Steuerersparnisse entstehen; Es genügt das Abwarten des Inkrafttretens der (unvollständigen) Veranlagungsverfügung. Bei der Urkundenfälschung bedarf es hingegen jenseits ihrer Vollendung einer weiteren Handlung – dem Einreichen der Steuererklärung – sodass die **Steuerersparnisse gegebenenfalls nur mittelbar aus der Urkundenfälschung** stammen. Fraglich ist, ob man unter diesen Umständen immer noch von „herrühren“ sprechen kann. Der vorliegenden Fragestellung kommt gerade für jene Sachverhalte besondere Bedeutung zu, die Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB nicht erfasst. Dies entweder weil der sachliche Geltungsbereich nicht erfüllt bzw. die Schwelle nicht überschritten ist oder weil gar kein Steuerbetrug vorliegt, sondern nur eine Falschbeurkundung (Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne).³⁶⁰

2.4.3.2 Rechtsprechung des Bundesgerichts

2.4.3.2.1 Frühere Rechtsprechung

Damit Vermögenswerte aus einem Verbrechen „herrühren“, müssen diese gemäss dem Bundesgericht **in natürlichem und adäquatem Kausalzusammenhang** mit der Vortat stehen.³⁶¹ Es bejahte in einem Entscheid von 1999 den Kausalzusammenhang zwischen dem Gebrauch

359 JULEN BERTHOD/LEMBO, *Blanchiment*, S. 57 f.; MOLO et al., *Avant-projets GAFI*, S. 11 f.; CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 21 ff.; BGE 137 IV 79 E. 3.

360 Vgl. dazu Kap. 2.1.

361 SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 30; ACKERMANN, *OK² I*, Art. 305^{bis} Rz 207.

eines gefälschten Checks – somit einer **gefälschten Urkunde** im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 Abs. 3 StGB – gegenüber einer Bank und den anschliessend auf ein Bankkonto gutgeschriebenen Vermögenswerten. „L'emploi du chèque falsifié visait assurément l'obtention de valeurs patrimoniales au détriment de la banque trompée. L'usage du faux était la condition nécessaire pour que ce résultat se réalise. S'agissant de l'élément subjectif, il n'est ni contesté ni contestable que l'auteur de l'infraction a employé le chèque falsifié intentionnellement, en toute connaissance de cause, dans le but d'obtenir un avantage illicite.“³⁶² Damals verlangte das Bundesgericht allerdings zusätzlich, dass die Vermögenswerte **direkte und unmittelbare Folge der Vortat** gewesen sind.³⁶³ „Les valeurs patrimoniales ne peuvent pas être considérées comme le résultat de l'infraction lorsque celle-ci n'a que facilité leur obtention ultérieure par un acte subséquent sans lien de connexité immédiat avec elle [... L]orsqu'une infraction contre le patrimoine, telle une escroquerie, est rendue possible par un faux dans les titres (art. 251 CP), les valeurs patrimoniales obtenues ne sont que la conséquence indirecte de cette dernière infraction.“³⁶⁴

2.4.3.2.2 Jüngere Rechtsprechung

Das Bundesgericht gab in seiner – als präzisierend bezeichneten – jüngeren Rechtsprechung die Anforderung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Vortat und den Vermögenswerten auf.³⁶⁵ Es hielt dabei fest, dass die Vermögenswerte, die aus einem auf Korruption beruhenden Rechtsgeschäft stammen, aus dem Korruptionsgeschäft „herrühren“, wenn und insofern sie zu diesem in einem **natürlichen und adäquaten Kausalzusammenhang** stehen.³⁶⁶ In einem noch jüngeren

³⁶² Urteil des BGer vom 4. Mai 1999 E. 2a (SJ 1999 I S. 417 ff.). Vgl. auch Urteil des BGer 6S.667/2000 vom 19. Februar 2001 E. 3a (SJ 2001 I S. 330 ff.).

³⁶³ „Il doit [...] exister, entre l'infraction et l'obtention des valeurs patrimoniales, un lien de causalité tel que la seconde apparaît comme la conséquence directe et immédiate de la première.“ (Urteil des BGer vom 4. Mai 1999 E. 2a (SJ 1999 I S. 417 ff.)).

³⁶⁴ Urteil des BGer vom 4. Mai 1999 E. 2a (SJ 1999 I S. 417 ff.).

³⁶⁵ „Alla luce di queste considerazioni, l'esposta giurisprudenza del Tribunale federale deve quindi essere precisata nel senso che, per essere considerati prodotto di reato, i valori patrimoniali ottenuti da un negozio giuridico conseguito mediante la corruzione devono stare in un rapporto causale naturale ed adeguato con il reato, senza che siano necessariamente la conseguenza diretta ed immediata dello stesso.“ (BGE 137 IV 79 E. 3.2 *in fine*). Vgl. dazu BERTOSSA, *Confiscation et corruption*, S. 378.

³⁶⁶ BGE 137 IV 79 E. 3.2 (aus dem Italienischen übersetzt in: Pra 100 (2011) Nr. 120). Bestätigt in BGE 138 IV 1 E. 4.2.3.2 *in fine*: „On doit alors exiger, même si la provenance criminelle

Entscheid – ebenfalls einen Korruptionsfall betreffend – präzisierte das Bundesgericht zudem, dass die Einziehung (Art. 70 StGB) auch Deliktserlös erfasst, „dessen Erwerb jenseits der eigentlichen Tatbestandsformulierung liegt. **Der Einziehbarkeit bloss mittelbar erworbener Vermögenswerte steht nichts Prinzipielles im Wege.**“³⁶⁷ Demnach können Vermögenswerte (Steuerersparnisse) durchaus aus einer Urkundenfälschung herrühren.³⁶⁸

In gewissen Entscheiden scheint das Bundesgericht seine Linie jedoch zu relativieren.³⁶⁹ Insbesondere gemäss einem ebenfalls jungen Entscheid liegt nur dann eine ausreichende Kausalität vor, wenn die Erlangung des Vermögenswerts als direkte und unmittelbare Folge der Vortat erscheint, was aber bereits der Fall ist, „wenn die Erlangung des Vermögenswerts ein objektives oder subjektives Element des Tatbestands bildet oder wenn der Vermögenswert einen direkt aus der Straftat herrührenden Vorteil darstellt.“³⁷⁰ Somit wurde der Kausalzusammenhang zwischen dem Tatbestand der Misswirtschaft gemäss Art. 165 Abs. 1 StGB³⁷¹ und der Erlangung eines bestimmten Geldbetrags verneint.³⁷² Gemäss mehreren Entscheiden setzt zudem die Einziehbarkeit des Vorteils voraus, dass dieser „in sich“ unrechtmässig ist, was nicht der Fall ist, wenn die Handlung, aus welcher er sich

n'est qu'indirecte, que soit donné un rapport de causalité naturelle et adéquate entre les crimes, considérés globalement, et les valeurs patrimoniales.“

367 Urteil des BGer 6B.1099/2014 vom 19. August 2015 E. 2.2 m.w.H. Gemäss herrschender Lehre kann Art. 305^{bis} StGB mit Hilfe von Art. 70 StGB ausgelegt werden (PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 27).

368 Vgl. Kap. 2.4.3.3.4 zum natürlichen und adäquaten Kausalzusammenhang.

369 Urteil des BGer 6B.366/2015 vom 9. Februar 2016 E. 2.3.1. Vgl. auch Urteil des BGer 6B.425/2011 vom 10. April 2012 E. 5.3 und BGE 141 IV 155 E. 4.1, welche ebenfalls auf den Leitentscheid BGE 137 IV 79 verweisen.

370 Urteil des BGer 6B.366/2015 vom 9. Februar 2016 E. 2.3.1.

371 „Der Schuldner, der in anderer Weise als nach Artikel 164, durch Misswirtschaft, namentlich durch ungenügende Kapitalausstattung, unverhältnismässigen Aufwand, gewagte Spekulationen, leichtsinniges Gewähren oder Benützen von Kredit, Verschleudern von Vermögenswerten oder arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung oder Vermögensverwaltung, seine Überschuldung herbeiführt oder verschlimmert, seine Zahlungsunfähigkeit herbeiführt oder im Bewusstsein seiner Zahlungsunfähigkeit seine Vermögenslage verschlimmert, wird, wenn über ihn der Konkurs eröffnet oder gegen ihn ein Verlustschein ausgestellt worden ist, mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft.“

372 Urteil des BGer 6B.366/2015 vom 9. Februar 2016 E. 2.3.2.

konkret ergibt, objektiv nicht verboten ist.³⁷³ Das Bundesgericht verweist jedoch stets auf den Leitentscheid (BGE 137 IV 79 E. 3.2) und vermerkt nicht, dass eine Änderung der Rechtsprechung erfolge. Selbst nach der vorliegenden etwas restriktiveren Linie lässt sich festhalten, dass aus einer Urkundenfälschung Vermögenswerte bzw. Steuerersparnisse herrühren können, weil deren Erlangung einerseits vom subjektiven Element von Art. 251 Abs. 1 StGB – Schädigung bzw. Vorteilsabsicht – erfasst ist,³⁷⁴ andererseits weil die Steuerhinterziehung eine Straftat darstellt und sich der Vermögensvorteil damit als unrechtmässig erweist. Dieses Ergebnis ist nun anhand einer Auslegung von Art. 305^{bis} StGB kritisch zu würdigen.

2.4.3.3 Grammatikalische Auslegung

2.4.3.3.1 Allgemeines

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB gilt als qualifiziertes Steuervergehen ein

373 Vgl. Urteil des BGer 6B.425/2011 vom 10. April 2012 E. 5.3 m.w.H. Gemäss diesem Entscheid erkannte das Bundesgericht im BGE 125 IV 4 E. 2b/bb, dass „der Erlös aus dem objektiv legalen Verkauf von Gegenständen mangels Unrechtmässigkeit des Vermögensvorteils nicht eingezogen werden kann, auch wenn der Verkäufer irrtümlich angenommen hatte, die Gegenstände seien durch eine strafbare Handlung erlangt worden, und er sich daher durch den Verkauf der Gegenstände des untauglichen Versuchs der Hehlerei schuldig gemacht hatte. Weil der Verkauf objektiv nicht rechtswidrig war und der Verkäufer einen zivilrechtlichen Anspruch auf den Kaufpreis hatte, durfte der Verkaufserlös trotz des Schuldspruchs des Verkäufers wegen untauglichen Versuchs der Hehlerei nicht eingezogen werden.“ „Im BGE 137 IV 305 entschied das Bundesgericht, dass der Lohn aus sog. „Schwarzarbeit“ eines Ausländers trotz Strafbarkeit der Ausübung der nicht bewilligten Erwerbstätigkeit (siehe Art. 115 Abs. 1 lit. c AuG) nicht eingezogen werden darf, da der Lohnanspruch des ausländischen Arbeitnehmers ohne ausländerrechtliche Arbeitsbewilligung sowohl zivilrechtlich als auch öffentlichrechtlich geschützt und der Lohn daher nicht unrechtmässig erlangt ist. Unter Berufung auf diesen Entscheid erkannte das Bundesgericht, dass auch das Einkommen aus Prostitution durch eine Ausländerin, die nicht über die erforderlichen ausländerrechtlichen Bewilligungen verfügt, nicht eingezogen werden darf, da die Prostitution als solche nicht rechtswidrig ist.“ Vgl. dazu Urteil des BGer 6B.188/2011 vom 26. Oktober 2011.

374 Vgl. dazu. Kap. 2.3.8.2.2.

Steuerbetrug, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen.

Unter „herrühren“ (provenir, provenire) wird im allgemeinen Sprachgebrauch „in etwas [...] seine Ursache, seinen Ursprung haben“ verstanden.³⁷⁵ Das Bundesgericht hält fest, dass „die Straftat die wesentliche und angemessene Ursache der Erlangung der Vermögenswerte sein muss und dass die Vermögenswerte typischerweise aus [ihr] herrühren müssen.“³⁷⁶ Als „Ursache“ gilt „etwas (Sachverhalt, Vorgang, Geschehen), was eine Erscheinung, eine Handlung oder einen Zustand bewirkt, veranlasst.“³⁷⁷ Der französische Begriff „provenir“ („avoir son origine dans, tirer son origine de“)³⁷⁸ und der italienische Begriff „provenire“ („trarre origine, causa“)³⁷⁹ sind Synonyme. Ein konkreter Substanztransfer im Sinne eines feststellbaren Geldflusses wird damit nicht vorausgesetzt. Das gemäss dem Bundesgericht verlangte **Erfordernis des Kausalzusammenhanges ergibt sich damit bereits aus dem Wortlaut.**

2.4.3.3.2 Steuerhinterziehung

Gemäss BAUMANN interessiert bei Steuerdelikten nicht das „Woher und Wohin“ der Vermögenswerte, sondern ob diese dem Steueramt als Bemessungsgrundlage der Veranlagung bekannt gegeben worden sind. Eine Ausdehnung des Begriffs „herrühren“ auf die Nicht-Deklaration von Vermögenswerten sei (jedenfalls ohne Gesetzesanpassung) mit dem **Legalitätsprinzip** nicht vereinbar.³⁸⁰

Betrachtet man die verschiedenen Tatbestandsvarianten der Steuerhinterziehung aus buchhalterischer Sicht ergibt sich Folgendes: Die Steuerverkürzung (Art. 175 Abs. 1 erstes Lemma DBG) bewirkt eine Nicht-Vermehrung der Passiven des Täters, die Quellensteuergefährdung (zweites Lemma) eine Nicht-Verminderung dessen Aktiven, die Bezugsverkürzung (drittes Lemma) in der Form eines ungerechtfertigten Erlasses, eine Verminderung dessen Passiven, und in der Form einer unrechtmässigen

375 Duden, Universalwörterbuch.

376 BGE 137 IV 79 E. 3.2.

377 Duden, Universalwörterbuch.

378 Le nouveau Petit Robert.

379 <http://www.dizionario-italiano.it> (zuletzt besucht am 17. August 2016).

380 BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 125.

Rückerstattung, eine Vermehrung dessen Aktiven.³⁸¹ Nur im letzten Fall findet ein konkreter Geldzufluss statt. Es handelt sich jedoch bei allen Varianten – im Sinne einer „Ursache“ – **um einen Sachverhalt, einen Vorgang, ein Geschehen, infolgedessen sich beim Täter ein vorteilhafterer Zustand ergibt.** Gemäss ACKERMANN/D'ADDARIO DI PAOLO bleibt im Falle eines Steuerdeliktes zwar der Besitz des ursprünglich legal erlangten Vermögens erhalten, dieser wird jedoch durch den Betrug illegal und rührt ab dem Zeitpunkt der Tathandlung aus einem Delikt her.³⁸²

Die seit dem 1. Januar 2016 geltende Fassung von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB statuiert nun sogar explizit, dass ein qualifiziertes Steuervergehen bzw. eine Geldwäschereivortat vorliegt, wenn ein Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 DBG zu mehr als 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode führt. Da der Wortlaut von Art. 186 DBG auf Steuerhinterziehungen „im Sinne der Artikel 175–177“ verweist, wird nun klar, dass sämtliche Tatvarianten der Steuerhinterziehung von der Steuergeldwäschereibestimmung erfasst sind. Dies entspricht zudem den Anforderungen des Bestimmtheitsgebotes (bzw. Legalitätsprinzips). **Die ersparten Aufwendungen rühren damit aus der Steuerhinterziehung her.**³⁸³

381 SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 1.

382 ACKERMANN/D'ADDARIO DI P., *Organisation*, S. 178; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 35; BBl 2014 605, S. 626 f.

383 In der Sommersession 2014 hat sich der Nationalrat von diesem Gedanken leiten lassen, als er sich für die Fassung ausgesprochen hat, nach welcher Steuerrückerstattungen über 200 000 Franken pro Steuerperiode stattgefunden haben sollen, damit eine Geldwäschereivortat vorliegt. „Dans les cas de remboursements fiscaux, un flux monétaire concret est généré, résultat direct d'une infraction. Il est possible de confisquer ce flux monétaire selon l'article 70 du Code pénal, car il s'agit de valeurs patrimoniales localisables de la personne imposée. Cette solution est entièrement compatible avec la notion suisse de base de "blanchiment d'argent". L'infraction est facilement perceptible par les intermédiaires financiers, y compris pour le remboursement de taxes ou d'impôts qui proviennent des autorités étrangères. Et cela permet de se concentrer sur les flux financiers qui proviennent des autorités fiscales, et seulement dans ces situations inhabituelles ou en cas de soupçon de blanchiment d'argent régi par l'ordonnance de la FINMA sur le blanchiment d'argent. Cette visibilité facilitée permet aussi de simplifier la vérification de l'origine étrangère des biens patrimoniaux lors de l'ouverture d'un compte.“ (Giovanni Merlini, AB 2014 N 1198). „Sie wissen es, Geldwäscherei setzt als Vortat einen ungerechtfertigten Geldzufluss voraus. Gerade dieses Erfordernis wäre aber nicht gegeben, wenn wir beim falschen Begriff der Steuerersparnis ansetzen würden. Wie sollte dann eine Steuerhinterziehung von z.B. 100 000 oder 200 000 Franken vom Finanzintermediär lokalisiert werden, wenn überhaupt kein Geldzufluss vorhanden

2.4.3.3.3 Steuerbetrug

Das Bundesgericht bejahte den Kausalzusammenhang zwischen dem Gebrauch einer gefälschten Urkunde und den auf ein Bankkonto gutgeschriebenen Vermögenswerten.³⁸⁴ Dies ist mit der Situation vergleichbar, in welcher die Steuerbehörde die Veranlagung des Steuerpflichtigen auf Grund inhaltlich unrichtiger Geschäftsbücher vornimmt. In beiden Fällen ist **keine zusätzliche Handlung des Täters** jenseits der Abgabe der falschen bzw. inhaltlich unrichtigen Urkunde **nötig, damit ein finanzieller Vorteil eintritt**. Es bedarf nur noch der Handlung eines Dritten.

Bei strafbaren verdeckten Gewinnausschüttungen geht der Steuerhinterziehung – sowohl bezüglich der Einkommens- als auch der Gewinnsteuer – zwingend ein Steuerbetrug voraus, da juristische Personen gestützt auf ihre kaufmännische Buchhaltung veranlagt werden.³⁸⁵ Somit bildet der Steuerbetrug im Sinne des natürlichen Kausalzusammenhangs eine *conditio sine qua non* der Steuerersparnisse. Der adäquate Kausalzusammenhang ist seinerseits erfüllt, wenn die Erlangung der Vermögenswerte ein objektives und subjektives Element der Straftat bildet.³⁸⁶ Der Steuerbetrug besteht gemäss Art. 186 DBG im Gebrauch einer gefälschten, verfälschten oder inhaltlich unrichtigen Urkunde zum Zwecke einer Steuerhinterziehung. Der seit 1. Januar 2016 geltende Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB erklärt den Steuerbetrug ohnehin explizit als Vortat. Werden damit **Steuerersparnisse** erzielt, stehen diese **im natürlichen und adäquaten Kausalzusammenhang zum Steuerbetrug**, aus welchem sie – gemäss dem Wortlaut und im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – **herrühren**.

ist? Diese heikle Frage der Lokalisierbarkeit des Geldzuflusses wird bei der Version der Mehrheit vollumfänglich ausgeblendet. Es tut mir leid, aber das steht einfach mit dem schweizerischen Grundkonzept der Vortat bei der Geldwäscherei nicht im Einklang. So würde sich jeder Finanzintermediär vorsorglich vor allfälligen Vorwürfen der Behörden durch eine Flut von Meldungen an die Meldestelle für Geldwäscherei schützen, damit er eines Tages nicht zur Rechenschaft gezogen wird.“ (Giovanni Merlini, AB 2014 N 1979 f.). Vgl. MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 16.

384 Urteil des BGer vom 4. Mai 1999 E. 2a (SJ 1999 I S. 417 ff.). Vgl. auch Urteil des BGer 6S.667/2000 vom 19. Februar 2001 E. 3a (SJ 2001 I S. 330 ff.).

385 DANON, *CoRo. LIFD*, Art. 57–58 Rz 171.

386 Urteil des BGer vom 4. Mai 1999 E. 2a (SJ 1999 I S. 417 ff.); HIRSIG-VOUILLOZ, *CoRo. CPI*, Art. 70 Rz 9.

2.4.3.3.4 Urkundenfälschung

2.4.3.3.4.1 Allgemeines

Es stellt sich nun auf Grund des Wortlautes und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die **Frage des natürlichen und adäquaten Kausalzusammenhanges** zwischen der Urkundenfälschung und den Steuerersparnissen. Im Gegensatz zum Steuerbetrug und der Steuerhinterziehung ist jenseits der Deliktvollendung eine weitere Handlung des Täters – die Einreichung der Steuererklärung – erforderlich, damit Steuerersparnisse entstehen. Diese stellen damit lediglich eine indirekte Folge der Falschbeurkundung dar. Die **natürliche Kausalität** lässt sich nach der geltenden Bedingungs- oder Äquivalenztheorie beurteilen. Als Ursache eines Erfolgs gilt demgemäss jede Bedingung, die nicht weggedacht werden kann, ohne dass nicht auch der eingetretene Erfolg entfielen, also eine *conditio sine qua non* darstellt.³⁸⁷ Gemäss der Adäquanztheorie (**adäquate Kausalität**) soll nur noch diejenige (natürliche) Ursache als kausal betrachtet werden, die nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet war, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen.³⁸⁸ Die Frage der strafrechtlichen Zurechnung lässt sich jedoch im Einzelfall nur mit Hilfe des subjektiven Tatbestandes definitiv lösen.³⁸⁹

2.4.3.3.4.2 Kaufmännische Buchhaltung

Bei inhaltlich unrichtigen Geschäftsbüchern geht die Falschbeurkundung dem Steuerbetrug resp. der Steuerhinterziehung voraus.³⁹⁰ Das Herstellen eines inhaltlich unwahren Jahresabschlusses ist in diesem Zusammenhang *conditio sine qua non* der Entstehung von Steuerersparnissen. Der subjektive Tatbestand der Urkundenfälschung verlangt alternativ eine Schädigungs- bzw. eine Vorteilsabsicht, unter welche namentlich Steuervorteile fallen.³⁹¹ Wer eine inhaltlich unwahre Buchhaltung erstellt, die einen tieferen als den tatsächlich erzielten Erfolg ausweist, tut dies zudem ausschliesslich aus steuerlichen Gründen. Wird diese der Steuerbehörde eingereicht, ist der **natürliche**

³⁸⁷ BGE 115 IV 206; STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 20.

³⁸⁸ BGE 135 IV 56 E. 2.1; STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 25.

³⁸⁹ Vgl. die Ausführungen zum subjektiven Element des Vorsatzes in STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 28.

³⁹⁰ Art. 125 Abs. 2 DBG; DANON, *CoRo. LIFD*, Art. 57–58 Rz 171.

³⁹¹ Urteil des BGer 6S.147/2003 vom 30. April 2005 E. 2.3.3.

und adäquate Kausalzusammenhang zwischen der Falschbeurkundung und den Steuerersparnissen erfüllt.

2.4.3.3.4.3 Formular A

2.4.3.3.4.3.1 Ausgangslage

Von Interesse ist die Situation einer ausländischen natürlichen Person, die in der Schweiz Einkünfte hinterlegen will, welche sie in ihrem Wohnsitzstaat nicht deklariert hat, weshalb sie **im Formular A den falschen wirtschaftlichen Berechtigten** angibt. Dem Formular A kommt gemäss dem Bundesgericht Urkundencharakter zu,³⁹² sodass dessen Ausfüllen mit unwahren Angaben regelmässig eine Falschbeurkundung darstellt.³⁹³ Es fragt sich, ob Steuerersparnisse aus dem Formular A „herrühren“ können, obwohl dieses regelmässig nicht der Steuerbehörde eingereicht wird.³⁹⁴

2.4.3.3.4.3.2 Natürlicher Kausalzusammenhang

Die Überprüfung der **natürlichen Kausalität** besteht darin zu bestimmen, ob – unter sonst gleichen Bedingungen – ein bestimmtes Ereignis auch dann einträte, wenn man das zu beurteilende Verhalten wegbedingen würde.³⁹⁵ Dies lässt sich mit Hilfe der sogenannten Äquivalenztheorie beurteilen, wonach jede gesetzte Bedingung eines Taterfolgs gleich ist,³⁹⁶ bzw. eine *conditio sine qua non* darstellt.³⁹⁷ Gemäss der Lehre ist diese Formel jedoch etwas zu restriktiv und kann zu unerwünschten Freisprüchen führen.³⁹⁸ Sie ist deswegen dahingehend zu berichtigen, als dass bei einem bestimmten Ereignis nicht vorausgesetzt wird, dass es sich um die einzige oder unmittelbare Ursache eines Erfolges handelt.³⁹⁹ Unter den Kausalitätsbegriff fallen deswegen **auch Umstände, die den Eintritt eines Schadens lediglich zu begünstigen vermögen**,⁴⁰⁰ auch wenn sie an sich keine unabdingbare Voraussetzung

392 BGE 139 II 404 E. 9.9.2 und 9.9.3.

393 BGE 139 II 404 E. 9.9.2 und 9.9.3.

394 Es ist denkbar, dass das Formular A der Steuerbehörde eingereicht wird, um betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen zu bestätigen, dass keine Bankbeziehung besteht. Vgl. dazu MOLO, *Riciclaggio*, S. 567 und im Übrigen Kap. 2.3.7.1.5.1.

395 GRAVEN/STRÄULI, *Infraction pénale*, S. 90.

396 SEELMANN, *Strafrecht AT*, S. 42.

397 BGE 115 IV 206; STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 20.

398 Vgl. SEELMANN, *Strafrecht AT*, S. 43 für Beispiele diesbezüglich.

399 BGE 133 III 462 E. 4.4.2.

400 GUHL, *Obligationenrecht*, § 10 Rz 22.

darstellen. Damit die Kausalitätsformel aber nicht uferlos greift,⁴⁰¹ wird in der herrschenden Lehre zugleich deren Einschränkung befürwortet, um unsinnige oder unerwünschte Ergebnisse zu vermeiden. Gemäss STRATENWERTH kann somit die Tathandlung „nicht als blosser Kausalprozess beschrieben werden. Verboten lassen sich nur Handlungen, die mit einem besonderen Risiko verbunden sind, nicht aber, angesichts der Verflechtung menschlichen Handelns in unabgrenzbare Zusammenhänge, die Verursachung bestimmter Folgen als solche.“⁴⁰² Unsinnig wäre zum Beispiel das Verurteilen der Eltern eines Mörders ebenfalls wegen Mordes, weil sie ihr Kind auf die Welt gebracht haben.⁴⁰³ Die Verurteilung des Herstellers der vom Täter verwendeten Waffe würde auch nicht als angebracht erscheinen.⁴⁰⁴

Im Gegensatz zur kaufmännischen Buchhaltung wird das Formular A regelmässig nicht an die Steuerbehörde abgegeben, sodass dessen Falschausfüllen nicht als unabdingbare Voraussetzung der Steuerhinterziehung erscheint. Es ist dem Steuerpflichtigen theoretisch möglich, das Formular A richtig auszufüllen und die Vermögenswerte trotzdem nicht zu deklarieren, in der Hoffnung, dass deren Existenz nicht infolge eines Amtshilfeersuchens des Wohnsitzstaates aufgedeckt wird. Da in einem solchen Fall trotzdem ein erhöhtes Entdeckungsrisiko besteht, spielt im Hinblick auf eine (erfolgreiche) Steuerhinterziehung in einem DBA-Staat das Falschausfüllen des Formulars A in der Tat eine wesentliche Rolle. Selbst wenn das Formular in der Regel nicht mit der Steuererklärung eingereicht wird, ist damit **der natürliche Kausalzusammenhang** zwischen dem Falschausfüllen des Formulars A und den erzielten Steuerersparnissen zu **bejahen**.

Gemäss dem Common Reporting Standard der OECD betreffend den **automatischen Informationsaustausch**⁴⁰⁵ bzw. gemäss Abschnitt 2 Ziff. 2 des AIA-Abkommens, sind die Identität des Steuerpflichtigen bzw. des wirtschaftlich Berechtigten sowie der Saldo der von ihm gehaltenen Konten an die ausländische Steuerbehörde zu rapportieren. Unter diesen Umständen wird das

401 STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 22; SEELMANN, *Strafrecht AT*, S. 44.

402 STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 24.

403 SEELMANN, *Strafrecht AT*, S. 44.

404 STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 23.

405 Vgl. OECD-CRS S. 39 (betr. den wirtschaftlich Berechtigten), S. 14 (betr. die zu rapportierende Information).

Ausfüllen des Formulars A mit unwahren Angaben wirklich zu einer *conditio sine qua non* der Steuerhinterziehung.⁴⁰⁶

2.4.3.3.4.3.3 Adäquater Kausalzusammenhang

Der adäquate Kausalzusammenhang ist schliesslich mit Hilfe des subjektiven Tatbestandes von Art. 251 StGB zu prüfen.⁴⁰⁷ Relevant sind dabei „nur diejenigen Ursachen, die der Täter in seinen Tatplan integriert und sich zu Nutzen gemacht hat.“⁴⁰⁸ Eine solche Ursache liegt vor, „wenn der Täter durch sein Tun die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der verpönten Folgen derart zu erhöhen geglaubt hat, dass man findet, er „verdient“ es, hierfür zu haften.“⁴⁰⁹ Es leuchtet vorliegend ein, dass das Falschausfüllen des Formulars A vordergründig im Hinblick auf eine Steuerhinterziehung erfolgt. Gemäss der allgemein geltenden Floskel ist demnach das Falschausfüllen des Formulars A nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet, Steuerersparnisse herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen.⁴¹⁰ Es besteht damit ein **adäquater Kausalzusammenhang zwischen dem Ausfüllen des Formulars A mit unwahren Angaben und den Steuerersparnissen, sodass diese aus der Falschbeurkundung herrühren.**

2.4.3.3.5 Ergebnis

Aus der grammatikalischen Auslegung ergibt sich – im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – dass **Steuerersparnisse** nicht nur aus einer Steuerhinterziehung bzw. einem Steuerbetrug, sondern **auch aus einer Urkundenfälschung „herrühren“** können. Dies gilt, sowohl wenn die fragliche Urkunde den Steuerbehörden eingereicht wird (kaufmännische Buchhaltung), als auch wenn dies nicht geschieht (Formular A).

2.4.3.4 Historische Auslegung

Die historische Auslegung stellt auf den Sinn ab, den der Gesetzgeber einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gab, wobei insbesondere die Materialien zu berücksichtigen sind.⁴¹¹ Die **Botschaft zur Geldwäscherei aus dem Jahre 1989**

406 MOLO, *Riciclaggio*, S. 567.

407 Vgl. die Ausführungen zum subjektiven Element des Vorsatzes in STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 28.

408 KILLIAS et al., *Grundriss AT*, Kap. 4 Rz 403.

409 KILLIAS et al., *Grundriss AT*, Kap. 4 Rz 405.

410 BGE 135 IV 56 E. 2.1; STRATENWERTH, *ATI*, § 9 Rz 25.

411 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 101 ff.

wirft die Frage auf, wie weit Vermögenswerte von einem bestimmten Delikt entfernt sein dürfen, um noch von ihm „herzurühren“. Dies ist deshalb von besonderer Bedeutung, da eine extensive Interpretation dazu führen könnte, in kürzester Zeit wesentliche Teile unserer legalen Ökonomie als kontaminiert anzusehen. Die Ausführungen in der Botschaft beziehen sich jedoch einerseits auf die Beweisproblematik betreffend die verbrecherische Herkunft der illegalen Vermögenswerte, wenn diese mit legalen Vermögenswerten vermischt werden, andererseits auf die Frage der Einziehbarkeit von Surrogaten. Es handelt sich dabei um generelle Diskussionspunkte bei der Geldwäscherei.⁴¹² Vorliegend geht es jedoch um die Frage der „Distanz“ zwischen der Vortat und den „Vermögenswerten“ im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB. Diese thematisiert die Botschaft nicht. ACKERMANN führt aus, es sei in dieser versäumt worden, dem Begriff „herühren“ die nötigen und die dem Bestimmtheiterfordernis von Art. 1 StGB genügenden Konturen zu verleihen.⁴¹³ Dem ist in Anbetracht des Ergebnisses der grammatikalischen Auslegung zu widersprechen, denn es handelt sich nicht um eine extensive Auslegung, weil der Wortlaut unzweifelhaft zum Ergebnis führt, dass Vermögenswerte aus einer Urkundenfälschung herrühren können. Die **Botschaft zum Einziehungsrecht aus dem Jahre 1993** hält zwar fest, es seien nur die unmittelbar aus der Straftat erlangten Erlöse einziehungs- bzw. geldwäschereifähig. Diese Ausführung bezieht sich aber wiederum nur auf die Problematik der Einziehbarkeit der Surrogate.⁴¹⁴ Es lässt sich damit den zitierten Botschaften **kein Hinweis für ein von der grammatikalischen Auslegung abweichendes Ergebnis** entnehmen.

2.4.3.5 Systematische Auslegung

Gemäss den Botschaften von 1989 bzw. 2014 ist Art. 305^{bis} StGB in Anlehnung an Art. 70 StGB auszulegen.⁴¹⁵ Nach der in dieser Dissertation vertretenen Auffassung ist, **sofern es um Steuergeldwäscherei geht, Art. 305^{bis} StGB jedoch losgelöst von Art. 70 StGB auszulegen** und knüpft stattdessen an Art. 151 DBG an.⁴¹⁶

⁴¹² BBl 1989 II 1061, S. 1082 f.

⁴¹³ ACKERMANN, *OK⁷ I*, Art. 305^{bis} Rz 207.

⁴¹⁴ BBl 1993 III 277, S. 308.

⁴¹⁵ BBl 1989 II 1061, S. 1082 f.; BBl 2014 605, S. 626 f.; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 305^{bis} Rz 9.

⁴¹⁶ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

ACKERMANN schlägt hingegen vor, den Begriff „herrühren“ mittels Heranziehung von Art. 59 Abs. 3 lit. b IRSG auszulegen, nach welchem Vermögenswerte, die aus der strafbaren Handlung herrühren, das Erzeugnis oder den Erlös aus der strafbaren Handlung, deren Ersatzwert und einen unrechtmässigen Vorteil umfassen.⁴¹⁷ Darunter dürften auch abstrakte Vermögenszuwächse wie Steuerersparnisse fallen, was **den mittels grammatikalischer Auslegung ermittelten Sinn bestätigt**.⁴¹⁸

2.4.3.6 Teleologische Auslegung

2.4.3.6.1 Fragestellung

Die teleologische Auslegung stellt auf die Zweckvorstellung ab, die mit einer Rechtsnorm verbunden ist. Ausgangspunkt ist jedoch stets der Wortlaut der auszulegenden Norm. Von diesem darf nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme vorliegen, dass der Wortlaut nicht dem Sinn der Norm entspricht.⁴¹⁹ Vorliegend **käme gegebenenfalls eine teleologische Reduktion von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB in Frage**, um den Tatbestand der Urkundenfälschung aus dem Vortatenkreis auszuschliessen.

2.4.3.6.2 Geschütztes Rechtsgut

Der Zweck einer Norm ist unter anderem mit Hilfe des durch sie geschützten Rechtsgutes zu ermitteln. Da dieses bei der Geldwäschereibestimmung – Schutz der Rechtspflege – **keine klaren Konturen** aufweist, ist es für die Konkretisierung der Tragweite der Norm nur wenig hilfreich.⁴²⁰ In einem solchen Fall ist die *ratio legis* auf andere Weise zu bestimmen, wobei streng auf die Systematik und den Wortlaut abzustellen ist.⁴²¹ Dabei darf davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Worte in dem Sinne gebraucht hat, in dem sie gemeinhin verstanden werden.⁴²²

417 ATF 131 II 169 E. 7.3.1. Als unrechtmässige Vorteile gelten gemäss diesem Entscheid die Gewinne aus Geschäften, welche unter Ausnutzung von Geldern deliktischen Ursprungs getätigt wurden. Der Entscheid nimmt auf Art. 74a Abs. 2 lit. b IRSG Bezug.

418 BBl 1995 III 1. Es lassen sich in der Botschaft zum IRSG allerdings keine Hinweise darauf finden, ob die Definition von Art. 59 Abs. 3 lit. b IRSG ausserhalb der Rechtshilfe gelten soll.

419 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 120 ff.

420 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 305^{bis} Rz 47; BBl 1989 II 1061, S. 1081.

421 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 48.

422 MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 244 m.w.H.

2.4.3.6.3 *Ratio legis*

Gemäss SCHMID werden jene Abläufe als „Herrühren“ im Sinne von Art. 305^{bis} StGB verstanden, „bei denen bereits der objektive oder subjektive Tatbestand des fraglichen Delikts an eine unrechtmässige Vermögensverschiebung oder an die Nichtvornahme einer gebotenen Vermögensverschiebung anknüpft [...] oder bei denen der eingetretene Vermögensvorteil in anderer Weise als direkte Folge des Deliktes zu betrachten ist.“⁴²³ Dabei weist er explizit auf Vorteile im Zusammenhang mit Steuerdelikten hin.⁴²⁴ Gemäss genanntem Autor liegt hingegen kein „Herrühren“ vor, wenn „durch die Straftat – vor allem durch ein Gefährdungsdelikat – ein unrechtmässiger Zustand geschaffen wird, der es dem Betroffenen mittelbar ermöglicht bzw. erleichtert, sich nur indirekte unrechtmässige Vermögenswerte zu verschaffen bzw. unterzubringen, ohne dass zwischen Straftat und Vermögenswert **ein unmittelbarer, kausaler Zusammenhang** bestünde.“⁴²⁵ In diesem Zusammenhang seien Steuerersparnisse Schwarzzahlungen infolge der Beurkundung eines zu tiefen Kaufpreises einer Liegenschaft gleichzustellen, wobei dem Urkundendelikat der Vortatencharakter abzusprechen sei. Wegen der unterschiedlichen Rechtsgüter könnten gemäss ACKERMANN die Urkundendelikte keine Geldwäschereivortaten im Zusammenhang mit Steuerdelikten darstellen.⁴²⁶ Vielmehr sei die **Urkundenfälschung eine blossere Vorbereitungs-handlung zum Steuerdelikt**, wenn sie ausschliesslich zu dessen Zweck begangen wird.⁴²⁷

Der kriminalpolitische Zweck von Art. 305^{bis} StGB besteht in der Erschwerung der Sicherung, Verschiebung und Reinvestition von Gewinnen aus illegalen Aktivitäten, um die Begünstigung des Vortäters zu vermeiden.⁴²⁸ Die Geldwäscherei zielte ursprünglich spezifisch auf die Bekämpfung des organisierten Verbrechens,

⁴²³ SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 17 f., 30, 33 und 58 (allerdings in Widerspruch zu Rz 53).

⁴²⁴ SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 33; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 117 (und Hinweise in Fn 60). Vgl. jedoch S. 119 sowie OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*, S. 172. Bei der Steuerhinterziehung bzw. bei der Steuerverkürzung gemäss Art. 175 Abs. 1 erstes Lemma DBG richtet sich der Vorsatz darauf, „dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist“. Steuersparnisse stellen damit tatsächlich ein objektives und subjektives Element der Steuerhinterziehung dar.

⁴²⁵ SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 35 f. Im Ergebnis auch DONATSCH/WOHLERS, *Strafrecht IV*, § 112 N 2.12.

⁴²⁶ ACKERMANN, *OK² I*, Art. 305^{bis} Rz 164; BOOG, *BaKomm. StGB II*, Art. 251 Rz 248.

⁴²⁷ ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 35.

⁴²⁸ BBl 1989 II 1061, S. 1064; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 305^{bis} Rz 44; ACKERMANN, *OK² I*, Art. 305^{bis} Rz 42 und 48 ff. Vgl. auch PERRIN, *Corruption*, S. 272 f.; JOSITSCH, *Habil.*, S. 425 f.

insbesondere des Drogenhandels ab. Mit der Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen sollen nun auch Steuerdelikte erfasst werden. Die Materialien geben keinen Hinweis, wonach dem Begriff „herrühren“ eine andere Bedeutung zukommen soll, als diejenige, die sich aus dem Wortlaut ergibt.⁴²⁹ Es ergibt sich insbesondere **kein Erfordernis eines „unmittelbaren Zusammenhangs“ zwischen der Vortat und deren Erlös**, wie dies SCHMID postuliert. Andere Autoren bejahen daher die Einziehbarkeit indirekter Erträge aus Delikten, mit der Konsequenz, dass diese als Vortaten gelten.⁴³⁰ Handelt es sich bei der Vortat um ein Gefährdungsdelikt, werden gemäss PIETH **„Deliktserlöse [erfasst], deren Erwerb jenseits der eigentlichen Tatbestandsformulierung liegt.“**⁴³¹ Nur aus der Tatsache, dass die Urkundenfälschung eine Vorbereitungshandlung zum Steuerdelikt darstellt,⁴³² kann nicht abgeleitet werden, sie solle aus dem Vortatenkreis ausgeschlossen werden.

Sowohl die österreichische⁴³³ als auch die deutsche⁴³⁴ Geldwäschereibestimmung stellt auf den Begriff „herrühren“ ab. In Österreich wird

429 Vgl. dazu Kap. 2.4.3.3-5. „Es ist davon auszugehen, dass diese Konstellation [Steuerersparnisse] im Grundsatz ebenfalls unter Artikel 305^{bis} StGB subsumiert werden kann, das heisst, dass auch diese ersparten Aufwendungen « aus einem Verbrechen » oder künftig auch aus einem « qualifizierten Steuervergehen » herrühren und deren Einziehung vereitelt werden kann.“ (BBl 2014 605, S. 626).

430 PIETH, *Korruptionsgeldwäsche*, S. 449. Die Einziehbarkeit der Vorteile aus einem korruptionsbeeinträchtigten Grundgeschäft wird unter anderem damit begründet, dass dies von Art. 3 Abs. 3 der OECD Konvention (Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales) vom 21. November 1997 verlangt sei.

431 PIETH, *Korruptionsgeldwäsche*, S. 449. Vgl. auch BERNASCONI, *Erscheinungsformen*, S. 13.

432 Als Vorbereitungshandlungen gelten alle Vorkehrungen, welche die Ausführung einer Straftat ermöglichen sollen. Vgl. dazu DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 11 N 1.

433 „Wer Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen, einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen fremdes Vermögen, die mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedroht ist, einem Vergehen nach den §§ [...], einem gewerbsmässig begangenen Vergehen gegen Vorschriften des Immaterialgüterrechts oder einem in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden Finanzvergehen des Schmuggels oder der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben *herrühren*, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert, insbesondere, indem er im Rechtsverkehr über den Ursprung oder die wahre Beschaffenheit dieser Vermögensbestandteile, das Eigentum oder sonstige Rechte an ihnen, die Verfügungsbefugnis über sie, ihre Übertragung oder darüber, wo sie sich befinden, falsche Angaben macht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren zu bestrafen.“ (§ 165 Abs. 1 StGB-A).

434 „Wer einen Gegenstand, der aus einer in Satz 2 genannten rechtswidrigen Tat *herrührt*, verbirgt, dessen Herkunft verschleiert oder die Ermittlung der Herkunft, das Auffinden, den Verfall, die Einziehung oder die Sicherstellung eines solchen Gegenstandes vereitelt

er jedoch definiert und so interpretiert, dass nur Steuerrückerstattungen gemäss § 39 Abs. 2 FinStrG als geldwäschereifähige Vermögenswerte gelten.⁴³⁵ Im deutschen Recht zeigen hingegen die historische und teleologische Auslegung, dass grundsätzlich auch mittelbar aus der Vortat herrührende Gegenstände taugliche Tatobjekte der Geldwäscherei darstellen.⁴³⁶

2.4.3.6.4 Ergebnis

Zusammenfassend ergeben sich aus der teleologischen Auslegung **keine triftigen Gründe für ein von der grammatikalischen Auslegung abweichendes Ergebnis**. Eine teleologische Reduktion des Begriffs „herrühren“ kommt demnach nicht in Frage.

2.4.3.7 Gesamtergebnis

Es ergibt sich aus der grammatikalischen Auslegung, im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass **Steuerersparnisse nicht nur aus einer Steuerhinterziehung bzw. einem Steuerbetrug, sondern auch aus einer Urkundenfälschung „herrühren“ können**. Dies gilt, sowohl wenn die fragliche Urkunde den Steuerbehörden eingereicht wird (kaufmännische Buchhaltung), als auch wenn dies nicht geschieht (Formular A). Aus den anderen Auslegungsmethoden ergeben sich keine triftigen Gründe für eine abweichende Betrachtungsweise.⁴³⁷

In Kap. 2.3.9 wird auf Grund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der eigenen Auslegung festgehalten, dass Steuerbetrug und Urkundenfälschung in echter Konkurrenz zueinander stehen können. Es ergibt sich damit, dass Sachverhalte, in welchen einer Steuerhinterziehung ausschliesslich eine Urkundenfälschung (Falschbeurkundung) zugrunde liegt (Ausfüllen des Formulars A mit inhaltlich unwahren Angaben) oder der Tatbestand der Urkundenfälschung nebst demjenigen des Steuerbetrugs erfüllt wird (strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen), die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode jedoch nicht überschritten ist,

oder gefährdet, wird mit Freiheitsstrafe von drei Monat bis zu fünf Jahren bestraft.“ (§ 261 Abs. 1 Satz 1 StGB-D).

435 BÜLTE, *Vortaten*, S. 170 und 178 ff.

436 ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 261 Rz 67 und 83. Vgl. auch JAHN, *SSW-StGB*, § 261 Rz 11 und 24.

437 BGE 131 II 217 E. 2.3.

geldwäschereirechtlich erfasst sein können (**Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne**).⁴³⁸

2.5 SCHWELLE VON 300 000 FRANKEN HINTERZOGENER STEUERN

2.5.1 Vorbemerkung

Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB verlangt Vermögenswerte, die aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Gemäss Art. 1^{bis} gilt als qualifiziertes Steuervergehen ein Steuerbetrug, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen.⁴³⁹ Wie eingangs festgehalten,⁴⁴⁰ besteht das Risiko, dass Sachverhalte, in welchen einer Steuerhinterziehung ausschliesslich eine Urkundenfälschung (Falschbeurkundung) zugrunde liegt (Ausfüllen des Formulars A mit inhaltlich unwahren Angaben) oder der Tatbestand der Urkundenfälschung nebst demjenigen des Steuerbetrugs erfüllt wird (strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen), die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode jedoch nicht überschritten ist, geldwäschereirechtlich erfasst werden (**Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne**).⁴⁴¹ Gegebenenfalls ist die Schwelle nicht relevant.⁴⁴²

Im Rahmen der vorliegenden Analyse (Kap. 2.5) wird jedoch von der ebenfalls vertretbaren Hypothese ausgegangen, nach welcher der Gesetzgeber die Vortaten tatsächlich auf die von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB erfassten Sachverhalte beschränken wollte (**Steuergeldwäscherei im engeren Sinne**).⁴⁴³ Gegebenenfalls ist im Einzelfall zwecks Abgrenzung zwischen strafwürdigem und -unwürdigem Verhalten zu ermitteln, ob

438 Vgl. dazu Kap. 2.1. MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 16.

439 In Bezug auf die indirekten Steuern ist die Schwelle unklar, da es der Rechtsprechung überlassen ist, festzulegen, wann ein unrechtmässiger Vorteil von „besonders erheblichem Umfang“ gemäss Art. 14 Abs. 4 VStrR vorliegt (BBl 2014 605, S. 673).

440 Vgl. dazu Kap. 2.4.3.1.

441 Vgl. dazu Kap. 2.1.

442 Vgl. dazu MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695.

443 „Eine andere mögliche Lösung wäre gewesen, auf einen Schwellenwert zu verzichten. Dies wäre jedoch über die internationalen Anforderungen hinausgegangen und hätte wie bereits erwähnt zu einer Flut von Meldungen an die MROS mit erheblichem Bedarf

die Schwelle überschritten ist. Es ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Vortat einerseits vom Vorsatz umfasst sein muss, andererseits eine **materielle Strafbarkeitsvoraussetzung** darstellt. Ist die Schwelle im Einzelfall nicht überschritten, liegt damit ein strafloser untauglicher Versuch vor.⁴⁴⁴

2.5.2 Erfasste Steuerarten

Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB erfasst auf Grund der Systematik des Steuerrechts die vom DBG bzw. StHG abgedeckten Steuern, das heisst **Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen, Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen und Grundstückgewinnsteuern**,⁴⁴⁵ wobei insbesondere die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern ausgeschlossen sind.⁴⁴⁶ Die indirekten Steuern (inkl. Verrechnungssteuer) sind ebenfalls ausgeschlossen.

Gemäss Art. 21 GwV-FINMA ist aus der Perspektive der Finanzintermediäre grundsätzlich auf den Maximalsteuersatz des Landes abzustellen, um abzuschätzen ob die Schwelle erreicht ist, sodass die individuellen Steuerfaktoren des Steuerpflichtigen im Einzelfall nicht zu ermitteln sind. Gemäss dem Bundesrat ist allerdings gesamthaft davon auszugehen, dass eine Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern einem Bruttoeinkommen von 700 000 Franken oder mehr bzw. einem Reingewinn von 1'000 000 Franken oder mehr entspricht.⁴⁴⁷ Gemäss SUTER/REMUND wäre die Schwelle ebenfalls in folgenden Situationen erreicht: Nicht deklariertes Vermögen im Umfang von 29 Mio. Franken für einen Genfer bzw. 107 Mio. für einen Zuger Steuerpflichtigen, nicht deklariertes Eigenkapital von 75 Mio. Franken bei

an zusätzlichen Stellen bis zu einer vollständigen Umstrukturierung dieser Behörde geführt.“ (BBl 2014 605, S. 669).

444 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 47 und 76 ff. (insbes. Fn 128); ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 4 und 41 ff. Es ist jedoch zu beachten, dass versuchte Geldwäscherei strafbar ist, sobald sich die Vortat im Versuchsstadium befindet (vgl. dazu Kap. 2.9.3.3).

445 SIF, Vernehmlassung GAFL, S. 63; SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 609; SUTER/REMUND, *Infraktions fiscales*, S. 69 f.; OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFL*, S. 176. Vgl. auch BARTHOLET, *Private Banking*, S. 403 Fn 106.

446 SIF, Vernehmlassung GAFL, S. 63; SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFL, S. 45; SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 609; SUTER/REMUND, *Infraktions fiscales*, S. 70; BARTHOLET, *Private Banking*, S. 403.

447 AB 2014 N 1200.

einer im Kanton Genf steuerpflichtigen juristischen Person bzw. 428 Mio. bei einer im Kanton Zug steuerpflichtigen juristischen Person.

2.5.3 Erfasste Konstellationen

2.5.3.1 Allgemeines

Damit ein Sachverhalt von Art. 305^{bis} StGB erfasst wird, **müssen die Steuerersparnisse auf einen Steuerbetrug zurückzuführen sein.**⁴⁴⁸ Es stehen damit **strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen** im Vordergrund, denn bei diesen geht der Steuerhinterziehung – sowohl bezüglich der Einkommens- als auch der Gewinnsteuer – ein Steuerbetrug voraus.⁴⁴⁹ Die von der natürlichen und/oder juristischen Person hinterzogenen Steuern werden konsolidiert betrachtet, wobei die auf kantonaler, kommunaler und Bundesebene ersparten Beträge zu addieren sind.⁴⁵⁰

2.5.3.2 Besonderes zur Einkommenssteuer

Begeht der Steuerpflichtige weitere Steuerverkürzungen, die nicht auf einen Steuerbetrug zurückzuführen sind, indem er beispielsweise Dividenden in Bezug auf weitere Beteiligungen oder Einkünfte aus Vermietungen nicht deklariert, so werden diese Einkünfte bei der Berechnung des Schwellenwertes nicht mitberücksichtigt.

2.5.3.3 Besonderes zur Gewinnsteuer

In Bezug auf die Gewinnsteuer kann sich eine heikle Konstellation für die Berechnung des Schwellenwertes ergeben, wenn **es mehrere Aktionäre** gibt, wie zum Beispiel in Familienbetrieben. Als Beispiel kann man sich vier im gleichen Umfang beteiligte Aktionäre vorstellen, welche in einer bestimmten Steuerperiode verdeckte Gewinnausschüttungen (z.B. auf Grund von Gewinnvorwegnahmen) im Umfang von je 400 000 Franken erhalten. Es geht darum zu **bestimmen, ob die Vortat in Bezug auf den einzelnen Aktionär erfüllt ist**, wenn er oder ein Dritter mit seinen nicht deklarierten Vermögenswerten (400 000 Franken) hantiert. Es kommen zwei Varianten in Frage; Entweder berücksichtigt man die vom Aktionär hinterzogene Einkommenssteuer und nur die anteilmässige hinterzogene Gewinnsteuer

448 SIF, Vernehmlassung GAFL, S. 63.

449 DANON, *CoRo. LIFD*, Art. 57–58 Rz 171.

450 SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 609; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 70.

der Gesellschaft – damit dürfte die Schwelle von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB nicht erreicht sein – oder man berücksichtigt die gesamte hinterzogene Gewinnsteuer. Bei einem nicht deklarierten Gewinn von 1'600 000 Franken dürfte die Schwelle überschritten sein, losgelöst davon wie viel der Aktionär bei der Einkommenssteuer konkret hinterzogen hat.⁴⁵¹

Für die erste Lösung spricht auf den ersten Blick das Argument, dass der Aktionär gleich behandelt werden sollte, wie wenn er die verdeckte Gewinnausschüttung von einer Einmann-AG erhalten hätte. Es kann tatsächlich zu stossenden Ergebnissen kommen, wenn bei einer verdeckten Gewinnausschüttung von beispielsweise nur 10 000 Franken bereits eine Vortat anzunehmen ist. Für die zweite Lösung, welcher der Vorrang zu geben ist, spricht jedoch der Umstand, dass wenn der Kreis der Aktionäre klein ist, diese regelmässig auch im Verwaltungsrat sitzen und damit eine Organfunktion innehaben. Bei strafbaren verdeckten Gewinnausschüttungen gelten sie unter diesen Umständen als Mittäter des Steuerbetrugs, auch wenn sie nicht selbst die tatbestandsmässige Handlung (Einreichen der Steuererklärung der Gesellschaft) vorgenommen haben.⁴⁵² Mit Rücksicht auf die Gesetzessystematik lässt sich zudem ins Feld führen, dass die Organe in Bezug auf die hinterzogene Gewinnsteuer strafbar sind und für die hinterzogene Steuer haften (Art. 181 Abs. 3 i.V.m. Art. 177 Abs. 1 DBG).⁴⁵³ Ihre strafrechtliche Haftung erstreckt sich unter diesen Umständen auf die **gesamte hinterzogene Gewinnsteuer**.

2.6 TATOBJEKT

2.6.1 Vorbemerkung

Die Abgrenzung des Tatobjekts der Steuergeldwäscherei betrifft die Frage, **welche Vermögenswerte des Steuerpflichtigen kontaminiert sind**, bzw. über welche Vermögenswerte der Steuerpflichtige und Dritte straffrei verfügen können. Bei Steuerrückerstattungen entsteht – jedenfalls vor der Vermischung mit dem restlichen Vermögen – ein abgrenzbares Produkt. Im Kontext der

⁴⁵¹ AB 2014 N 1200.

⁴⁵² RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 52 ff.; LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 19; Urteil des BGer 6B.453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.7 (nicht publiziert im BGE 138 IV 47).

⁴⁵³ RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 181 Rz 14.

Steuergeldwäscherei liegt jedoch regelmässig eine Steuerverkürzung vor, womit Steuerersparnisse entstehen. Da sich die entsprechende Nachsteuerforderung als rein rechnerische Grösse gegen das gesamte Vermögen des Vortäters richtet,⁴⁵⁴ ist die Abgrenzung des Tatobjekts innerhalb dessen Vermögens problematisch. Würde man nur eine effektive Steuerrückerstattung als mögliches Tatobjekt betrachten, wäre der Anwendungsbereich der Steuergeldwäscherei besonders eng, da Rückerstattungsfälle selten eintreten dürften.⁴⁵⁵ Da Art. 305^{bis} StGB auch die Tatvariante der Steuerverkürzung gemäss Art. 175 Abs. 1 erstes Lemma DBG einbezieht, ist zu klären, **ob in einem solchen Fall die Steuerersparnisse selber als Tatobjekt gelten oder ob man auf die entsprechenden nicht deklarierten Steuerfaktoren abstellen soll.**

2.6.2 Grammatikalische Auslegung

2.6.2.1 Art. 305^{bis} StGB

Die Geldwäscherei besteht gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB in einer Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie der Täter weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Wie bereits erläutert, bezieht sich der Begriff „Vermögenswerte“ im Kontext der Steuergeldwäscherei auf Steuerersparnisse.⁴⁵⁶ Diese unterliegen, wie noch aufzuzeigen sein wird, der Einziehung.⁴⁵⁷ Auf dem ersten Blick ergibt sich der Eindruck, es würden einzig die „Vermögenswerte“ (die Steuerersparnisse) als Tatobjekt gelten. Dies entspricht zumindest der bei der Geldwäscherei bisher geltenden Auffassung.⁴⁵⁸ Genauer betrachtet, hält jedoch der Gesetzestext nicht fest, wie die Vereitelung der Einziehung zu erfolgen hat. Es bleibt damit bei der Steuergeldwäscherei offen, **welche Vermögenswerte als Tatobjekt gelten, sodass die nicht deklarierten Steuerfaktoren – im Sinne einer extensiven Interpretation⁴⁵⁹ – ebenfalls in Frage kommen.**

454 SCHNEIDER, *Diss.*, S. 189; GLASER, *Diss.*, S. 45.

455 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695.

456 Vgl. dazu Kap. 2.4.2.6.

457 Gemäss der in dieser Dissertation vertretenen Auffassung werden die Steuerersparnisse nach Art. 151 ff. DBG eingezogen. Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

458 Vgl. PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 9, für weitere Hinweise.

459 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 62 und 64.

Gemäss Ziff. 1^{bis} gelten „als qualifiziertes Steuervergehen [...] die Straftaten nach Artikel 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer und nach Artikel 59 Absatz 1 erstes Lemma des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen.“ Ziff. 1^{bis} statuiert nun explizit, dass Steuerdelikte zum Vortatenkreis gehören, will im Übrigen jedoch nur einen Schwellenwert festlegen. Eine Umschreibung des Tatobjektes liegt damit nicht vor.⁴⁶⁰ Ein zusätzliches Indiz dafür, dass Ziff. 1^{bis} nur die Schwelle und nicht das Tatobjekt definiert, ist, dass der Bundesrat im Vernehmlassungsbericht zum Vorentwurf die ersparten Steuern als Tatobjekt bezeichnete, obwohl die Schwelle der Steuervortat damals noch anhand von nicht deklarierten Steuerfaktoren definiert (Art. 186 Abs. 1^{bis} VE-DBG) und keine Änderung der Geldwäschereibestimmung vorgesehen war.⁴⁶¹ Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB enthält somit ebenfalls keine explizite Definition des Tatobjektes.

Es bleibt demnach bei Steuerverkürzungen offen, ob die Steuerersparnisse selber oder – im Sinne einer extensiven Interpretation – die entsprechenden Steuerfaktoren als Tatobjekt gelten.

2.6.2.2 § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB-D

An dieser Stelle ist der Vergleich mit der deutschen Geldwäschereibestimmung von Interesse. § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB-D lautet wie folgt: „Wer einen **Gegenstand**, der aus einer in Satz 2 genannten rechtswidrigen Tat herrührt, verbirgt, dessen Herkunft verschleiert oder die Ermittlung der Herkunft, das Auffinden, den Verfall, die Einziehung oder die Sicherstellung eines solchen Gegenstandes vereitelt oder gefährdet, wird mit Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren bestraft.“ Gemäss Satz 2 zählt die gewerbsmässige oder bandenmässige Steuerhinterziehung nach § 370 der Abgabenordnung zum Vortatenkreis. Satz 3 hält schliesslich fest, dass in einem solchen Fall die durch die Steuerhinterziehung **ersparten Aufwendungen und unrechtmässig**

460 Zum deutschen Recht GLASER, *Diss.*, S. 47. Der Verweis auf ersparte Aufwendungen könne „so verstanden werden, dass er nicht den Gegenstandsbegriff erweitern will, sondern das Merkmal „Herrühren“ ersetzt [...]“.

461 SIF, Vernehmlassung GAFI, S. 22. Vgl. allerdings die Kritik des dadurch entstehenden Widerspruchs in SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFI, S. 45.

erlangten Steuererstattungen und Vergütungen als Gegenstand im Sinne von Satz 1 gelten.⁴⁶²

Nach der in der Literatur vertretenen Auffassung bezeichnet der Ausdruck „Gegenstand“ zugleich das Tatobjekt.⁴⁶³ Demnach gelten gemäss § 261 StGB-D **nur die Steuerersparnisse und nicht die Steuerfaktoren als Tatobjekt.**⁴⁶⁴ Grundsätzlich stellt die deutsche Bestimmung auf das Herkunftsprinzip ab. Dieses wird bei der Steuergeldwäscherei jedoch – durch das Gesetz selbst – durchbrochen, da Steuerersparnisse kein Produkt aus der Vortat darstellen.⁴⁶⁵ Gewisse Autoren vertreten allerdings die Meinung, es würden trotzdem die Steuerfaktoren als Tatobjekt gelten, was mit dem Wortlaut auch kompatibel ist.⁴⁶⁶

2.6.2.3 § 165 Abs. 1 StGB-A

Im österreichischen Recht gelten sogenannte Finanzstraftaten als mögliche Vortaten der Geldwäscherei.⁴⁶⁷ § 165 Abs. 1 StGB-A lautet wie folgt: „Wer **Vermögensbestandteile**, die aus einem Verbrechen, einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen fremdes Vermögen, die mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedroht ist, einem Vergehen nach den §§ 223, 224, 225, 229, 230, 269, 278, 288, 289, 293, 295 oder 304 bis 309, einem gewerbsmässig begangenen Vergehen gegen Vorschriften des Immaterialgüterrechts oder einem in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden Finanzvergehen des Schmuggels oder der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben herrühren, verbirgt oder ihre Herkunft verschleiert, insbesondere, indem er im Rechtsverkehr über den Ursprung oder die wahre Beschaffenheit dieser Vermögensbestandteile, das Eigentum oder sonstige Rechte an ihnen, die Verfügungsbefugnis über sie, ihre Übertragung oder darüber, wo sie sich befinden, falsche Angaben macht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren zu bestrafen.“ Gemäss § 165 Abs. 2 „ist zu bestrafen, wer wissentlich Vermögensbestandteile an sich bringt, verwahrt, anlegt, verwaltet, umwandelt, verwertet oder einem Dritten überträgt, die aus einer in Abs.

462 Gutachten SIR Steuervortaten, S. 16.

463 JAHN, *SSW-StGB*, § 261 Rz 11; ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 261 Rz 24.

464 SAMSON, *Geldwäsche*, S. 269. Vgl. die weiteren Hinweise in SCHNEIDER, *Diss.*, S. 202.

465 JAHN, *SSW-StGB*, § 261 Rz 11 und 24.

466 MÜLLER, *Steuerhinterziehung*, S. 1641 f.; HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1313; GLASER, *Diss.*, S. 48.

467 Gutachten SIR Steuervortaten, S. 27 ff.

1 genannten mit Strafe bedrohten Handlung eines anderen stammen.“ Gemäss § 165 Abs. 5 „rührt [e]in Vermögensbestandteil [...] aus einer strafbaren Handlung her, wenn ihn der Täter der strafbaren Handlung durch die Tat erlangt oder für ihre Begehung empfangen hat oder wenn sich in ihm der Wert des ursprünglich erlangten oder empfangenen Vermögenswertes verkörpert.“ Diese Geldwäschereibestimmung enthält im Gegensatz zum Schweizer Recht eine ausführliche Definition des Tatobjektes, welche unter anderem bei Finanzstraftaten gilt. Somit bezieht sich gemäss dem Wortlaut die Tathandlung – das Verbergen oder Verschleiern der Herkunft – auf die aus der Vortat herrührenden Vermögenswerte, mithin **Steuerrückerstattungen oder Steuerersparnisse**, und nicht auf die entsprechenden Steuerfaktoren.⁴⁶⁸

2.6.2.4 Ergebnis

Da nach dem Wortlaut von Art. 305^{bis} StGB offen bleibt, ob bei Steuerverkürzungen die Steuerersparnisse oder die entsprechenden nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt gelten, ist durch **Heranziehung der anderen Auslegungselemente** Klarheit zu schaffen.

2.6.3 Historische Auslegung

Da die Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen am ursprünglichen Konzept der Geldwäscherei festhalten will,⁴⁶⁹ ist die Botschaft zur Geldwäscherei von 1989 heranzuziehen. Bereits diese stellt klar, dass sich die Umschreibung des Gegenstandes der Geldwäscherei an Art. 70 StGB⁴⁷⁰ orientiert.⁴⁷¹ Die Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen hält ebenfalls fest, dass der Geldwäscherei nur Vermögenswerte unterliegen, welche gemäss Art. 70 StGB eingezogen werden könnten, **womit nur die ersparten Steuern Objekt einer späteren Geldwäscherei sein können**.⁴⁷² Aus dieser Perspektive stimmen Einziehungs- und Tatobjekt überein.

⁴⁶⁸ Gemäss BÜLTE, *Vortaten*, S. 178 kommen nur Steuerrückerstattungen als Tatobjekte in Frage.

⁴⁶⁹ BBl 2014 605, S. 626 f.

⁴⁷⁰ Damals Art. 58 Abs. 1 lit. a StGB.

⁴⁷¹ BBl 1989 II 1061, S. 1082.

⁴⁷² BBl 2014 605, S. 626.

In dieser Dissertation vertrete ich allerdings die Meinung, dass Steuererparnisse – trotz der Ausführungen der Botschaft – nicht gestützt auf Art. 70 StGB, sondern auf Art. 151 DBG als Nachsteuerforderung einzuziehen sind.⁴⁷³ Damit löst sich Art. 305^{bis} von Art. 70 StGB ab, sofern es sich um Steuergeldwäscherei handelt. **Das Ergebnis der historischen Auslegung ist demnach zu relativieren.**

2.6.4 Systematische Auslegung

2.6.4.1 Allgemeines

Geht man davon aus, dass die nicht deklarierten Steuerfaktoren das Tatobjekt der Geldwäscherei darstellen, postuliert man eine **Diskrepanz zwischen Einziehungs- und Geldwäschereiobjekt**. Es ist zu untersuchen, ob dies aus einer systematischen Perspektive vertretbar ist.

2.6.4.2 Bezug zu Art. 70 StGB

Die Verknüpfung zwischen Art. 70 f. und 305^{bis} StGB ergibt sich bereits aus der historischen Auslegung.⁴⁷⁴ Die Botschaft zur Geldwäscherei von 1989 führt vor allem systematische Argumente ins Feld; „Sollte der Anwendungsbereich [von Art. 70] erweitert werden, würde auch der strafrechtliche Schutz [von Art. 305^{bis}] automatisch entsprechend angepasst. Die Eröffnung eines konkreten Einziehungsverfahrens ist [indessen] nicht Tatbestandsvoraussetzung, die abstrakte Einziehbarkeit, wie sie von Artikel [70] in Verbindung mit Artikel 305^{bis} StGB umschrieben wird, begründet die Strafbarkeit der Vereitelungshandlung.“⁴⁷⁵ Demnach steht einerseits fest, dass der Begriff „**Einziehung**“ **gemäss beider Bestimmungen grundsätzlich übereinstimmt**. Andererseits beweist der Hinweis auf die „Strafbarkeit der Vereitelungshandlung“, dass das Einziehungsobjekt (Art. 305^{bis} bzw. 70 StGB) mit dem Tatobjekt (Art. 305^{bis} StGB) übereinstimmt.

Obwohl das ursprüngliche Konzept der Geldwäscherei an die Einziehung anknüpft,⁴⁷⁶ gibt es vereinzelt Fälle, in welchen das Geldwäschereiobjekt nicht der Einziehung unterliegt.⁴⁷⁷ Dies ergibt sich daraus, dass die Botschaft

⁴⁷³ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁴⁷⁴ Vgl. dazu Kap. 2.6.3.

⁴⁷⁵ BBl 1989 II 1061, S. 1084; BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 27 ff.

⁴⁷⁶ BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 30.

⁴⁷⁷ BBl 1989 II 1061, S. 1082. Vgl. ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 197 f. (Vgl. allerdings Rz 225).

nur eine „abstrakte Einziehbarkeit“ verlangt. Somit nimmt Art. 70 Abs. 1 zunächst Vermögenswerte, die dem Verletzten zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes ausgehändigt werden können, von der Einziehung aus. Diese unterliegen – bevor sie tatsächlich ausgehändigt werden – dennoch der Geldwäscherei.⁴⁷⁸ Art. 70 Abs. 2 sieht ebenfalls einen Vorbehalt vor, gemäss welchem die Einziehung ausgeschlossen ist, wenn sie eine unverhältnismässige Härte darstellen würde. Die entsprechenden Vermögenswerte unterliegen trotzdem der Geldwäscherei. Im einen wie im anderen Fall stehen jedoch ausschliesslich Vermögenswerte in Frage, die aus der Vortat herrühren.⁴⁷⁹ Es ergeben sich daraus **keine Argumente für die Annahme einer Diskrepanz zwischen dem Tatobjekt (Art. 305^{bis} StGB) und dem Einziehungsobjekt (Art. 305^{bis} bzw. 70 StGB)**, welche erlauben würde, die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt zu betrachten.

2.6.4.3 Geldwäschereigesetz

Gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. a GwG muss ein Finanzintermediär der Meldestelle für Geldwäscherei unverzüglich Meldung erstatten, wenn er weiss oder den begründeten Verdacht hat, dass die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte im Zusammenhang mit einer strafbaren Handlung nach Art. 305^{bis} StGB stehen (Ziff. 1) oder aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Art. 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren (Ziff. 2).

Isoliert betrachtet könnte Ziff. 1 so verstanden werden, als beziehe sie sich auf die nicht deklarierten Steuerfaktoren. Der Gesetzgeber wollte jedoch damit nur sicherstellen, dass auch Vermögen aus Geldwäschereihandlungen, obwohl diese nur Vergehen darstellen, in die Meldepflicht einbezogen wird, sodass der Geldwäscher, obwohl nicht selber Vortäter, ebenfalls vom Geltungsbereich erfasst wird. Es war aber nicht das Ziel, legales Vermögen, welches nicht aus der Vortat selbst herrührt, als bemakelt zu bezeichnen.⁴⁸⁰ Dazu kommt der Umstand, dass der Inhalt von Ziff. 1 bei den besonderen Sorgfaltspflichten von Art. 6 GwG fehlt.

⁴⁷⁸ Dies setzt allerdings voraus, dass man im Einklang mit SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 70a, davon ausgeht, dass die Aushändigung an den Verletzten nach Art. 70 Abs. 1 StGB auch für obligatorische Ansprüche – somit Vermögenswerte – und nicht nur für bewegliche Gegenstände bzw. dingliche Vermögenswerte gilt, denn letztere sind nicht Gegenstand der Geldwäscherei (ACKERMANN, *OK² I*, Art. 305^{bis} Rz 196).

⁴⁷⁹ STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 57 Rz 28.

⁴⁸⁰ ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 9 Rz 11.

Anlässlich der Gesetzesrevision betreffend die Steuergeldwäscherei wurde vielmehr **Ziff. 2** dahingehend angepasst, dass auch Vermögenswerte, die aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB herrühren, die Meldepflicht auslösen. Dies spricht sogar für eine **restriktive Auslegung des Geldwäschereitatbestandes** dahingehend, dass **bei Steuerverkürzungen nur Steuerersparnisse als Tatobjekt** in Frage kommen.

2.6.4.4 Ergebnis

Aus der systematischen Auslegung ergibt sich, dass das Einziehungsobjekt (gemäss Art. 70 i.V.m. Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB) mit dem Tatobjekt (nach Art. 305^{bis} StGB) grundsätzlich übereinstimmt. Nicht deklarierte Steuerfaktoren stellen unter diesen Umständen kein Tatobjekt der Geldwäscherei dar. Dieses Ergebnis lässt sich allerdings dadurch relativieren, dass Steuerersparnisse gemäss dieser Dissertation ohnehin nach Art. 151 DBG als Nachsteuerforderung einzuziehen sind.⁴⁸¹ Aus der ebenfalls seit 1. Januar 2016 geltenden Fassung des Geldwäschereigesetzes ergibt sich hingegen klar, dass Art. 305^{bis} StGB restriktiv auszulegen ist, sodass **bei Steuerverkürzungen nur Steuerersparnisse als Tatobjekt** in Frage kommen.

Zur verfassungs- und völkerrechtskonformen Auslegung, vgl. Kap. 2.6.5.6.

2.6.5 Teleologische Auslegung

2.6.5.1 Ausgangslage

Gemäss der grammatikalischen Auslegung von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB kommen bei Steuerverkürzungen sowohl Steuerersparnisse als auch – auf Grund einer extensiven Auslegung – nicht deklarierte Steuerfaktoren als Tatobjekt in Frage. Die historische bzw. die systematische Auslegung schliessen jedoch eine solche extensive Auslegung aus. Es ist nun mit Hilfe der teleologischen Auslegung Klarheit zu schaffen. Diese Interpretationsmethode fragt „nach dem legislativpolitischen (rechtspolitischen) Zweck, nach der der Vorschrift zugrunde liegenden „Idee“, nach der „Finalität“ einer Norm [...]“. Das teleologische Argument ist in erster Linie aus den Absichten des Gesetzgebers zu erschliessen,⁴⁸² welche sich in der Regel aus den Materialien ergeben.⁴⁸³

⁴⁸¹ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁴⁸² BGE 130 III 76 E. 4.2.

⁴⁸³ KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 152 ff.

2.6.5.2 Ratio legis gemäss den Materialien

2.6.5.2.1 Gesetzesvorentwurf

Im Gesetzesvorentwurf wollte der Bundesrat die **Schwelle der Vortat noch anhand von nicht deklarierten Steuerfaktoren definieren**.⁴⁸⁴ Aufgrund des Widerstandes der Vernehmlassungsteilnehmer wurde schlussendlich auf die Steuerersparnisse abgestellt.⁴⁸⁵ Die Kritikpunkte lassen sich wie folgt zusammenfassen: Der Begriff „nicht deklarierten Steuerfaktoren“ sei unklar, weil nicht bestimmt sei, ob er nur Einkommen und Gewinne einschliesse oder auch Vermögen und Kapital. Gegebenenfalls habe die Anwendung des Schwellenwerts von 600 000 Franken zur Folge, dass bereits die Hinterziehung eines Steuerbetrags von wenigen hundert Franken ein Verbrechen darstellte. Der Schwellenwert stehe daher in keinem Verhältnis zur effektiv hinterzogenen Steuer und sage nichts über deren Höhe aus. Im Extremfall sei nicht einmal eine Steuerhinterziehung gegeben, wenn die nicht deklarierten Steuerfaktoren kleiner seien als das negative Einkommen gemäss Steuererklärung. Zudem schaffe das Kriterium grosse Disparitäten unter den Kantonen. Es sei schliesslich keine Begründung geliefert worden, wie es zum Grenzwert von 600 000 Franken gekommen sei.⁴⁸⁶ Die vorliegenden Kritikpunkte zeigen die Probleme auf, die sich ergeben hätten, wenn der Gesetzgeber die Schwelle der Vortat und damit den sachlichen Geltungsbereich der Steuergeldwäscherei anhand nicht deklarerter Steuerfaktoren definiert hätte. Um das Tatobjekt der Geldwäscherei geht es jedoch nicht. Die Vernehmlassungsteilnehmer wiesen bloss darauf hin, dass das im Vorentwurf vorgeschlagene Kriterium nicht den Erläuterungen des Bundesrates entspreche, wonach nur die durch die verbrecherische Vortat dem Fiskus entzogenen Steuern Objekt einer späteren Geldwäscherei bilden könnten. **Es wird hingegen nicht behauptet, die nicht deklarierten Vermögenswerte seien generell als Tatobjekt auszuschliessen.**

2.6.5.2.2 Botschaft

Anlass der Aufwertung von Steuerdelikten zu Vortaten der Geldwäscherei ist die **Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der GAFL**, welche die

484 „Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft wird, wer einen Steuerbetrag nach Absatz 1 begeht, wenn die nicht deklarierten Steuerfaktoren mindestens 600 000 Franken betragen.“ (Art. 186 Abs. 1^{bis} VE-DBG).

485 Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 161.

486 SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFL, S. 44 ff.

international anerkannten Standards zur Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung bilden. Gemäss der **Empfehlung Nr. 3** soll die Gesetzgebung sowohl bei den indirekten als auch den direkten Steuern schwere Straftaten als mögliche Geldwäschereivortaten enthalten.⁴⁸⁷ Die neue Gesetzgebung soll damit verhindern, dass der Finanzplatz Schweiz für kriminelle Zwecke, namentlich Steuerhinterziehungen, missbraucht werden kann. Auf der anderen Seite wollte der Bundesrat nicht über das hinausgehen, was die GAFI verlangt. Da diese nicht definiert, was unter Steuervortaten genau zu verstehen ist, bestand bei der Umsetzung ein gewisser Spielraum.⁴⁸⁸

Gemäss der Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen bleibt trotz der Einführung von Art. 305^{bis} StGB die „Definition der Geldwäscherei [...] unverändert. Es handelt sich hauptsächlich um eine Vereitelung der Einziehung der Vermögenswerte krimineller oder künftig auch deliktischer Herkunft.“⁴⁸⁹ Der Gesetzgeber stellt dabei zwei Anforderungen: Es soll „klar sein, dass die Einführung von Steuervortaten **nicht das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen kontaminiert, sondern dass nur die durch die verbrecherische oder deliktische Vortat dem Fiskus entzogenen Vermögenswerte (d.h. die ersparten Steuern) Objekt einer späteren Geldwäscherei bilden können**.“⁴⁹⁰ Die Botschaft weist zusätzlich auf Folgendes hin: „Von einer anderen Art von Schwellenwert wie zum Beispiel dem nicht deklarierten Einkommen oder Vermögen auszugehen, ist jedoch nicht möglich. Denn ein Einkommen – auch ein erhebliches – nicht zu deklarieren, heisst noch nicht, dass am Ende tatsächlich Steuerhinterziehung vorliegt [...]. Ohne Steuerhinterziehung liegt aber mangels eines Gegenstands, der eingezogen werden könnte, keine Geldwäscherei vor.“⁴⁹¹

2.6.5.2.3 *Parlamentarische Beratungen*

Aus den parlamentarischen Beratungen ergibt sich, dass die Gesetzgebung, insbesondere Art. 305^{bis} StGB, unter **internationalem Druck** hinsichtlich der Einhaltung der internationalen Standards durch die Schweiz revidiert

⁴⁸⁷ Vgl. dazu Recommendations du GAFI 2012, S. 12, 36 f. und 121. Vgl. ebenfalls Diskussionspapier Finanzplatz, S. 23; Bericht Finanzmarktpolitik, S. 27 und Bericht EU Komm. (2007/60/EG), S. 5.

⁴⁸⁸ BBl 2014 605, S. 623 und 643.

⁴⁸⁹ BBl 2014 605, S. 668.

⁴⁹⁰ BBl 2014 605, S. 626.

⁴⁹¹ BBl 2014 605, S. 669.

wurde.⁴⁹² Deswegen wurde schlussendlich der bundesrätliche Vorschlag aus der Botschaft (quasi) *mutatis mutandis* übernommen.⁴⁹³ Dem **Erhalt eines integren Finanzplatzes**, dessen Schutz vor kriminellem Missbrauch im Steuerbereich und dem **guten Ruf der Schweiz** wurden besondere Bedeutung zugemessen.⁴⁹⁴ Es bestand daher die Absicht nicht nur eine Papierregelung zu erschaffen,⁴⁹⁵ sondern die neue Gesetzgebung wirklich **GAFI-konform** auszugestalten.⁴⁹⁶ Es bestand trotzdem der Wille, nicht über das hinauszugehen, was die GAFI verlangt: kein „Swiss finish“!⁴⁹⁷

Aufgrund der angestrebten GAFI-Konformität drehte sich die Diskussion im Parlament vor allem darum, welches der sachliche Anwendungsbereich der Steuergeldwäscherei sein sollte und wie die Schwelle bei der Vortat gestaltet werden musste. Der Nationalrat hat insbesondere darüber debattiert, ob Steuerverkürzungen, welche Steuerersparnisse generieren, einzubeziehen seien.⁴⁹⁸ Es fand indessen **keine Auseinandersetzung mit der Frage** statt, **wie das Tatobjekt gegebenenfalls abgegrenzt werden sollte**. Dazu lassen sich nur die Ausführungen der „Minderheit Merlini“ finden, welche postulierte, dass man die Steuergeldwäscherei auf Rückerstattungsfälle beschränken sollte. „Wie soll dann eine Steuerhinterziehung von z.B. 100 000 oder 200 000 Franken vom Finanzintermediär lokalisiert werden, wenn überhaupt kein Geldzufluss vorhanden ist? Diese heikle Frage der Lokalisierbarkeit des Geldzuflusses wird bei der Version der Mehrheit vollumfänglich ausgeblendet.“⁴⁹⁹

2.6.5.3 Nur Steuerrückerstattungen als Tatobjekt (teleologische Reduktion)

Bei der teleologischen Reduktion geht es darum, einen zu weit gefassten und somit undifferenzierten Wortsinn auf den Anwendungsbereich zu reduzieren, welcher der *ratio legis* entspricht.⁵⁰⁰ Ausgehend vom

492 NAEF, *Soft Law und Gewaltenteilung*, S. 117 f.

493 Die einzige Änderung, welche die parlamentarischen Beratungen mit sich gebracht haben, ist die Erhöhung der Schwelle der hinterzogenen Steuern von 200 000 auf 300 000 Franken.

494 Stefan Engler, für die Rechtskommission des Ständerates, AB 2014 S 156 f.

495 Martin Schmid, AB 2014 S 159.

496 Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 N 1982.

497 Guillaume Barazzone, AB 2014 N 1160 und 1201.

498 Vgl. AB 2014 S 170 ff.

499 Giovanni Merlini, AB 2014 N 1980.

500 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 224 f.

Wortlaut der Geldwäschereibestimmung würde eine Einschränkung des Tatobjektes auf Rückerstattungsfälle eine teleologische Reduktion darstellen. Dies würde zugleich eine **wesentliche Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs der Steuergeldwäscherei** mit sich bringen. Die parlamentarischen Beratungen zeigen jedoch zweifelsfrei, dass alle Tatvarianten der Steuerhinterziehung (damit auch Steuerverkürzungen) erfasst werden sollen. In der Sommersession 2014 hat sich der Nationalrat dafür entschieden, die Steuervortat auf Rückerstattungen zu beschränken.⁵⁰¹ Rückerstattungsfälle sind jedoch im Bereich der direkten Steuern kaum praxisrelevant.⁵⁰² Deswegen haben sich die Räte schlussendlich auf die bundesrätliche bzw. ständerätliche Fassung geeinigt, nach welcher sowohl Steuerersparnisse als auch Steuerrückerstattungen erfasst sein sollen.⁵⁰³ **Eine teleologische Reduktion kommt damit nicht in Frage.** Zudem würde eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Steuergeldwäscherei auf rück- erstattete Steuerbeträge die GAFI-Empfehlung Nr. 3 faktisch nicht umsetzen und die gesetzgeberische Arbeit unnütz machen.⁵⁰⁴

2.6.5.4 Steuerersparnisse als Tatobjekt (restriktive Auslegung)

2.6.5.4.1 Problematik

Sowohl die *ratio legis* der ursprünglichen Geldwäschereibestimmung⁵⁰⁵ als auch diejenige der per 1. Januar 2016 geltenden Fassung zielt darauf ab, die aus einer Vortat bzw. Steuervortat herrührenden Vermögenswerte verkehrsunfähig zu machen. Die **Botschaft** zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen qualifiziert deswegen explizit **ersparte Steuern als Tatobjekt**,⁵⁰⁶ hält aber zugleich fest, die Vermögenseinziehung setze voraus, dass die deliktischen Vermögenswerte noch vorhanden und **hinreichend lokalisierbar** seien.⁵⁰⁷ Obwohl die Absicht, nur den Hinterziehungserfolg zu

⁵⁰¹ „... wenn diese Straftaten eine oder mehrere Steuerrückerstattungen über 200 000 Franken pro Steuerperiode bewirken“ (AB 2014 N 1202).

⁵⁰² MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695.

⁵⁰³ AB 2014 N 9689 ff.

⁵⁰⁴ Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 N 1982. Gemäss NAEF/CLERICI, *Umsetzung GAFI*, S. 1 ff. wäre die Einschränkung auf Rückerstattungsfälle GAFI-konform.

⁵⁰⁵ BBl 1989 II 1061, S. 1082.

⁵⁰⁶ BBl 2014 605, S. 626; vgl. bereits SIF, Vernehmlassung GAFI, S. 22.

⁵⁰⁷ BBl 2014 605, S. 626.

inkriminieren, an sich sachgerecht ist, stellt sich die Frage, wie das Tatobjekt in einem solchen Fall individualisiert werden kann.

Die Auffassung des schweizerischen Gesetzgebers nähert sich der Lösung des **deutschen Rechts** an, allerdings mit dem Unterschied jedoch, dass das deutsche Gesetz die „durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen und unrechtmässig erlangten Steuererstattungen und -vergütungen“ explizit zum Geldwäschereigegenstand erklärt.⁵⁰⁸ Die bisher ergangenen Urteile zu Steuerdelikten als Vortaten zur Geldwäsche betreffen allerdings nur die Zulässigkeit von Telekommunikationsüberwachungen und ähnlichen Massnahmen, welche gemäss der Strafprozessordnung (§ 100a StPO-D) beim Verdacht der Geldwäsche, hingegen nicht beim blossen Verdacht der Steuerhinterziehung zulässig sind. Gemäss dem Bundesverfassungsgericht erfordert die Darlegung des Geldwäscheverdachts im Rahmen eines Antrags auf Überwachungsmassnahmen die Darlegung des Vortatverdachts. In Bezug auf die Steuerhinterziehung umfasst dies die Darlegung, welche Steuererklärung oder Voranmeldung pflichtwidrig unterlassen oder falsch angegeben wurde und welche Steuer dadurch verkürzt wurde.⁵⁰⁹ Da die eigentliche Geldwäschereihandlung und insbesondere die Sachidentität zwischen den ersparten Steuern und dem Tatobjekt nicht näher zu umschreiben sind, erging bezüglich der Steuergeldwäsche **nie ein Entscheid in der Sache**.

Die **deutsche Literatur** zur Steuergeldwäsche steht der **gesetzgeberischen Lösung sehr kritisch gegenüber**. Gemäss vielen Autoren könne die Frage, wie Geldwäschereihandlungen an ersparten Aufwendungen begangen werden können, kaum plausibel beantwortet werden.⁵¹⁰ Bei der Steuerverkürzung fehle es an einem originär kriminellen Gewinn, der im Vermögen des Steuerpflichtigen konkretisierbar und abgrenzbar wäre. Mit anderen Worten könne der Zusammenhang zwischen einem bestimmten Geldbetrag einerseits und der ausgebliebenen Aufwendung andererseits nicht erstellt werden.⁵¹¹ Durch § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D werde der klassische Ansatz der Geldwäsche auf den Kopf gestellt, da an einem „Nichts“

⁵⁰⁸ § 261 Abs. 1 Satz. 3 StGB-D.

⁵⁰⁹ Beschluss des BVerfG vom 4. Juli 2006, Az.: 2 BvR 950/05, NJW 2006, S. 2974 f., E. 17; Gutachten SIR Steuervortaten, S. 19.

⁵¹⁰ ESCHELBACH, *Steuerstrafrecht*, § 261 Rz 16 (mit weiteren Hinweisen).

⁵¹¹ SAMSON, *Geldwäsche*, S. 272.

keine Geldwäscherei begangen werden könne.⁵¹² Würden ersparte Steuern als Tatobjekt gelten, würde zwar die Höhe des Betrags erfasst, nicht aber festgelegt, wie die inkriminierten Vermögenswerte vom restlichen Vermögen des Steuerhinterziehers abzugrenzen seien. Es wird deswegen in Zweifel gezogen, dass es dem Gesetzgeber mit der geltenden Fassung von § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D gelungen ist, die Kontamination des gesamten Vermögens des Vortäters abzuwenden.⁵¹³ Vielmehr **erfolge eine Gesamtkontamination, die als unverhältnismässig bezeichnet wird**. Einige Autoren sind deswegen der Meinung, § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D sei, **insoweit er die Steuerersparnis erfasst, schlicht unbeachtlich**.⁵¹⁴ Eine Ausnahme wäre nur möglich, wenn „das gesamte Vermögen oder der Teil des Vermögens, aus dem nachweislich die Aufwendung erfolgt wäre, insgesamt oder jedenfalls in einem Umfang, der den legal erlangten und einbehaltenen Anteil des Vermögens übersteigt, Objekt der Geldwäschereihandlung ist.“⁵¹⁵

2.6.5.4.2 Keine Abgrenzungsmöglichkeit

Da sich Ersparnisse tatsächlich nur abstrakt im begünstigten Vermögen niederschlagen, fragt sich, ob eine normative Abgrenzung des Tatobjektes auf einen bestimmten Teil dieses Vermögens oder bestimmte Gegenstände, die wertmässig der Ersparnis entsprechen, möglich ist. Nach dem Grundsatz Fifo („**first in first out**“) könnte man bestimmen, dass „der Steuerhinterzieher erst dann auf bemakeltes Vermögen zugreif[t], wenn er sein Vermögen in der Höhe ausgegeben hat, die es vor der Steuerhinterziehung hatte.“ Alternativ könnte man nach dem Prinzip Lifo („**last in first out**“) annehmen, dass „das Vermögen eines Steuerhinterziehers wieder sauber [ist], wenn er nach Tatbegehung einen der Ersparnis entsprechenden Geldbetrag wieder ausgegeben hat.“⁵¹⁶ Die Fifo Methode erscheint als willkürlich, denn es ist nicht ersichtlich, wieso „derjenige, der mit dem Vortäter ein Rechtsgeschäft über den letzten Vermögensrest abschliesst, sich nicht soll darauf berufen dürfen, dass schon [andere weggegebene] Gegenstände die ersparten Aufwendungen verkörpert. Der Satz „Den letzten beißen die Hunde“ ist kein Rechtsprinzip.“⁵¹⁷ Umgekehrt macht sich bei der Lifo Methode nur derjenige Vertragspartner

⁵¹² SAMSON, *Geldwäsche*, S. 270.

⁵¹³ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 203; GLASER, *Diss.*, S. 45.

⁵¹⁴ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 203; GLASER, *Diss.*, S. 59 f.

⁵¹⁵ ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 261 Rz 83.

⁵¹⁶ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 203 und 212.

⁵¹⁷ ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 261 Rz 83.

strafbar, der ein Rechtsgeschäft über den ersten Vermögensteil abschliesst, wofür es ebenfalls keinen sachlichen Grund gibt.

Die genannten Ansätze sind damit **willkürlich**, da sie jeweils eine **reine Fiktion spekulativer Art** darstellen,⁵¹⁸ die weder im Gesetz noch in der Botschaft einen Anhaltspunkt findet. Die Fifo und Lifo Methoden sind Grundsätze aus dem Rechnungswesen, die nicht dazu benutzt werden können, um Tatbestandsmerkmale einer Norm zu definieren. Die Anwendung dieser Grundsätze im Strafrecht verletzt die elementaren Gerechtigkeitserwartungen und entzieht sich jeder vernünftigen Begründung.⁵¹⁹ Selbst im Zusammenhang mit der deutschen Bestimmung (§ 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D) führt SAMSON aus, es solle „festgehalten werden, dass jene Formulierung, die allein in der Lage ist, aus den „ersparten Aufwendungen“ einen Gegenstand zu machen, auf den sich die Tathandlungen der Geldwäsche beziehen können, bereits eindeutig den Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift überschreitet und deshalb ein Fall von **Verfassungswidrigkeit** vorläge, wollte ein Gericht diese Interpretation wählen.“⁵²⁰ Wenn die Botschaft festhält, dass „im Umfang der Einsparung eines „Steuerabflusses“ [...] sich vormalig legale Vermögenswerte in verbrecherisches oder deliktisches Vermögen [umwandeln]“,⁵²¹ entspricht dies damit nicht der wirtschaftlichen Realität. Bildlich gesprochen, tropft nach der klassischen Konzeption der Geldwäscherei wegen der Vortat Öl in Wasser. Die Botschaft möchte aber **aus Öl Wasser machen!**⁵²²

2.6.5.4.3 Gesamtkontamination als Folge

2.6.5.4.3.1 Allgemeines

Betrachtet man die Steuerersparnisse als Tatobjekt, entsteht eine **Gesamtkontamination, obwohl der Gesetzgeber eine solche Lösung explizit verwirft**.⁵²³ Dies ist darauf zurückzuführen, dass ersparte Aufwendungen innerhalb eines bestimmten Vermögens nicht abgegrenzt werden können und zur Tilgung der Steuerschuld ohnehin das ganze Vermögen des Vortäters zur Verfügung steht.⁵²⁴ Auch der Anspruch des Fiskus auf die Steuerentrichtung

⁵¹⁸ GLASER, *Diss.*, S. 48; SAMSON, *Geldwäsche*, S. 272.

⁵¹⁹ MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 220.

⁵²⁰ SAMSON, *Geldwäsche*, S. 271.

⁵²¹ SIF, Vernehmlassung GAFI, S. 22; BBl 2014 605, S. 626.

⁵²² GLASER, *Diss.*, S. 46.

⁵²³ BBl 2014 605, S. 626.

⁵²⁴ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 203.

(und die Nachsteuerforderung) richtet sich gegen das ganze Vermögen.⁵²⁵ „Verfügt der Steuerpflichtige über mehrere Konten, so darf er frei wählen, von welchem dieser Konten er eine anstehende Überweisung tätigt. Er darf auch sämtliche Konten – gleichmässig oder unterschiedlich – belasten, kann einen Kredit aufnehmen und den Kreditgeber anweisen, den Betrag unmittelbar an das Finanzamt zu überweisen. Er kann etwaiges Bargeld verwenden oder Vermögensgegenstände zum Zwecke der Steuerzahlung verkaufen. Wie er sich verhält, steht erst fest, wenn der Steuerpflichtige die erforderlichen Aktivitäten entfaltet.“⁵²⁶ Unter diesen Umständen ist keine Abgrenzung eines Tatobjektes möglich. Die Folgen einer Gesamtkontamination lassen sich in **zwei Varianten** aufzeigen.

2.6.5.4.3.2 *Kontamination des Vermögens nur in seiner Gesamtheit*

Nach der ersten Auslegungsvariante geht man davon aus, dass nicht einzelne Vermögenswerte kontaminiert sind, sondern das Vermögen des Vortäters in seiner Gesamtheit. Eine Geldwäschereihandlung ist demnach nur möglich, wenn sie sich mindestens auf einen solch hohen Anteil bezieht, dass **der unberührte Teil des Vermögens wertmässig niedriger ist als die illegale Steuerersparnis**. Nur so ist man sicher, dass der erlangte Vorteil zumindest teilweise im Objekt verkörpert ist, auf welches sich die Geldwäschereihandlung bezieht.⁵²⁷ Auf den ersten Blick erscheint diese Auslegung befriedigend, da sie, im Gegensatz zu allen anderen Auslegungsvarianten, welche die Steuerersparnisse als Tatobjekt bezeichnen, zumindest **keiner willkürlichen Fiktion** bedarf.⁵²⁸

Trotzdem ist das **Ergebnis absurd**, was anhand des folgenden Beispiels illustriert werden kann: Das Vermögen des Vortäters beträgt 100, bestehend aus Kontoguthaben (5), Auto (10) und Immobilie (85). Die ersparten Steuern belaufen sich auf 6. Wird zuerst die Immobilie veräussert und werden die entsprechenden Vermögenswerte verbraucht,⁵²⁹ beträgt das Restvermögen 15. Es liegt noch keine strafbare Handlung vor, sobald aber das Auto verkauft

⁵²⁵ BT-Drucks. 14/7471, S. 9; GLASER, *Diss.*, S. 45; HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1310 f.

⁵²⁶ BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 167. Vgl. auch GLASER, *Diss.*, S. 45 f.

⁵²⁷ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 206; GLASER, *Diss.*, S. 52; BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 161 und 168.

⁵²⁸ GLASER, *Diss.*, S. 48; SAMSON, *Geldwäsche*, S. 272; ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 261 Rz 83.

⁵²⁹ Es werden zum Beispiel Überweisungen auf deklarierte Konti Dritter getätigt, womit der *paper trail* erhalten bleibt, sodass keine Geldwäschereihandlung vorliegt.

wird, ist dieses geldwäschereitauglich, da das Restvermögen (5) dann kleiner ist als die Steuerersparnis (6). Wird der Erlös aus dem Immobilienverkauf hingegen in weitere Immobilien reinvestiert, bleibt der ursprüngliche Vermögensstand – konjunkturelle Schwankungen vorbehalten – erhalten und die Veräußerung des Autos stellt in keinem Fall eine Geldwäschereihandlung dar.⁵³⁰ Die Strafbarkeit einer bestimmten Handlung hängt somit davon ab, wie sich das gesamte Vermögen des Vortäters zusammensetzt und was ein zu veräußernder Gegenstand wert ist. Mit anderen Worten, je reicher man ist, desto mehr Steuerersparnisse kann man legal „waschen“. Dies **verletzt das Gebot der Gleichbehandlung**. Zudem hält eine solche Auslegung den **Anwendungsbereich der Steuergeldwäscherei äusserst klein**,⁵³¹ da „sich typische Geldwäschereihandlungen kaum einmal auf das (nahezu) gesamte Vermögen des Vortäters zu beziehen pflegen und sich die Höhe des (scheinbar) legalen Restvermögens vom Vortäter beeinflussen lässt.“⁵³² Aus genannten Gründen **wird der vorliegende Ansatz nicht von der *ratio legis* erfasst**.

2.6.5.4.3.3 *Kontamination jedes einzelnen Vermögenswerts*

Nach der anderen möglichen Auslegungsvariante geht man davon aus, dass nicht nur das Vermögen des Vortäters in seiner Gesamtheit, sondern auch die einzelnen Vermögenswerte kontaminiert sind. Daraus resultiert, dass **grundsätzlich jede Transaktion mit einem Teil des Vermögens des Vortäters den objektiven Tatbestand der Geldwäscherei zu erfüllen vermag**.⁵³³ Da die einfachsten Alltagshandlungen möglicherweise als Geldwäscherei qualifiziert werden könnten, wird die **Frage der Strafbarkeit faktisch vollumfänglich auf den subjektiven Tatbestand verlagert**. Der objektive Tatbestand müsste aber aus sich selbst heraus eine Grenze finden.

Auf Grund der vorliegenden Auslegungsvariante ist der Steuerpflichtige als **Vortäter totalisoliert** bzw. sein Vermögen wird verkehrsunfähig, sobald zum Beispiel durch die Medien bekannt gegeben wird, dass ein Ermittlungsverfahren wegen Verdachts auf Steuerhinterziehung gegen ihn läuft. Es entsteht damit das **Risiko, dass das ganze Wirtschaftssystem**

530 Das vorliegende Beispiel stammt aus GLASER, *Diss.*, S. 54 f., ist jedoch leicht verändert worden.

531 SCHNEIDER, *Diss.*, S. 206 f.; GLASER, *Diss.*, S. 52 und 58; BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 161 und 168.

532 BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 168.

533 SCHNEIDER, *Diss.*, S. 193.

kollabiert.⁵³⁴ Ein solches Ergebnis ist umso weniger befriedigend, da die in der Botschaft festgehaltene Bezeichnung der ersparten Steuern als Tatobjekt doch eigentlich als Einschränkung gedacht ist.⁵³⁵ Im Zusammenhang mit § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D führen die kritischsten Stimmen allerdings aus, die explizite Bezeichnung von ersparten Aufwendungen als Tatobjekt bringe gerade das Gegenteil mit sich, denn das Gesetz enthalte keine Einschränkung, welche konkreten Vermögensbestandteile den rein rechnerischen Vorteil der Ersparnis enthalten oder repräsentieren sollen.

Der Umstand, dass sich die Steuerersparnisse möglicherweise in jedem Vermögensgegenstand des Steuerpflichtigen befinden, bezeichnen gewisse Autoren als willkürliche Fiktion.⁵³⁶ Dem ist jedoch nicht so, sondern dies ist die rein logische juristische und wirtschaftliche Konsequenz, welche eintritt, wenn man ersparte Steuern zum Tatobjekt erklären will. Eine willkürliche Fiktion erfolgt erst dann, wenn man versucht, eine normative Abgrenzung vorzunehmen, welche keinen Anhaltspunkt im Gesetz findet. Folgt man dem gesetzgeberischen Willen dahingehend, dass Steuerersparnisse als Tatobjekt gelten, ist davon auszugehen, dass die **vorliegende Auslegungsvariante einschlägig ist. Wenn der Gesetzgeber dennoch eine Totalkontamination ausschliesst, sind seine Anforderungen schlicht widersprüchlich.**⁵³⁷

2.6.5.4.4 Ergebnis

Die **Bezeichnung der Steuerersparnisse als Tatobjekt** führt zwingend zu einer **Gesamtkontamination** des Vermögens des Vortäters. Demnach kommen zwei Auslegungsvarianten in Frage. Entweder ist das Vermögen des Vortäters nur in seiner Gesamtheit kontaminiert oder es erfolgt eine Kontamination jedes einzelnen Vermögenswertes. Im ersten Fall kommt der Steuergeldwäscherei ein äusserst geringer Anwendungsbereich zu,⁵³⁸ weshalb eine solche Auslegung nicht mit der *ratio legis* kompatibel ist. Es gilt vielmehr die zweite Auslegung, nach welcher **jede Transaktion mit dem Vermögen des Vortäters den objektiven Tatbestand der Geldwäscherei zu erfüllen vermag.**

⁵³⁴ GLASER, *Diss.*, S. 51.

⁵³⁵ BBl 2014 605, S. 626.

⁵³⁶ BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 168; ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 261 Rz 83; SCHNEIDER, *Diss.*, S. 209 und 213; GLASER, *Diss.*, S. 51.

⁵³⁷ BBl 2014 605, S. 626. Vgl. MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 7.

⁵³⁸ Eine Transaktion muss sich mindestens auf einen solch hohen Anteil beziehen, dass der unberührte Teil des Vermögens wertmässig niedriger ist als die illegale Steuerersparnis.

Diese Lösung ist *a priori* mit der *ratio legis* kompatibel, aber es entsteht ein Widerspruch dadurch, dass der Gesetzgeber die Gesamtkontamination explizit verwirft.⁵³⁹

2.6.5.5 Nicht deklarierte Steuerfaktoren als Tatobjekt (extensive Auslegung)

2.6.5.5.1 Auseinanderfallen von Tatobjekt und Einziehungsobjekt

In dieser Dissertation wird die Ansicht vertreten, Steuerersparnisse seien – im Rahmen des Nachsteuerverfahrens nach Art. 151 ff. DBG – einziehungsfähig.⁵⁴⁰ Geht man nichtsdestotrotz davon aus, dass die nicht deklarierten Steuerfaktoren das Tatobjekt darstellen, ist zu klären, ob eine solche Betrachtungsweise mit der *ratio legis* kompatibel ist. Gegebenenfalls fallen Tat- und Einziehungsobjekt bei der Steuergeldwäscherei auseinander. Dem widersprechen allerdings die historische und systematische Auslegung.

2.6.5.5.2 Erkenntnisse aus dem deutschen Recht

2.6.5.5.2.1 Steuergeldwäscherei

Die frühere Fassung von § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D – in Kraft zwischen dem 28. Dezember 2001 und 27. Juli 2002 –⁵⁴¹ bezeichnete als Gegenstand der Geldwäsche „Vermögensbestandteile, hinsichtlich derer Abgaben hinterzogen worden sind“. Sie wollte gemäss den Materialien sicherstellen, „dass auch die Vermögensbestandteile erfasst werden, die zwar nicht aus der Steuerstraftat selbst hervor gegangen sind, jedoch in einem klaren Zusammenhang mit dieser stehen.“⁵⁴² Die Idee war, die gezielten Vermögensverlagerungen und Verschleierungen zu erfassen, welche die Festsetzung der Steuerforderung verhindern.⁵⁴³ Dies änderte indessen nichts daran, dass der durch die Steuerhinterziehung erlangte Vorteil die niedrigere Steuerfestsetzung war.

⁵³⁹ BBl 2014 605, S. 626.

⁵⁴⁰ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁵⁴¹ BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 161; BGBl I 2001, S. 3922 ff. und BGBl I 2002, S. 2715 ff.

⁵⁴² BT-Drucks. 14/7471, S. 9. Gemäss ESCHELBACH, *Steuerstrafrecht*, § 261 Rz 17, ist der Gewinn aus der Straftat – sei es in der Form von Rückerstattungen oder Ersparnissen – bereits nach den Massstäben von Abs. 1 Satz 1 erfasst, weshalb Satz 3 bloss deklaratorischer Natur sei. A.M. SALDITT, *Neues Strafrecht*, S. 215.

⁵⁴³ SALDITT, *Neues Strafrecht*, S. 216.

Selbst im Zusammenhang mit der geltenden Gesetzesfassung von § 261 Abs. 1 Satz. 3 StGB-D, welche die „durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen“ explizit zum Geldwäschereigegegenstand erklärt, vertritt MÜLLER die Meinung, es sei **grundsätzlich auf die konkret verschwiegenen Einkünfte abzustellen, da auf diese die Steuer zu entrichten sei**.⁵⁴⁴ Gemäss HETZER müsse nach der *ratio legis* eben die Gesamtheit der verheimlichten Vermögenswerte verkehrsunfähig gemacht werden.⁵⁴⁵ Gemäss GLASER gelangt man mit der neuen zum gleichen Ergebnis wie mit der alten Gesetzesfassung, denn es seien ohnehin die „Vermögenswerte, hinsichtlich derer Abgaben hinterzogen worden sind,“ einschlägig. Ausgehend davon wird allgemein die Kritik formuliert, dass der deutsche Gesetzgeber besser auf eine Gesetzesrevision verzichtet hätte.⁵⁴⁶

2.6.5.5.2.2 Begünstigung

2.6.5.5.2.2.1 Ähnlichkeit mit der Geldwäscherei nach Schweizer Recht
In Zusammenhang mit der Steuergeldwäscherei gibt es zurzeit keine Entscheide. Der **Bundesgerichtshof** befasste sich hingegen mit der Problematik der **Steuerhinterziehung als Vortat der Begünstigung** nach § 257 StGB-D (i.V.m. § 369 Abs. 1 Ziff. 4 AO).⁵⁴⁷ Gemäss § 257 StGB-D wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer einem anderen, der eine rechtswidrige Tat begangen hat, in der Absicht Hilfe leistet, ihm die Vorteile der Tat zu sichern. Diese Bestimmung ist **mit der Geldwäscherei nach Schweizer Recht in mehreren Punkten vergleichbar**, denn in beiden Fällen handelt es sich um Anschlussstaten in der Form von Gefährdungsdelikten,⁵⁴⁸ die sich gegen die Rechtspflege richten.⁵⁴⁹ Sie stellen jeweils eine Vereitelung

544 MÜLLER, *Steuerhinterziehung*, S. 1641 f.

545 HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1313.

546 GLASER, *Diss.*, S. 48.

547 Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998; SCHNEIDER, *Diss.*, S. 207. Im deutschen Recht stehen Geldwäsche und Begünstigung in echter Konkurrenz (JAHN, *SSW-StGB*, § 257 Rz 25; ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 257 Rz 43).

548 ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 257 Rz 2; BBl 1989 II 1061, S. 1083.

549 Vgl. ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 257 Rz 3 und die Systematik des schweizerischen StGB. Gemäss genanntem Autor, wird im deutschen Schrifttum allerdings teilweise die Meinung vertreten, § 257 StGB-D entfalte keine Schutzwirkung gegenüber der Rechtspflege, da in § 257 die Entziehung der Vorteile durch den Vortatgeschädigten selber, bei § 258 jedoch die Einziehung auf dem Wege von Einziehung und Verfall durch den Staat im Vordergrund stehe.

des Restitutionsanspruchs des Geschädigten der Vortat dar⁵⁵⁰ und betreffen beide die Sachbegünstigung, während die Personenbegünstigung im deutschen Recht von § 258 StGB-D (Strafvereitelung) und im Schweizer Recht von Art. 305 StGB (Begünstigung) erfasst wird.⁵⁵¹

2.6.5.5.2.2.2 Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998

In besagtem Entscheid geht es um zwei Rechtsanwälte eines nach Paraguay geflüchteten, der Steuerhinterziehung und der Angestelltenbestechlichkeit verdächtigen Beschuldigten, die dabei behilflich waren, dessen in der Schweiz und anderenorts angelegtes Vermögen in Höhe von mindestens 11,6 Mio. DM zusammenzuführen und den Verbleib durch mehrere Transaktionen über Rechtsanwaltsanderkonten in der Schweiz und Luxemburg sowie den Ankauf und die Einschaltung mehrerer ausländischer Domizilgesellschaften zu verschleiern. „Die Begünstigungshandlung zielt darauf ab, den gesetzwidrigen Zustand aufrechtzuerhalten, der sonst durch ein Eingreifen des Verletzten oder von Organen des Staates gegen den Vortäter beseitigt oder dessen Folgen gemildert werden könnten, indem dem Vortäter die erlangten Vorteile wieder entzogen und einer Schadenswiedergutmachung zugeführt würden [...]. Ist die Vortat eine Steuerhinterziehung, so liegen die Vorteile der Tat – von Erstattungsfällen abgesehen – regelmässig in einer niedrigeren Steuerfestsetzung, als sie bei wahrheitsgemässen Angaben erfolgt wäre, d.h. in der tatsächlichen „Ersparnis“ von Abgaben [...]. Hinsichtlich der so erlangten Beträge ist eine Begünstigungshandlung möglich [...].“⁵⁵² Der Bundesgerichtshof geht zwar davon aus, „dass Einnahmen, die buchmässig nicht erfasst werden in der Absicht, sie auch zu einem späteren Zeitpunkt gegenüber den Finanzbehörden nicht zu erklären, [...] nicht aus der Steuerhinterziehung erlangt [sind], sondern aus dem jeweils zugrundeliegenden geschäftlichen Vorgang. **Werden diese Einnahmen indes in der Folgezeit gegenüber dem Finanzamt verheimlicht und erfolgen deswegen zu niedrige Steuerfestsetzungen, so sind in dem verschwiegenen Gesamtbetrag auch die „ersparten“ Steuern enthalten, somit ein aus der Steuerhinterziehung erlangter Vorteil.** Wird in solchen Fällen einem anderen dabei geholfen, die **Herkunft und den Verbleib des Gesamtbetrages zu verschleiern** – wie hier durch Umbuchung auf Rechtsanwaltsanderkonten und Transaktionen über

550 ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 257 Rz 4 ff.

551 ALTENHAIN, *NK-StGB*, § 257 Rz 1 und § 258 Rz 1; DELNON/RÜDI, *BaKomm. StGB II*, Art. 305 Rz 1 und 6.

552 Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998 E. A.I.1.b.

Domizilgesellschaften in Kenntnis der Umstände geschehen –, so kann darin eine Begünstigung im Sinne von § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB liegen, und zwar in Höhe der darin enthaltenen ersparten Steuern [...].⁵⁵³

Der BGH begründete seine Auffassung mit der charakteristischen Gestaltung der Steuerhinterziehung. „Auch auf den Gesichtspunkt, dass der Vortäter die finanziellen Mittel in Fällen der „Steuerersparnis“ nicht direkt vom Finanzamt und nicht aus einer zu niedrigen Steuerfestsetzung erhalten habe, kommt es nicht an. Dieser Umstand liegt vielmehr regelmässig in Fällen vor, in denen die Steuerverkürzungen durch Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder durch Nichtabgabe von Steuererklärungen bewirkt werden. Eine solche formelle Betrachtungsweise verkennt die **Struktur der Steuerdelikte** nach §§ 369, 370 AO; sie würde dazu führen, dass allenfalls in Steuererstattungsfällen eine Begünstigung im Sinne von § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, § 257 StGB denkbar wäre. Dass eine solche Einschränkung gewollt war, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die Unmittelbarkeit des Vorteils aus der rechtswidrigen Vortat ist bei Delikten dieser Art vielmehr gewahrt, wenn zum Zeitpunkt der Begünstigungshandlung bei konkreter wirtschaftlicher Betrachtungsweise **die erlangten Steuerersparnisse als geldwerte Vorteile im Vermögen des Vortäters noch vorhanden sind, ohne dass es auf die Sachidentität ankommt.**“⁵⁵⁴

Entscheidend ist gemäss dem BGH, dass „**die Verwirklichung des Steueranspruchs unmöglich gemacht oder noch weiter erschwert wird, als dies bereits durch die erfolgte Hinterziehung geschehen ist [...].**“ Dies ist „dann der Fall, wenn über die bereits erfolgte Verlagerung des Vermögens in die Schweiz hinaus der Verbleib der un versteuerten Gelder über Rechtsanwaltsanderkonten und Domizilgesellschaften, die keinen Rückschluss mehr auf den eigentlichen Berechtigten zulassen, weiter verschleiert wird. Dadurch wurde erschwert bzw. verhindert, dass die Finanzverwaltung erkannte, dass ein Steueranspruch [...] überhaupt [besteht] und in welcher Höhe er – gegebenenfalls durch Schätzung – festzusetzen war.“

2.6.5.5.2.2.3 Urteil des BGH 5 StR 624/99 vom 1. August 2000

Der Fall betrifft einen Bankangestellten, der Kunden auf deren Wunsch hin beim anonymen Kapitaltransfer nach Luxemburg und in die Schweiz

553 Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998 E. A.I.1.b.aa.

554 Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998 E. A.I.1.b.bb.

unterstützt hatte. Es war ihnen wichtig, dass der Finanzverwaltung kein Rückschluss auf die vorhandenen Anlagen und die daraus erzielten Zinserträge ermöglicht wurde. Die Übertragung der Kundengelder ins Ausland erfolgte durch Bartransaktionen. „Soweit die von dem Angeklagten unterstützten Bankkunden Geldbeträge transferierten, die **nicht aus von ihnen versteuertem Einkommen, sondern zumindest zum Teil aus „Schwarzgeld“** stammten, waren die von den Bankkunden zuvor begangenen Steuerhinterziehungen taugliche Vortaten einer Begünstigung [...].“⁵⁵⁵ Das Landgericht Wuppertal war als erste Instanz nicht auf die Begünstigung eingegangen, sondern hatte interessanterweise auf eine „typische Verschleierungs- oder Geldwäschereihandlung“ hingewiesen, ohne dem jedoch Folge zu leisten, da die Steuergeldwäscherei damals noch keine Straftat des deutschen Rechts darstellte.⁵⁵⁶

2.6.5.5.3 *Ratio legis nach der Eigenwertung*

Die *ratio legis* ergibt sich in der Regel aus den Materialien. Zu beachten ist aber gemäss KRAMER „auch der Kontext der Regelung: Der *ratio legis* darf nicht isoliert nachgegangen werden; zu eruieren ist die *ratio* einer einzelnen Bestimmung im Gesamtzusammenhang des Gesetzes und letztlich der ganzen Rechtsordnung.“⁵⁵⁷ An eine Botschaft, welche zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führt, ist man deswegen nicht gebunden.⁵⁵⁸ Damit wird in gewissen Fällen eine „**offen darzulegende Eigenwertung**, welcher Zweck der gesetzlichen Bestimmung *hic et nunc* am vernünftigsten zugemessen werden soll, unvermeidlich sein. Dass eine solche Eigenständigkeit der Wertung unvermeidlicher Weise „vorverständnisgeprägt“ ist, liegt auf der Hand.“⁵⁵⁹

Indem die Botschaft festhält, dass die ersparten Steuern als Tatobjekt gelten, trägt sie der **Besonderheit der Steuerdelikte** – die der deutsche Bundesgerichtshof sehr gut aufzeigt –⁵⁶⁰ überhaupt keine Rechnung. Diese Besonderheit liegt darin, dass die Vereitelung der Einziehung der Steuerersparnisse durch die Verheimlichung der entsprechenden steuerbaren Vermögenswerte erfolgt. Die Ausführungen des Bundesgerichtshofes

⁵⁵⁵ Urteil des BGH 5 StR 624/99 vom 1. August 2000 E. 3; JÄGER, *Kommentar AO*, § 369.

⁵⁵⁶ Urteil des LG Wuppertal 26 Kls 28 Js 472/98 – 29/98 VI vom 19. Mai 1999.

⁵⁵⁷ KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 152 ff. und 155 ff.

⁵⁵⁸ ZÄCH, *Kritische Würdigung*, S. 57. Zur Verfassungskonformität vgl. Kap. 2.6.5.6.

⁵⁵⁹ KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 155 ff.

⁵⁶⁰ Vgl. dazu Kap. 2.6.5.5.2.2.2.

betreffend die Steuerhinterziehung als Vortat der Begünstigung nach deutschem Recht lassen sich – aufgrund der Ähnlichkeit zwischen § 257 StGB-D und Art. 305^{bis} StGB – *mutatis mutandis* auf die Steuergeldwäscherei nach Schweizer Recht übertragen.

Der Zweck von Art. 305^{bis} StGB besteht generell darin, die Begünstigung der Vortaten zu vermeiden,⁵⁶¹ damit diese an Attraktivität verlieren.⁵⁶² Insofern es um Steuergeldwäscherei geht, besteht somit die *ratio legis* darin, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige oder ein Dritter (Finanzintermediär) mit nicht deklarierten Vermögenswerten in der Absicht hantiert, diese dem Staat (weiterhin) zu verheimlichen.⁵⁶³ Dies spricht dafür, dass man **die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt** betrachtet. Die Verheimlichung eines Geldbetrages, der wertmässig der Steuerersparnis entspricht, würde hingegen nicht genügen, um diese Ersparnis zu sichern.

2.6.5.5.4 Versuch einer Lokalisierung der Steuerersparnisse

2.6.5.5.4.1 Literatur

Gemäss einer im deutschen Schrifttum zum Teil vertretenen Auffassung müsste man den Ansatz der Steuergeldwäscherei dahingehend verfeinern, dass man **auf die verschwiegenen Einkünfte abstellt, diese jedoch ausschliesslich in der Höhe der entsprechenden Steuerersparnis als bemakelt** betrachtet. Die Geldwäschereihandlung müsste sich demnach auf einen so grossen Teil der Einkünfte beziehen, dass darin zumindest ein Teil der Steuerersparnisse enthalten ist.⁵⁶⁴ Dieser Ansatz vermag – auf den ersten Blick zumindest – die doppelte Anforderung des schweizerischen Gesetzgebers zu erfüllen, dass man einerseits über ein abgrenzbares Tatobjekt verfügt, um die Totalkontamination zu vermeiden, andererseits die Bemakelung auf die Höhe der Steuerersparnisse beschränkt.

⁵⁶¹ BBl 1989 II 1061, S. 1064; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 305^{bis} Rz 44 und 47. A.M. ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 54. Vgl. auch STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 616; BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 109.

⁵⁶² SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 57. Vgl. auch CORBOZ, *Infractions*, Art. 305^{bis} Rz 31; BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 32.

⁵⁶³ AB 2014 N 1981; zum österreichischen Recht BÜLTE, *Vortaten*, S. 167. Das geschützte Rechtsgut der Geldwäschereibestimmung ist allerdings umstritten.

⁵⁶⁴ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 211 und 214.

2.6.5.5.4.2 Urteil des BGer 1B.785/2012 und 1B.787/2012 vom 16. Oktober 2013

SUTER/REMUND postulieren deswegen, dass, insofern nicht deklariertes Einkommen auf ein Bankkonto fliesst, die entsprechenden Steuerersparnisse daran „kleben“,⁵⁶⁵ sodass nur eine der Steuerersparnis entsprechende anteilmässige Quote als bemakelt anzusehen ist.⁵⁶⁶ Die Autoren stützen sich auf einen nicht publizierten Bundesgerichtsentscheid, in welchem es um eine Aktiengesellschaft geht, die ihrem Einzelaktionär eine verrechnungssteuerpflichtige Bruttoleistung zukommen liess, ohne die darauf geschuldete Verrechnungssteuerfristgerecht zu deklarieren und abzurechnen. Gemäss dem Bundesgericht sei das Konto des Alleinaktionärs im Verwaltungsstrafverfahren mit Beschlagnahme zu belegen (Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR), da sich darauf die Steuerersparnisse befänden, welche der Einziehung (Art. 70 Abs. 1 StGB) unterliegen würden. „Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Beschlagnahme von widerrechtlichen Steuerersparnissen zur Sicherung einer voraussichtlichen Vermögenseinziehung auch gegenüber einer nicht beschuldigten Drittperson nicht ausgeschlossen, solange ausreichende Verdachtsgründe dafür bestehen, dass Vermögensvorteile, die mittels eines Steuerdelikts erlangt worden sind, auf sie übergegangen sind [...]. Zwar kann ein Ersparnisgewinn als rechnerisch-abstrakte Grösse an sich nicht konkreter Gegenstand einer Überweisung sein. Dennoch sind Konstellationen denkbar, in denen aufgrund des Zeitpunkts der Transaktionen oder anderer Umstände eine Verbindung zu erkennen ist zwischen Vermögensvorteilen, welche mittels eines Steuerdelikts erlangt worden sind, und Vermögenswerten, die später auf eine Drittperson übergegangen sind. Dies kann namentlich der Fall sein, wenn es um Vermögensverschiebungen zwischen voneinander rechtlich und/oder wirtschaftlich nicht unabhängigen Personen geht.“⁵⁶⁷ Im Gegensatz zu dem, was SUTER/REMUND behaupten, lassen sich diese Ausführungen nicht

⁵⁶⁵ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 125.

⁵⁶⁶ SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 65: „Cette approche présente une certaine logique: dès la réalisation des conditions d'imposition, la créance fiscale naît ex lege, sans qu'une intervention de la part d'une autorité ne soit nécessaire. Par conséquent, économiquement, la valeur de l'objet de l'impôt est automatiquement diminuée du montant de l'impôt – théoriquement dû. En commettant l'infraction fiscale, l'auteur ne sera pas astreint à s'acquitter de cette créance et retrouvera ainsi la pleine valeur économique de l'objet de l'impôt; l'avantage patrimonial généré par l'infraction est ainsi à localiser sur l'objet de l'impôt. Dans la mesure où un revenu non déclaré est versé sur un compte bancaire, une quote-part correspondant à l'impôt soustrait devra être considérée comme étant «sale».“.

⁵⁶⁷ Urteil des BGer 1B.785/2012 und 1B.787/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 7.1.

auf Steuern nach dem DBG übertragen. Die Verrechnungssteuer bezweckt, die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer zu sichern und wird deshalb als Quellensteuer erhoben, womit die steuerbare Leistung direkt gekürzt wird. Erfolgt dies nicht, darf man davon ausgehen, dass die Steuerersparnis tatsächlich auf das Konto des Empfängers der steuerbaren Leistung übertragen worden ist.⁵⁶⁸ **Bei der Einkommenssteuer „klebt“ die Steuerschuld hingegen nicht am Steuersubstrat**, denn man weiss nie, aus welchen Mitteln der Steuerpflichtige seine Steuern zahlt. Er kann dies sogar durch Vorauszahlung erledigen.

2.6.5.5.4.3 Urteil des BGER 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006

SUTER/REMUND stützen sich ferner auf einen weiteren nicht publizierten Bundesgerichtsentscheid. Gemäss dem Sachverhalt überwies ein Unternehmer nicht deklarierte Vermögenswerte im Umfang von 512'000 Franken auf das Konto seiner Ehefrau. Anschliessend wurden 475'000 Franken davon beschlagnahmt, da der Ehemann in diesem Umfang Nachsteuern schuldet.⁵⁶⁹ Offenbar handelte es sich bei den überwiesenen 512'000 Franken um die einzigen Liquiditäten, die dem Ehemann verblieben waren. Dies erklärt, weshalb der überwiesene Betrag der Höhe nach etwa den Steuerersparnissen entspricht. Dieser Entscheid betrifft eine ganz besondere Situation, beantwortet indessen nicht die wichtigste Frage: Wie kann man die Steuerersparnisse von den Vermögenswerten unterscheiden, die der Ehemann für seinen täglichen Lebensbedarf verbraucht oder anderweitig an Dritte transferiert hat?⁵⁷⁰ Bereits solche Transaktionen hätten als Geldwäscherei qualifiziert werden können. Wie eingangs gesagt, ist **aufgrund des dem Entscheid zugrundeliegenden Sachverhaltes keine Abgrenzung des Tatobjektes möglich**,⁵⁷¹ bzw. ist eine Abgrenzung nur gestützt auf die Tathandlung und den subjektiven Tatbestand tunlich. Nach der in dieser Dissertation vertretenen Auffassung ist allerdings keine Tathandlung mehr möglich, sobald das Nachsteuerverfahren

⁵⁶⁸ REICH, *Steuerrecht*, § 28 Rz 5 ff.

⁵⁶⁹ Urteil des BGER 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006 E. 3.

⁵⁷⁰ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 126 ff.

⁵⁷¹ Eine solche Abgrenzung kann „nur dort Wirkung entfalten, wo allein ein konkretes Vermögensojekt kontaminiert ist, scheidet jedoch in allen Vermischungs- oder sonstigen Fällen der Ausstrahlung der Kontaminierung auf weitere Vermögensgegenstände aufgrund ihres teilweisen Herrührens aus einer geldwäscherelevanten Vortat aus, weil sich nicht aufgrund des Betrages bestimmen lässt, welches Objekt geldwäscherelevant ist und welches nicht [...]“. (BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 166 Fn 31). Vgl. dazu Kap. 2.6.5.4.4.

abgeschlossen wurde.⁵⁷² Die vorliegende Fallkonstellation stellt damit bereits aus diesem Grund keine Steuergeldwäscherei dar.⁵⁷³

2.6.5.5.4.4 Wertung

Die Anforderung, dass sich die Geldwäschereihandlung auf einen so grossen Teil der verheimlichten Einnahmen beziehen muss, dass darin zumindest ein Teil der Steuerersparnisse enthalten ist, führt zu einem **unbefriedigenden Ergebnis**, weil sie die Struktur der Steuerhinterziehung missachtet. Beträgt das verschwiegene Einkommen 1'000 Franken und die ersparten Steuern (bei einem Steuersatz von 30%) 300 Franken, könnte der Steuerpflichtige bis zu 700 Franken straffrei „waschen“. Da aber die Einkommensteuer prozentual zum gesamten Betrag erhoben wird, hat der Vortäter dem Fiskus doch 1'000 Franken verschweigen müssen, um 300 Franken zu ersparen. Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb eine Transaktion mit 500 Franken nicht bereits als Tathandlung qualifiziert werden sollte, denn auf diesen Betrag entfallen immerhin 150 Franken Ersparnisse.⁵⁷⁴

Der deutsche Bundesgerichtshof hält zwar fest, dass „in dem verschwiegenen Gesamtbetrag auch die „ersparten“ Steuern enthalten“ seien.⁵⁷⁵ Dies relativiert er dennoch anschliessend, wenn er festhält, die „Unmittelbarkeit des Vorteils aus der rechtswidrigen Vortat [sei] vielmehr gewahrt, wenn zum Zeitpunkt der Begünstigungshandlung bei konkreter wirtschaftlicher Betrachtungsweise die erlangten Steuerersparnisse als geldwerte Vorteile im Vermögen des Vortäters noch vorhanden sind, ohne dass es auf die Sachidentität ankommt.“⁵⁷⁶ Damit wird schlussendlich unterstellt, dass die Steuerersparnisse weder innerhalb der verheimlichten Vermögenswerte noch des Gesamtvermögens des Vortäters lokalisierbar sind. Demnach **entfällt die Möglichkeit, einen „Trägergegenstand“ zu bestimmen, in welchem sich die Steuerersparnisse verkörpern würden.**⁵⁷⁷

⁵⁷² Auch der BGH sagt, dass bei konkreter wirtschaftlicher Betrachtungsweise die erlangten Steuerersparnisse als geldwerte Vorteile im Vermögen des Vortäters noch vorhanden sein müssen (Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998 E. A.I.1.b.aa).

⁵⁷³ Vgl. dazu Kap. 2.8.2.1.3.

⁵⁷⁴ BURGER, *Geldwäsche*, S. 5 sieht ebenfalls keine Möglichkeit, den gesetzlichen Makel nur auf die Höhe der hinterzogenen Steuern zu begrenzen.

⁵⁷⁵ Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998 E. A.I.1.b.aa.

⁵⁷⁶ Urteil des BGH 5 StR 746/97 vom 26. Oktober 1998 E. A.I.1.b.bb.

⁵⁷⁷ GLASER, *Diss.*, S. 50.

Selbst wenn der von SUTER/REMUND postulierte Ansatz *a priori* der *ratio legis* entspricht, stellt man fest, dass er der Steuergeldwäscherei Tür und Tor öffnet und damit der *ratio legis* doch widerspricht. Das **Abstellen auf den gesamten Betrag der nicht deklarierten Vermögenswerte – ohne weitere Abgrenzung – trägt damit der Struktur der Steuerhinterziehung viel besser Rechnung.**

2.6.5.5.5 Vermischungsproblematik

2.6.5.5.5.1 Allgemeines

Nach der klassischen Konzeption spricht man von Vermischung, wenn im Laufe des Geldwäschereivorganges Vermögenswerte legaler mit solchen illegaler Herkunft vermengt werden.⁵⁷⁸ Bei der Steuergeldwäscherei geht es nach der hier vertretenen Konzeption darum, dass **nicht deklarierte mit deklarierten Vermögenswerten vermischt werden.**

2.6.5.5.5.2 Nicht-Vermischung als Regelfall

Die frühere Fassung von § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D nach welcher „Vermögensbestandteile, hinsichtlich derer Abgaben hinterzogen worden sind“ als Gegenstand der Geldwäsche galten,⁵⁷⁹ wurde dafür kritisiert, dass eine klare Abgrenzung des bemakelten Vermögens von dem übrigen Vermögen des Vortäters nicht sichergestellt war.⁵⁸⁰ Die Faktoren wie Gewinn oder Einkommen, in Bezug auf welche Steuern hinterzogen worden sind, existieren nicht als Vermögensbestandteile sondern nur als rechnerisches Ergebnis.⁵⁸¹ Dem ist entgegenzuhalten, dass der Steuerpflichtige bei grösseren Schwarzbeträgen – sicherlich wenn die Schwelle von 300 000 Franken an hinterzogenen Steuern überschritten ist – eine Vermischung mit sauberen Mitteln vermeiden dürfte.⁵⁸² In der Tat verfügt nur ein „höchst unintelligenter Steuerhinterzieher“ über lediglich ein Konto.⁵⁸³ Schwarze Vermögenswerte werden sogar regelmässig nicht bei der gleichen Bank wie

⁵⁷⁸ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 103.

⁵⁷⁹ Die entsprechende Gesetzesfassung war in Kraft zwischen dem 28. Dezember 2001 und dem 27. Juli 2002. Vgl. dazu BITTMANN, *Gegenständliches Nichts*, S. 161; BGBl I 2001, S. 3922 ff. und BGBl I 2002, S. 2715 ff.

⁵⁸⁰ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 192; SPATSCHECK/WULF, *Vortat*, S. 2573 f.

⁵⁸¹ SAMSON, *Geldwäsche*, S. 266.

⁵⁸² Vgl. den Fall der Abteilung für Strafsachen und Untersuchungen der EStV (WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118).

⁵⁸³ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 194.

die deklarierten Konten gehalten. Somit werden „schwarze Gelder [...] meist ebenso schwarz weiterverwendet (steuerfreie Zuwendungen an Mitarbeiter, illegale Beschäftigung, Schmiergeldzahlungen, etc.). Oft ergänzen schwarze Kassen die Finanzbuchhaltung.“ **Will der Steuerpflichtige die schwarzen Gelder in den offiziellen und deklarierten Finanzkreislauf zurückführen, begeht er dann eine Steuergeldwäschereihandlung.**⁵⁸⁴ Vor diesem Zeitpunkt erfolgt keine Vermischung.⁵⁸⁵

2.6.5.5.3.3 *Vermischung als Ausnahmefall*

2.6.5.5.3.3.1 Fallbeispiele

Nichtsdestoweniger sind Beispiele denkbar, in denen deklarierte und nicht deklarierte Vermögenswerte vermischt werden. Man kann sich zunächst vorstellen, dass ein Selbständigerwerbender über **mehrere deklarierte Konten** verfügt, auf welche er Honorare von diversen Klienten im Umfang von 300 000 Franken einzahlen lässt. Damit erfolgt zuerst eine Vermischung von noch nicht deklarierten mit bereits deklarierten Vermögenswerten. Der Steuerpflichtige beschliesst danach 10% dieser Honorare nicht bei der Einkommensteuer zu deklarieren, weil er damit rechnet, dass dem Fiskus in einem solchen Umfang nichts auffällt. In diesem Fall können die nicht deklarierten Steuerfaktoren (30 000 Franken) von Anfang an nicht lokalisiert werden. Erhalten dann Dritte Bezahlungen aus den betroffenen Konten, wird die Lage aus Sicht der Geldwäscherei schwierig zu beurteilen.

Gleiches gilt im Falle der „**kalten Rapatriierung**“, wenn ein Steuerpflichtiger regelmässig nicht deklariertes Vermögen aus dem Ausland in kleiner Menge auf ein deklariertes schweizerisches Konto überweist und die Vermögenswerte laufend verbraucht, damit der Vermögensstand stets etwa gleich bleibt.

2.6.5.5.3.2 Lösungsansätze zur Begrenzung des Tatobjektes

Es wird allgemein anerkannt, dass radikale Lösungen (nichts ist kontaminiert oder alles ist kontaminiert) nicht sachgerecht sind. Im ersten Fall würde das Hinzufügen von lediglich einem Franken aus deklarierten die restlichen nicht deklarierten Vermögenswerte „waschen“. Im zweiten Fall würde hingegen das Einzahlen eines „schmutzigen“ Frankens auf ein Bankkonto mit deklarierten Vermögenswerten das restliche Vermögen vollständig kontaminieren, sodass wesentliche Teile unserer Wirtschaft innert kürzester Zeit kontaminiert

⁵⁸⁴ HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1312.

⁵⁸⁵ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 144.

wären.⁵⁸⁶ Es fragt sich, ob eine **Kompromisslösung (Teilkontamination)** möglich ist. In Anlehnung an SAMSON und EGGER TANNER sind mehrere Varianten denkbar.⁵⁸⁷

Als Beispiel sei unterstellt, dass ein Steuerpflichtiger überhaupt nur ein einziges deklariertes Bankkonto führt, auf welchem 200 000 Franken hinterlegt sind. Er überweist anschliessend 100 000 Franken nicht deklarerter Vermögenswerte von einem Offshore-Konto. Nach der ersten Variante nimmt man eine **anteilmässige Kontamination** (ein Drittel) für jeden abgehobenen Betrag an. Dies hat jedoch die gleiche Wirkung wie eine Gesamtkontamination, weshalb diese Variante zu verwerfen ist. Es kommt des Weiteren der Ansatz **Fifo** („first in first out“) in Frage, nach welchem Verfügungen bis zur Höhe der sauberen Vermögenswerte (200 000 Franken) keine Geldwäscherei darstellen. Dies würde bedeuten, dass wenn der Vortäter über genügend deklariertes Vermögen verfügt, die Geldwäschereibestimmung unter Umständen niemals greifen würde. Dies entspricht nicht dem Wesen der Geldwäscherei, nach welcher in der Regel die inkriminierten Vermögenswerte immer wieder verschoben werden. Aus dieser Sicht wäre der Ansatz **Lifo** („last in first out“) zu bevorzugen, nach welchem alle Verfügungen bis zur Höhe des schmutzigen Anteils (*in casu* 100 000 Franken) möglicherweise als Geldwäschereihandlungen zu qualifizieren wären. Über den Rest könnte nachher mit Sicherheit frei verfügt werden. Dies würde zugleich erlauben, den Vortäter zu isolieren und die Kontamination seines Vermögens so gering wie möglich zu halten. Bei sogenannten Mischfinanzierungen würde in Anlehnung an die vorliegenden Zahlen gelten, dass wenn ein Grundstück für 300 000 Franken erworben wird, dieses im Umfang von 100 000 Franken kontaminiert ist, sodass der Erwerb selber eine Geldwäschereihandlung darstellen kann. Wird das Grundstück anschliessend veräussert, gelten die ersten mit dem Erlös getätigten Transaktionen bis zu 100 000 Franken potentiell als Geldwäscherei. Obwohl der Ansatz Lifo durchaus auf überzeugenden Argumenten beruht, handelt es sich trotzdem um eine **willkürliche Abgrenzung** des Tatobjektes, die abzulehnen ist.

SAMSON führt hierzu aus: „[G]eht man vom simpelsten Fall aus, in dem der Steuerpflichtige überhaupt nur einen einheitlichen Bestand an Geldmitteln

⁵⁸⁶ Vgl. zur Problematik der Kontamination PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 35 und EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 105 ff.

⁵⁸⁷ SAMSON, *Geldwäsche*, S. 275 ff.; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 110 f.

besitzt, sei es ein Konto, sei es einen Bargeldbestand, dann mag man mit der bisherigen Literatur über die Frage quotaler Kontaminierung oder Bodensatzkontaminierung streiten. Betrachtet man jedoch die Möglichkeiten der Wirklichkeit, dann erweist sich sehr schnell, dass solche Diskussionen nichts weiter sind als **blutleere Fiktionen der Realität, die so in Wirklichkeit selten vorkommen.**⁵⁸⁸

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass **keine Lösung zur Abgrenzung des Tatobjektes in Vermischungsfällen** besteht. Es handelt sich allerdings um eine allgemein sehr umstrittene Frage der Geldwäscherei.⁵⁸⁹

2.6.5.5.3.3 Kein zentrales Problem der Steuergeldwäscherei

Es lohnt sich umso weniger, die Vermischungsproblematik zu diskutieren, da die genannten Fallkonstellationen ohnehin kein zentrales Problem der Steuergeldwäscherei darstellen dürften. Erstens hat der Steuersünder bei grossen Beträgen aufgrund des Entdeckungsrisikos nahezu keine andere Wahl, als die Isolierung der nicht deklarierten Vermögenswerte auf einem schwarzen Konto anzustreben. Das Nichtdeklarieren eines Teils der Einkünfte (erstes Fallbeispiel) oder die kalte Rapatriierung (zweites Fallbeispiel) können in der Tat nur hinreichend diskret erfolgen, wenn kleinere Beträge betroffen sind. Zweitens ist festzuhalten, dass die typischen Geldwäschereihandlungen – Schaffung einer sachlichen, zeitlichen, räumlichen oder örtlichen Distanz – eben gerade auf die Vermischung von nicht deklarierten mit deklarierten Vermögenswerten abzielen. Hat eine Vermischung bereits stattgefunden, ist das „Ziel“ des Täters erreicht, sodass dieser auf keine zusätzliche geldwäschereitypische Handlung angewiesen ist, um das Vermögen gebrauchen zu können.

2.6.5.6 Ergebnis

Die **Bezeichnung der nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt der Steuergeldwäscherei** trägt der Besonderheit des Tatbestandes der Steuerhinterziehung viel besser Rechnung. Innerhalb der nicht deklarierten Steuerfaktoren ist eine weitere Abgrenzung des Tatobjektes weder möglich noch nötig. Diese Lösung ist mit der *ratio legis* – gemäss eigener

⁵⁸⁸ SAMSON, *Geldwäsche*, S. 276 f.

⁵⁸⁹ Es handelt sich um die Diskussion, ob Geldwäscherei an Surrogaten möglich ist. Vgl. dazu EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 105 ff. und PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 27–35.

Wertung – kompatibel, jedoch entsteht ein **Widerspruch mit der Botschaft**, welche die Steuerersparnisse als Tatobjekt bezeichnet.

2.6.5.6 Verfassungs- bzw. völkerrechtskonforme Auslegung

2.6.5.6.1 Widersprüchliche Botschaft

Die *ratio legis* ergibt sich, wie eingangs ausgeführt, in der Regel aus den Materialien.⁵⁹⁰ Insofern die Botschaft ausführt, **die ersparten Steuern seien das Tatobjekt, es solle aber „nicht das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen kontaminiert“ werden**,⁵⁹¹ stellt dies einen unlösbaren Widerspruch dar. Gelten die Steuerersparnisse als Tatobjekt, entsteht zwingend eine Gesamtkontamination.

2.6.5.6.2 Das zu lösende Dilemma

Es geht vorliegend darum **zu entscheiden, welcher gesetzgeberischen Anforderung der Vorrang zu geben ist**. Die erste Auslegungsvariante besteht darin, die Steuerersparnisse als Tatobjekt zu betrachten, mit der Konsequenz dass man eine Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters akzeptieren muss. Mit „Gesamtkontamination“ ist in diesem Fall gemeint, dass jede Transaktion mit diesem Vermögen potentiell als Geldwäschereihandlung zu qualifizieren ist. Die andere Auslegungsvariante besteht darin, die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt zu betrachten, mit dem Vorteil, dass man regelmässig eine Gesamtkontamination vermeidet. Dies entspricht der *ratio legis* gemäss Eigenwertung.⁵⁹²

2.6.5.6.3 Funktion der verfassungs- bzw. völkerrechtskonformen Auslegung

Die verfassungs- und völkerrechtskonforme Auslegung stellt einen Sonderfall der systematischen Auslegung dar.⁵⁹³ Sie wird jedoch zwecks einer Gesamtwertung erst an dieser Stelle vorgenommen, denn **sie kommt insbesondere dann zum Zug, wenn die verschiedenen Auslegungsmethoden zu unterschiedlichen**

⁵⁹⁰ KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 152 ff.

⁵⁹¹ BBl 2014 605, S. 626. Damit ist die Totalkontamination gemäss der Variante von Kap. 2.6.5.4.3.3 gemeint, d.h. es sind die einzelnen Vermögenswerte kontaminiert, sodass grundsätzlich jede Transaktion mit dem Vermögen des Vortäters den objektiven Tatbestand der Geldwäscherei zu erfüllen vermag.

⁵⁹² Vgl. dazu Kap. 2.6.5.5.3.

⁵⁹³ HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 98.

Ergebnissen führen, was vorliegend der Fall ist.⁵⁹⁴ Selbst die teleologische Auslegung erlaubte bisher die Problematik des Tatobjektes nicht zu lösen.

Da die **Verfassungstreue des Gesetzgebers zu vermuten** ist, soll in diesem Fall jenes Ergebnis gewählt werden, welches der Verfassung am besten entspricht.⁵⁹⁵ „Damit soll sichergestellt werden, dass die von Volk und Ständen angenommenen verfassungsrechtlichen Werte im Auslegungsprozess möglichst umfassend, aber nicht *extra legem*, berücksichtigt werden.“⁵⁹⁶ Gesetze sind gemäss dem Bundesgericht verfassungskonform auszulegen, „sofern nicht der klare Wortlaut oder der Sinn des Gesetzes etwas anderes gebietet“.⁵⁹⁷ Selbst bei Bundesgesetzen ist die verfassungskonforme Auslegung nicht ausgeschlossen.⁵⁹⁸ Das **Bundesrecht ist ebenfalls völkerrechtskonform auszulegen**, wobei in diesem Zusammenhang insbesondere zu berücksichtigen ist, dass das Bundesgericht der EMRK **den Vorrang gegenüber dem Bundesrecht** gibt, falls unüberbrückbare Divergenzen bestehen.⁵⁹⁹

2.6.5.6.4 Betroffene Grundrechte

2.6.5.6.4.1 Wirtschaftsfreiheit

Art. 27 BV gewährleistet die Wirtschaftsfreiheit. Diese schützt die Autonomie des Einzelnen in seiner beruflichen und wirtschaftlichen Entfaltung, aber auch das privatwirtschaftliche Handeln als besonderer Lebens- und Gesellschaftsbereich. Solches Handeln liegt überall dort vor, wo Privatrechtssubjekte Güter oder Dienstleistungen hervorbringen, anbieten, erwerben oder weitergeben, denen ein Markt- oder Geldwert zukommt.⁶⁰⁰ Die Wirtschaftsfreiheit schützt damit nicht nur die Erwerbstätigkeit, sondern sie ist auch bei der Beurteilung von Vorschriften zu berücksichtigen, die zu einer Einschränkung wirtschaftlicher Betätigungsmöglichkeiten führen.⁶⁰¹ Eine **Totalkontamination**, welche zur Folge hat, dass jede Transaktion mit dem Vermögen des Vortäters den Tatbestand der Geldwäscherei erfüllen kann, bringt somit einen **erheblichen Eingriff** in seine Wirtschaftsfreiheit mit sich.

594 Vgl. dazu Kap. 2.6.5.6.2.

595 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 152; MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 215.

596 MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 216.

597 BGE 99 Ia 630 E. 7.

598 BGE 131 II 562 E. 3.5.

599 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 162 ff. und 1926a; BGE 125 II 417.

600 BGE 132 I 282 E. 3.2; MÜLLER/SCHEFER, *Grundrechte*, S. 1052 f.

601 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 653.

2.6.5.6.4.2 Eigentumsgarantie

Da die privatwirtschaftliche Tätigkeit zu einem wesentlichen Teil in der rechtlichen Verfügung über Sachen besteht, durch die Privateigentum veräussert bzw. erworben wird, ist die Wirtschaftsfreiheit eng mit der Eigentumsgarantie von Art. 26 Abs. 1 BV verbunden.⁶⁰² Gemäss Abs. 1 ist das Eigentum gewährleistet. Gemäss Abs. 2 werden Enteignungen und Eigentumsbeschränkungen, die einer Enteignung gleichkommen, voll entschädigt. Da die Schweiz das 1. Zusatzprotokoll der EMRK bisher nicht ratifiziert hat, gewährt diese keinen Schutz des Eigentums.⁶⁰³ Soweit die Aspekte der Bestandes- und der Wertgarantie betroffen sind, beschränkt das Bundesgericht den Schutz der Eigentumsgarantie auf einzelne spezifische Rechte aus dem Eigentum und erstreckt ihn nicht auf das Vermögen in seiner Gesamtheit. So greift die Erhebung von Steuern zum Beispiel nicht in die Eigentumsgarantie ein.⁶⁰⁴ Die Aspekte der Bestandes- und Wertgarantie verbieten daher eine Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters im Kontext von Art. 305^{bis} StGB nicht. Es ergibt sich vielmehr ein Problem mit Blick auf die **Institutsgarantie**, welche den **Kerngehalt** der Eigentumsgarantie darstellt und dem Gesetzgeber allgemein verbietet, das Privateigentum durch gesetzliche Regelungen auszuhöhlen. „Um vor der Institutsgarantie des Eigentums standzuhalten, müssen [die gesetzlichen Regelungen] die wesentlichen, sich aus dem Eigentum ergebenden Verfügungs- und Nutzungsrechte wahren.“⁶⁰⁵ Eine **Totalkontamination**, welche zur Folge hat, dass jede Transaktion mit dem Vermögen des Vortäters als Geldwäscherei qualifiziert werden kann, führt zu seiner Totalisolation. Dies stellt einen erheblichen Eingriff in seine Verfügungsmöglichkeiten hinsichtlich seines Vermögens und damit eine **Verletzung der Institutsgarantie** dar.

2.6.5.6.4.3 Unschuldsvermutung

Die Annahme einer **Totalkontamination**, welche zur Folge hat, dass jede Transaktion mit dem Vermögen des Vortäters den Tatbestand der Geldwäscherei erfüllen kann, ist schliesslich mit Blick auf die **Unschuldsvermutung** problematisch.⁶⁰⁶ Gemäss Art. 6 Ziff. 2 EMRK, Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 10 Abs. 1

602 BGE 102 Ia 104 E. 3; HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 604 und 631.

603 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 594.

604 BGE 132 I 201 E. 7.1; BGE 127 I 60 E. 3b; MÜLLER/SCHEFER, *Grundrechte*, S. 1016 (vgl. jedoch Fn 68).

605 BGE 103 Ia 417 E. 2; BGE 99 Ia 35 E. 3c.

606 SCHNEIDER, *Diss.*, S. 205; SPATSCHECK/WULF, *Vortat*, S. 2983 und 2987.

StPO gilt jede Person bis zu ihrer rechtskräftigen Verurteilung als unschuldig. Die Unschuldsvermutung schützt gemäss TRECHSEL insbesondere davor, dass der Gesetzgeber zur Vermeidung von antizipierten Beweisschwierigkeiten Straftatbestände so formuliert, dass „gesetzliche Vermutungen schon materiellrechtlich den Weg zum Schuldbeweis abkürzen und für die letzte Strecke eine Umkehrung der Beweislast zur Folge haben, wenn [sie] nicht gar den Entlastungsbeweis schlechthin ausschliessen“.⁶⁰⁷ Demnach wäre eine Auslegung von Art. 305^{bis} StGB dahingehend, dass das ganze Vermögen des Vortäters zum Tatobjekt erklärt wird, mit der Unschuldsvermutung nicht vereinbar.⁶⁰⁸ Erfährt ein Finanzintermediär durch die Medien, dass ein Ermittlungsverfahren gegenüber einem Kunden eingeleitet wurde, wird der Finanzintermediär automatisch bösgläubig, sodass der Kunde in diesem Fall keine Alltagsgeschäfte mehr tätigen könnte.

2.6.5.6.5 Verfassungskonforme Auslegung

2.6.5.6.5.1 Allgemeines

Nachdem festgestellt wurde, dass eine **Totalkontamination des Vermögens** des Vortäters zu einem Eingriff in den von der **Eigentumsgarantie** und der **Wirtschaftsfreiheit** geschützten Bereich mit sich bringt, ist die Verfassungskonformität eines solchen Eingriffs zu hinterfragen. Es ist dabei ein Vergleich mit der Auslegungsvariante anzustellen, nach welcher die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt betrachtet werden. Bei Bundesgesetzen ist eine Prüfung der Verfassungskonformität nach **Art. 36 BV** nicht nur zulässig,⁶⁰⁹ sondern geboten, wenn mehrere Auslegungsvarianten in Frage kommen.

2.6.5.6.5.2 Erfordernis der gesetzlichen Grundlage (Bestimmtheitsgebot)

2.6.5.6.5.2.1 Allgemeines

Gemäss Art. 36 Abs. 1 BV bedürfen Einschränkungen der Grundrechte einer **gesetzlichen Grundlage**, wobei schwerwiegende Einschränkungen im Gesetz selbst vorgesehen sein müssen. Da es sich bei Art. 305^{bis} StGB um ein Bundesgesetz handelt, ist das Erfordernis der Gesetzesform erfüllt. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss jedoch das Gesetz im Dienst der Rechtssicherheit – insbesondere der Berechenbarkeit und

⁶⁰⁷ TRECHSEL, Art. 6 § 2 EMRK, S. 320. Vgl. dazu GRABENWARTER/PABEL, EMRK, § 24 Rz 126.

⁶⁰⁸ TOPHINKE ESTHER, BaKomm. StPO, Art. 10 Rz 22.

⁶⁰⁹ BGE 131 II 562 E. 3.5.

Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns – „so präzise formuliert sein, dass der Bürger sein Verhalten danach richten und die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewissheit erkennen kann.“⁶¹⁰

Im Strafrecht spricht man diesbezüglich vom **Bestimmtheitsgebot**. Dieses ergibt sich aus dem Strafgesetzbuch (Art. 1), aus der Bundesverfassung (Art. 5 Abs. 1 und 164 Abs. 1 lit. c) sowie aus der EMRK (Art. 7 Ziff. 1). Es darf demnach niemand wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Es darf auch keine schwerere als die zur Zeit der Begehung angedrohte Strafe verhängt werden. Nur ein hinreichend klar und bestimmt formuliertes Gesetz darf einen Straftatbestand bilden. „Diesem Erfordernis wird dann Genüge getan, wenn dem Wortlaut der jeweiligen Vorschrift, soweit erforderlich mit Hilfe der Auslegung durch die Gerichte, zu entnehmen ist, für welche Handlungen und Unterlassungen der Einzelne strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann.“⁶¹¹ Das Bestimmtheitsgebot richtet sich primär an den Gesetzgeber, behält dennoch insofern seinen Stellenwert als Auslegungsfaktor, als dass es dem Richter verwehrt, einen Straftatbestand auf eine im Gesetz nicht genannte Verhaltensweise auszudehnen, welche ihm als strafwürdig erscheint.⁶¹² Das bedeutet indessen nicht, dass sich das Ergebnis einer Auslegung stets zugunsten des Täters auswirken muss. **Das Prinzip *nulla poena sine lege* verbietet zwar, ein Verhalten zu bestrafen, welches nicht unter die richtig ausgelegte Norm subsumiert werden kann.** „Die Abgrenzung zwischen zulässiger Auslegung einer Strafbestimmung zu Ungunsten des Beschuldigten und unzulässiger Schaffung neuer Straftatbestände durch Analogieschlüsse ist allerdings schwierig.“ „Der Grad der erforderlichen Bestimmtheit lässt sich nicht abstrakt festlegen. Er hängt unter anderem von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidung, von den Normadressaten, von der Schwere des Eingriffs in Verfassungsrechte und von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen und sachgerechten Entscheidung ab. In gewissem Ausmass kann die Unbestimmtheit von Normen durch verfahrensrechtliche

610 BGE 117 Ia 472 E. 3e; HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 107. Vgl. auch Entscheid des EGMR 9174/02 in der Sache Korbely/Ungarn vom 19. September 2008, Rz 73.

611 GRABENWARTER/PABEL, *EMRK*, § 24 Rz 141.

612 BGE 116 IV 134 E. 2.

Garantien gleichsam kompensiert werden, und es kommt dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit besondere Bedeutung zu [...].⁶¹³

2.6.5.6.5.2.2 Steuerersparnisse als Tatobjekt

Die gesetzestechische Erfassung der Geldwäscherei ist an sich schwierig. Die Aufgabe wird durch die besondere Struktur der Steuerdelikte zusätzlich erschwert. Demnach dürfen an die Bestimmtheit der Norm nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden. Auf der anderen Seite bringt die Totalkontamination des Vermögens des Vortäters seine Totalisolation und damit einen intensiven Eingriff in seine Grundrechte (Unschuldsvermutung, Eigentumsgarantie, Wirtschaftsfreiheit) und diejenigen Dritter, welche eine Transaktion mit seinem Vermögen tätigen wollen (Unschuldsvermutung), mit sich. Gemäss dem Bestimmtheitsgebot wäre somit zu erwarten gewesen, dass der Gesetzgeber, hätte er eine solche Lösung tatsächlich gewollt, einerseits die ersparten Steuern explizit im Gesetz – statt nur in der Botschaft – als Tatobjekt bezeichnet hätte und andererseits gesagt hätte, wie diese vom restlichen Vermögen abzugrenzen sind. Gerade eine solche Konkretisierung fehlt zum Beispiel im deutschen Recht (§ 261 Abs. 1 Satz 3 StGB-D), weshalb sich Literaturstimmen finden lassen, welche diese Bestimmung für schlicht unbeachtlich erklären wollen.⁶¹⁴ **Eine Auslegung von Art. 305^{bis} StGB dahingehend, dass die Steuerersparnisse das Tatobjekt darstellen, ist mit Blick auf das Bestimmtheitsgebot nicht befriedigend.**

2.6.5.6.5.2.3 Nicht deklarierte Vermögenswerte als Tatobjekt

Es fragt sich nun, ob eine extensive Auslegung dahingehend, dass die nicht deklarierten Vermögenswerte das Tatobjekt darstellen, mit dem Bestimmtheitsgebot vereinbar ist, denn dieses verbietet, ein Strafgesetz zum Nachteil des Beschuldigten ausdehnend auszulegen.⁶¹⁵ Es entspricht zwar dem bisherigen Verständnis von Art. 305^{bis} StGB, dass die einzuziehenden Vermögenswerte zugleich auch das Tatobjekt darstellen. Wie eingangserwähnt, erlaubt der Wortlaut jedoch auch eine andere Betrachtungsweise. Stellt man auf die nicht deklarierten Vermögenswerte ab, handelt es sich damit noch nicht um eine „ausdehnende Auslegung“ im vorliegenden Sinne. Im Gegenteil erlaubt dies regelmässig das Tatobjekt zu lokalisieren, sodass eine uferlose

⁶¹³ BGE 132 I 49 E. 6.2.

⁶¹⁴ SCHNEIDER, *Diss.*, S. 203; GLASER, *Diss.*, S. 59 f.

⁶¹⁵ Entscheid des EGMR 42758/98 in der Sache K.A. u. A. D./Belgien vom 17. Februar 2005 Rz 15.

Kontamination des Vermögens des Vortäters vermieden wird.⁶¹⁶ Gemäss dem Bestimmtheitsgebot muss der Betroffene „aus dem Wortlaut der Vorschrift, notfalls mit Hilfe der Auslegung durch die Rechtsprechung, erkennen können, welche Handlungen und Unterlassungen ihn strafrechtlich verantwortlich machen“. ⁶¹⁷ In Bezug auf die Steuergeldwäscherei unterstellt man damit, dass der Rechtsadressat (der Steuerpflichtige oder z.B. ein Finanzintermediär) Art. 305^{bis} StGB so versteht, dass das Hantieren mit nicht deklarierten Vermögenswerten (die eigenen oder diejenigen eines Dritten) verboten ist. Ein solches Verständnis ist dem durchschnittlichen Steuerpflichtigen und umso mehr den professionellen Akteuren des Finanzmarktes zumutbar. Es darf grundsätzlich jedem unterstellt werden, dass er die besondere Struktur der Steuerdelikte, bzw. den engen Zusammenhang zwischen Steuerersparnissen und nicht deklarierten Vermögenswerten kennt. **Legt man Art. 305^{bis} StGB so aus, dass die nicht deklarierten Steuerfaktoren das Tatobjekt darstellen, erfüllt diese Bestimmung die Anforderungen des Bestimmtheitsgebotes.**⁶¹⁸

2.6.5.6.5.3 Öffentliches Interesse

Einschränkungen von Grundrechten müssen gemäss Art. 36 Abs. 2 BV durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt sein. Der Begriff des öffentlichen Interesses ist zeitlich wandelbar und kann in gewissen Belangen auch örtlich verschieden sein.⁶¹⁹ Der seit 1. Januar 2016 geltende Art. 305^{bis} StGB zielt neu auf die Bekämpfung von Geldwäschereihandlungen im Zusammenhang mit Steuerdelikten. Damit soll die Steuerkonformität sowohl von schweizerischen als auch ausländischen Steuerpflichtigen gefördert werden. Gemäss dem Bundesgericht sind jedoch „[f]iskalische Interessen bzw. das Interesse an staatlicher Mittelbeschaffung [...] nur sehr beschränkt hinreichende Motive für die Einschränkung (individueller) Grundrechte [...], namentlich auch der Wirtschaftsfreiheit.“⁶²⁰ Die vorliegende Gesetzesrevision zielt jedoch zusätzlich auf die Übernahme der GAFI-Standards, insbesondere

⁶¹⁶ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 122. Damit wird gemäss BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 131 ff., dem inhärenten Individualisierungsprinzip von Art. 305^{bis} StGB Rechnung getragen.

⁶¹⁷ MAYER-LADEWIG, *NK-EMRK*, Art. 7 Rz 7. Entscheid des EGMR 34044/96 in der Sache Streletz, Kessler und Krenz/Deutschland vom 22. März 2001, Rz 50.

⁶¹⁸ Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 161.

⁶¹⁹ HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 314.

⁶²⁰ BGE 138 I 378 E. 8.6.1.

der Empfehlung Nr. 3, ab.⁶²¹ Dadurch soll indirekt der Finanzplatz Schweiz im Allgemeinen an Integrität und Attraktivität gewinnen.⁶²² Von einem rein fiskalischen Interesse kann demnach nicht gesprochen werden. Die Bekämpfung der Steuergeldwäscherei stellt damit heutzutage aus schweizerischer Perspektive **unbestrittenermassen ein öffentliches Interesse** für eine Einschränkung der Wirtschaftsfreiheit dar. Dies gilt umso mehr in Bezug auf die Eigentumsgarantie, bei welcher jedes öffentliche Interesse (ausser rein fiskalische Interessen) geeignet ist, einen Eingriff zu rechtfertigen.⁶²³

2.6.5.6.5.4 Verhältnismässigkeit

Einschränkungen von Grundrechten müssen gemäss Art. 36 Abs. 3 BV verhältnismässig sein. Demnach darf ein Eingriff in ein Freiheitsrecht nicht weiter gehen, als es das öffentliche Interesse erfordert, wobei die Freiheitsbeschränkung nicht in einem Missverhältnis zum damit verfolgten öffentlichen Interesse stehen darf. Es sind dazu die Kriterien der Eignung, der Erforderlichkeit und der Verhältnismässigkeit von Eingriffszweck und Eingriffswirkung zu berücksichtigen.⁶²⁴ Die Gesamtkontamination des Vermögens der Steuerpflichtigen trägt auf keinen Fall zur Attraktivität des Finanzplatzes Schweiz bei. Stellt man beim Tatobjekt auf Steuerersparnisse ab, ist dies nicht geeignet, das gesetzgeberische Ziel zu erreichen. Losgelöst davon verlangt das Kriterium der Erforderlichkeit, dass man **eine mildere Massnahme bevorzugt**, wenn diese auch geeignet ist, den verfolgten Zweck zu erreichen. Stellt man auf nicht deklarierte Vermögenswerte ab, greift Art. 305^{bis} StGB immer noch weit, da der gesetzliche Makel über den Betrag der verkürzten Steuern hinaus geht – vor allem wenn die Vermögenssteuer hinterzogen wurde – womit unter Umständen wesentliche Teile des Vermögens des Vortäters verkehrsunfähig gemacht werden.⁶²⁵ Es handelt sich aber trotzdem um die mildeste Lösung.⁶²⁶

621 Recommandations du GAFI 2012, S. 12, 36 f. und 121. Vgl. ebenfalls Diskussionspapier Finanzplatz, S. 23; Bericht Finanzmarktpolitik, S. 27 und Bericht EU Komm. (2007/60/EG), S. 5.

622 Vgl. dazu BBL 2014 605, S. 610 und insbesondere 697: „Vom guten Ruf des Finanzplatzes Schweiz profitieren langfristig die Finanzintermediäre, auch wenn sie durch die Umsetzung der Standards höhere Kosten in Kauf nehmen müssen.“.

623 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 317 und 602 ff.

624 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 320 ff.

625 SALDITT, *Neues Strafrecht*, S. 216.

626 Es ist gemäss MÜLLER, *Steuerhinterziehung*, S. 1646, „stets auf die konkret verschwiegenen Einkünfte abzustellen. Eine andere Auslegung wäre zudem kaum mit dem

Allgemeine Voraussetzung der Verhältnismässigkeit ist, dass die **Eingriffswirkung zum Eingriffszweck in einem angemessenen Verhältnis** steht.⁶²⁷ Das Abwägungsproblem bestand bisher darin, zwischen der Attraktivität des Finanzplatzes und der Steuerkonformität zu wählen.⁶²⁸ Mittlerweile handelt es sich gemäss der Botschaft jedoch nicht mehr um kontradiktorische sondern konvergierende Zielrichtungen. Es ist auf Grund der politischen Umstände davon auszugehen, dass die Bekämpfung der Steuergeldwäscherei langfristig zum guten Ruf und zur Attraktivität des Finanzplatzes Schweiz beiträgt, selbst wenn damit kurzfristig Opportunitätskosten verbunden sind.⁶²⁹ Es ergibt sich damit, dass die Eingriffswirkung des neuen Art. 305^{bis} StGB zum Eingriffszweck in einem angemessenen Verhältnis steht, unter der Voraussetzung jedoch, dass man die Norm so auslegt, dass **die nicht deklarierten Vermögenswerte das Tatobjekt darstellen**.

2.6.5.6.5.5 *Kerngehalt*

Die Konturen des Kerngehaltes der Wirtschaftsfreiheit sind umstritten, bzw. das Bundesgericht hat sich mit dieser Problematik bisher nicht befasst.⁶³⁰ Die Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters verletzt aber sicherlich den Kerngehalt der **Eigentumsgarantie** in der Form der Institutsgarantie.

2.6.5.6.5.6 *Ergebnis*

Es ist auf Grund der verfassungsmässigen Auslegung von Art. 305^{bis} StGB davon auszugehen, dass **die nicht deklarierten Steuerfaktoren das Tatobjekt darstellen**. Damit erfüllt die Norm insbesondere die Anforderungen des Bestimmtheitsgebotes.

Verhältnismässigkeitsgrundsatz vereinbar, da ein weites Verständnis des durch Steuerhinterziehung bemakelten Vermögens dessen Bestimmung im Einzelfall geradezu unmöglich macht und damit im Ergebnis (nahezu) das ganze Vermögen des Hinterziehers einer Bemakelung unterwerfen würde.“ Vgl. jedoch SالدITT, *Neues Strafrecht*, S. 216.

627 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 320 ff.

628 Vgl. dazu HETZER, *Geldwäschebekämpfung*, S. 245 ff. und S. 251.

629 Vgl. dazu BBl 2014 605, S. 610 und insbesondere 697: „Vom guten Ruf des Finanzplatzes Schweiz profitieren langfristig die Finanzinter- mediäre, auch wenn sie durch die Umsetzung der Standards höhere Kosten in Kauf nehmen müssen.“

630 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 700.

2.6.5.6.6 EMRK-konforme Auslegung

Eine Gesamtkontamination des Vermögens der Steuerpflichtigen wäre, wie eingangs gesagt, in Bezug auf die **Unschuldsvermutung** (Art. 6 Abs. 2 EMRK bzw. Art. 32 Abs. 1 BV) problematisch.⁶³¹ Es handelt sich dabei um zwingendes Völkerrecht, das heisst, dass unter keinen Umständen davon abgewichen werden darf.⁶³² Damit **verlangt die EMRK ebenfalls eine Einschränkung des Tatobjektes**. Wie gesagt,⁶³³ ergibt sich eine solche Einschränkung auch aus dem von Art. 7 EMRK abgeleiteten **Bestimmtheitsgebot**, das gemäss Art. 15 Abs. 2 EMRK ebenfalls zum zwingenden Völkerrecht gehört.⁶³⁴

2.6.5.6.7 Konformität mit den weiteren internationalen Verpflichtungen

2.6.5.6.7.1 Position des Bundesrates

Stellt man beim Tatobjekt auf die nicht deklarierten Steuerfaktoren ab, impliziert dies, dass die Steuergeldwäscherei als Vereitelung des Nachsteuerverfahrens gilt.⁶³⁵ Eine solche Konzeption lehnte der Bundesrat jedoch mit dem Argument ab, es entspreche „nicht dem Begriff der Geldwäscherei, wie er aus den einschlägigen, in den GAFI-Empfehlungen aufgeführten internationalen Übereinkommen hervorgeht.“⁶³⁶

2.6.5.6.7.2 GAFI-Empfehlungen

Die GAFI-Empfehlungen stellen klar, dass die Staaten frei bestimmen, wie die Vortaten konkret zu gestalten sind.⁶³⁷ Die GAFI-Empfehlung Nr. 3 verlangt nur, dass „[l]’infraction de blanchiment de capitaux [s’applique] à tous les types de biens qui, indépendamment de leur valeur, représentent directement ou indirectement le produit du crime.“⁶³⁸ Auch wenn der Erlös aus Steuerdelikten

⁶³¹ Vgl. dazu Kap. 2.6.5.6.4.3.

⁶³² CARONI/TAYLAN, *Zwingendes Völkerrecht*, S. 59; HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 869a; PIRAS/BREITENMOSER, *Regionales ius cogens*, S. 336 (insbes. in Fn 53 zitierte Entscheide).

⁶³³ Vgl. dazu Kap. 2.6.5.6.5.2.

⁶³⁴ CARONI/TAYLAN, *Zwingendes Völkerrecht*, S. 64; HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 306a; KÄLIN/KÜNZLI, *Menschenrechtsschutz*, Rz 1352; GRABENWARTER/PABEL, *EMRK*, § 24 Rz 132.

⁶³⁵ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁶³⁶ BBl 2014 605, S. 644.

⁶³⁷ Recommandations du GAFI 2012, S. 121.

⁶³⁸ Recommandations du GAFI 2012, S. 36 (Note interprétative de la recommandation 3, Rz 4).

in Steuerersparnissen besteht, **schreiben die Empfehlungen nicht vor, wie genau Steuerdelikte genau erfasst werden müssen**. Das Abstellen auf nicht deklarierte Vermögenswerte steht dem jedenfalls nicht entgegen.

2.6.5.6.7.3 Wiener und Palermo Konventionen

Die „Note interprétative de la recommandation 3“⁶³⁹ verweist auf das Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen den unerlaubten Verkehr mit Betäubungsmitteln und psychotropen Stoffen von 1988 (Wiener Konvention) sowie das Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität von 2000 (Palermo Konvention), **an welchen sich die Geldwäscherei-Regulierung orientieren muss**.

Art. 6 Abs. 1 lit. a (i) der **Palermo Konvention** spricht von „Umwandeln oder Übertragen von Vermögensgegenständen in der Kenntnis, dass es sich um Erträge aus Straftaten handelt, zu dem Zweck, den unerlaubten Ursprung der Vermögensgegenstände zu verbergen oder zu verschleiern oder einer an der Begehung der Haupttat beteiligten Person behilflich zu sein, sich den rechtlichen Folgen ihres Handelns zu entziehen.“

Art. 3 Abs. 1 lit. b (i) der **Wiener Konvention** spricht von „Umwandeln oder Übertragen von Vermögensgegenständen in der Kenntnis, dass diese Vermögensgegenstände aus einer oder mehreren in Übereinstimmung mit Buchstabe a umschriebenen Straftaten oder aus der Teilnahme an einer oder mehreren dieser Straftaten stammen, zu dem Zweck, den unerlaubten Ursprung der Vermögensgegenstände zu verbergen oder zu verschleiern oder einer an der Begehung einer oder mehrerer solcher Straftaten beteiligten Personen behilflich zu sein, sich den rechtlichen Folgen ihres Handelns zu entziehen.“

Nach der vorliegend zum Ausdruck gebrachten klassischen Konzeption der Geldwäscherei müssten gemäss dem Bundesrat die aus der Vortat herrührenden Vermögenswerte als Tatobjekt gelten. Der Begriff „Vermögensgegenstände“ weist jedoch auf konkrete bzw. abgrenzbare Vermögenswerte hin, weshalb Steuerersparnisse nicht in Frage kommen. Damit steht sowohl die bundesrätliche Auffassung als auch die GAFI-Empfehlung nicht mit genanntem Konzept in Einklang. **Der Ansatz der darin besteht, zugleich die verheimlichten Vermögenswerte als Tatobjekt und die Ersparnisse als „einziehbare“**

⁶³⁹ Recommandations du GAFI 2012, S. 36 (Note interprétative de la recommandation 3, Rz 1).

Erträge aus der Vortat zu betrachten, entspricht im Ergebnis besser den internationalen Konventionen, weil so zumindest der Steuergeldwäscherei ein Anwendungsbereich eröffnet wird.⁶⁴⁰ Zudem stellen beide Konventionen auch auf den Aspekt der Personenbegünstigung ab, welcher der Geldwäschereibestimmung des Schweizer Rechts ebenfalls zugrunde liegt.

2.6.5.6.8 Ergebnis

Legt man Art. 305^{bis} StGB dahingehend aus, dass **die ersparten Steuern das Tatobjekt** darstellen, entsteht eine Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters, mit der Folge, dass jede Transaktion mit seinem Vermögen als Geldwäscherei qualifiziert werden kann. Eine solche Auslegung ist **verfassungs- bzw. völkerrechtswidrig**, denn sie verletzt die Wirtschaftsfreiheit und die Eigentumsgarantie sowie die Unschuldsvermutung und das Bestimmtheitsgebot.⁶⁴¹ Legt man hingegen Art. 305^{bis} StGB dahingehend aus, dass bei Steuerverkürzungen **die nicht deklarierten Vermögenswerte** das Tatobjekt darstellen, handelt es sich um eine **verfassungs- bzw. völkerrechtskonforme Lösung**, weil die Totalisation des Vortäters in der Regel vermieden und zugleich der Zweck von Art. 305^{bis} StGB erreicht wird.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Anforderung der Botschaft, dass „nicht das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen kontaminiert“ sein soll,⁶⁴² der Vorrang zu geben ist gegenüber der Anforderung, dass die „ersparten Steuern“ als Tatobjekt gelten.

2.6.5.7 Gesamtergebnis

Der Wortlaut von Art. 305^{bis} StGB lässt offen, ob bei Steuerverkürzungen die Steuerersparnisse oder die entsprechenden nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt gelten. Gemäss der historischen und systematischen Auslegung kommen hingegen nur Steuerersparnisse als Tatobjekt in Frage. Das Ergebnis aus diesen zwei Auslegungsmethoden bzw. die Beziehung zwischen Art. 70 und 305^{bis} StGB lässt sich jedoch dadurch relativieren, dass gemäss der in dieser Dissertation vertretenen Meinung die Steuerersparnisse nach Art. 151

⁶⁴⁰ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 138.

⁶⁴¹ SAMSON, *Geldwäsche*, S. 271.

⁶⁴² BBl 2014 605, S. 626. Damit ist die Totalkontamination gemäss Kap. 2.6.5.4.3 gemeint, d.h. es sind die einzelnen Vermögenswerte kontaminiert, sodass grundsätzlich jede Transaktion mit dem Vermögen des Vortäters den objektiven Tatbestand der Geldwäscherei zu erfüllen vermag.

DBG als Nachsteuerforderung einzuziehen sind.⁶⁴³ Zusammenfassend ergibt sich, dass die **extensive Auslegungsvariante zu bevorzugen** ist, nach welcher **die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt** gelten. Sie ist von der *ratio legis* erfasst, trägt am besten der Spezifität der Steuerhinterziehung Rechnung und ist vor allem verfassungskonform.

2.7 CHARAKTERISIERUNG DER TATHANDLUNG

2.7.1 Vorbemerkung

Im vorliegenden Kapitel geht es darum, die Tathandlung der Steuergeldwäscherei durch die Auslegung von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB zu charakterisieren. Als Tathandlung gilt gemäss dieser Bestimmung „eine Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln“. Nach dem bisher geltenden Konzept der Geldwäscherei erschöpft sich die Tathandlung der Geldwäscherei jedoch ausschliesslich in der Einziehungsveriteilung.⁶⁴⁴ Es ist damit zu klären, auf welches Institut der Begriff „Einziehung“ im Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB verweist, wenn Steuerersparnisse als abstrakte Vermögenswerte vorliegen. **In Frage kommen die Einziehung gemäss Art. 70 oder 71 StGB sowie das Nachsteuerverfahren im Sinne von Art. 151 ff. DBG.** In diesem Zusammenhang ist die Rechtsprechung des Bundesgerichts (gemäss welcher Steuerersparnisse nach Art. 70 StGB einziehbar sind) kritisch zu würdigen, um insbesondere ihre Tragweite in Bezug auf die Steuergeldwäscherei zu bestimmen. Anschliessend ist zu klären, welchem Raum den Tatvarianten der Auffindungs- und Herkunftsermittlungsvereitelung verbleibt.

2.7.2 Einziehungsveriteilung

2.7.2.1 Ausgangslage

Gemäss dem Bundesrat soll die Einführung der Steuergeldwäscherei das schweizerische Konzept der Geldwäscherei nicht berühren; diese bleibt eine Tat der Vereitelung der Einziehung von Vermögenswerten „illegaler“

⁶⁴³ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁶⁴⁴ Zu den Tatvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung und der Auffindung, vgl. Kap. 2.7.3.

Herkunft“ im Sinne von Art. 70 StGB.⁶⁴⁵ Vermögenswerte, die Gegenstand einer Ersatzforderung nach Art. 71 StGB sind, können nicht eingezogen werden und sind damit nicht geldwäschereitauglich.

2.7.2.2 Bisheriges Konzept der Einziehung

2.7.2.2.1 Naturaleinziehung versus Ersatzforderung

Gemäss Art. 305^{bis} StGB werden Handlungen bestraft, welche geeignet sind „die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln“. Den Tatbestandsvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung kommt gemäss dem Bundesgericht und der herrschenden Lehre keine selbständige Bedeutung zu.⁶⁴⁶ Dem wird in dieser Dissertation beigeprpflichtet.⁶⁴⁷ Es handelt sich damit bei der Geldwäscherei um die **Vereitelung der Naturaleinziehung im Sinne von Art. 70 Abs. 1 StGB**. Dieser lautet wie folgt:

„Das Gericht verfügt die Einziehung von Vermögenswerten, die durch eine Straftat erlangt worden sind oder dazu bestimmt waren, eine Straftat zu veranlassen oder zu belohnen, sofern sie nicht dem Verletzten zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes ausgehändigt werden.“

Vermögensvorteile, welche nicht unter Art. 70 StGB fallen, werden **als Ersatzforderung im Sinne von Art. 71 Abs. 1 StGB** abgeschöpft und sind nicht Gegenstand der Geldwäscherei. Art. 71 Abs. 1 StGB lautet wie folgt:

„Sind die der Einziehung unterliegenden Vermögenswerte nicht mehr vorhanden, so erkennt das Gericht auf eine Ersatzforderung des Staates in gleicher Höhe, gegenüber einem Dritten jedoch nur, soweit dies nicht nach Artikel 70 Absatz 2 ausgeschlossen ist.“

Für die Abgrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs der Geldwäschereibestimmung ist somit die Unterscheidung zwischen beiden

⁶⁴⁵ BBl 2014 605, S. 644. Vgl. auch Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 161, und Stefan Engler, AB 2014 S 169.

⁶⁴⁶ BBl 2014 605, S. 644; BGE 129 IV 238 E. 3.3; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 37. Vgl. auch HECHT, *Einziehung und Geldwäscherei*, S. 241.

⁶⁴⁷ Vgl. dazu Kap. 2.7.3.6.

Einziehungstypen massgeblich.⁶⁴⁸ Sie ist auch deswegen wichtig, weil dem Staat im Rahmen von Art. 70 StGB ein privilegierter Zugriff auf die Vermögenswerte zusteht. Die Vermögenswerte werden mit dem Einziehungsurteil direkt ins Vermögen des Staates überführt, während die Ersatzforderung nach dem SchKG zu vollstrecken ist.⁶⁴⁹

2.7.2.2.2 Konkrete versus abstrakte Vermögensvermehrungen

Eine (deliktisch) erlangte Vermögensvermehrung kann konkret oder abstrakt erfolgen.⁶⁵⁰ Der **konkrete Vermögensvorteil** misst sich an den „dem Vermögen zugegangenen einzelnen Vermögensbestandteile[n] insb. Sachen, Forderungen, Rechte und andere Vermögenspositionen, um welche sich der Vermögensbestand verändert hat.“⁶⁵¹ Mit anderen Worten wird das Vermögen als Inventar konkreter Einzelpositionen erfasst. Der **abstrakte Vermögensvorteil** bestimmt sich hingegen aufgrund einer rechnerisch-bilanzierenden Betrachtungsweise der wertmässigen Auswirkungen eines Delikts auf das betroffene Vermögen.⁶⁵² Der konkrete deliktische Vermögenswert bleibt in dem der Tat nachgelagerten Rechtsverkehr identifizierbar.⁶⁵³

Die Geldwäschereivortat setzt gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB eine vollendete **Steuerhinterziehung** im Sinne von Art. 175 Abs. 1 DBG voraus.⁶⁵⁴ Eine solche kann in drei Ausprägungen erfolgen: die Steuerverkürzung gemäss al. 1 (in der Form einer unterbliebenen oder einer unvollständigen Veranlagung), die Quellensteuergefährdung gemäss al. 2 und die Bezugsverkürzung gemäss al. 3 (in der Form einer unrechtmässigen Rückerstattung oder eines ungerechtfertigten Erlasses).⁶⁵⁵ Der Vorteil infolge einer Steuerverkürzung – die den häufigsten Fall der Steuerhinterziehung darstellt – besteht in **Steuerersparnissen**, welche einen **abstrakten Vermögensvorteil** darstellen. Dies ist auch bei einer Quellensteuergefährdung oder einer Bezugsverkürzung im Falle eines ungerechtfertigten Erlasses der Fall. Nur bei Bezugsverkürzungen, die in der Form einer unrechtmässigen Rückerstattung erfolgen, liegt ein Wertzufluss im

⁶⁴⁸ NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 81.

⁶⁴⁹ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 69 und 75.

⁶⁵⁰ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 22.

⁶⁵¹ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 23.

⁶⁵² BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 24.

⁶⁵³ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 27.

⁶⁵⁴ BBl 2014 605, S. 668.

⁶⁵⁵ SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 1.

Sinne eines konkreten Vermögensvorteiles vor. Letztere Tatbestandsvariante spielt aber in der Praxis eine völlig untergeordnete Rolle.⁶⁵⁶

Gemäss der Botschaft von 1989 ist es für die Geldwäscherei „typisch, dass sie sich jeder denkbaren wirtschaftlichen Transaktion und aller vorstellbaren geldwerten Vorteile bedient“, daher müsse ein möglichst weiter Begriff des Tatobjekts – damit ist auch das Einziehungsobjekt gemeint – gewählt werden.⁶⁵⁷ Gemäss der Botschaft von 1993 zum Einziehungsrecht erstreckt sich folglich die Einziehung „auf alle wirtschaftlichen Vorteile, gleichgültig ob sie in einer Vermehrung der Aktiven oder in einer Verminderung der Passiven bestehen.“ Es ist trotzdem **umstritten, ob abstrakte Vermögensvorteile aufgrund von Art. 70 StGB einziehbar sind** oder nur Gegenstand einer Ersatzforderung sein können.⁶⁵⁸

2.7.2.2.3 Rechtsprechung

2.7.2.2.3.1 Klassierung

Die relevanten Entscheide zur Vermögenseinziehung lassen sich in **zwei Kategorien** ordnen: Einerseits die Entscheide, die sich explizit mit der Frage der Einziehbarkeit der Steuerersparnisse gestützt auf Art. 70 StGB (in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR) befassen, andererseits die Entscheide aus anderen Rechtsbereichen, bei denen sich fragt, welche Erkenntnisse sie in Bezug auf die Problematik der Einziehbarkeit abstrakter Vermögensvorteile liefern können.

2.7.2.2.3.2 Entscheide betreffend Steuerersparnisse

In folgenden Entscheiden hat das **Bundesgericht die Einziehbarkeit von Steuerersparnissen nach Art. 70 StGB explizit bejaht** und dabei sogar an zwei Stellen dem Bundesstrafgericht widersprochen.

- Im **Leitentscheid BGE 120 IV 365** aus dem Jahre 1994 betreffend eine Steuerhinterziehung im Bereich der damaligen Warenumsatzsteuer hielt das Bundesgericht fest, „Vermögenswerte, welche gemäss Art. 58 StGB [*de lege lata* Art. 70 Abs. 1 StGB] allenfalls der Einziehung unterliegen, [seien] **alle wirtschaftlichen Vorteile, die sich rechnerisch ermitteln lassen** [...]“

⁶⁵⁶ LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 38; BEHNISCH, *Steuerstrafrecht*, S. 843 (N 25); WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 125; MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695.

⁶⁵⁷ BBl 1989 II 1061, S. 1082.

⁶⁵⁸ NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 81.

und die direkt oder indirekt durch die strafbare Handlung erlangt worden sind; bei der Steuerhinterziehung besteht der sich aus dem Delikt ergebende Vermögensvorteil im Gegenwert der hinterzogenen Steuern [...].⁶⁵⁹

- In der Folge diverser Beschlagnahmeverfügungen, welche die EStV im Kontext einer umfassenden Untersuchung wegen schwerer Steuerwiderhandlungen im Sinne von Art. 190 ff. DBG erlassen hatte, hätte das **Bundesstrafgericht** in einem Entscheid von 2004 auf die Nichteinziehbarkeit von Steuerersparnissen geschlossen. „Es liegt in der Natur des Steuerdelikts, dass ein Täter diese Vermögensvorteile in aller Regel nicht vom Staat als Steuergläubiger widerrechtlich erlangt hat, sondern dass er zufolge des Steuerdelikts seinen Steueraufwand widerrechtlich vermindert hat. Es sind also bei ihm regelmässig keine einziehbaren Vermögenswerte im Sinne von Art. 59 Ziff. 1 StGB [*de lege lata* Art. 70 Abs.1 StGB] vorhanden. Sind aber Vermögensvorteile nur rein rechnerisch erzielt worden, so kommt keine Einziehung, sondern **nur eine Ersatzforderung** des Staates in Frage [...].“⁶⁶⁰ Das **Bundesgericht** hat aber in 2005 an seine frühere Rechtsprechung erinnert und dem **Bundesstrafgericht widersprochen**: „Bei der „Anlasstat“ der Vermögenseinziehung muss es sich um eine tatbestandsmässige und rechtswidrige Straftat handeln [...]. Es kommt dabei grundsätzlich jede Deliktsart in Frage (Verbrechen, Vergehen und Übertretungen im Sinne des StGB), inklusive Verwaltungs- und Steuerdelikte.“⁶⁶¹ „Die überwiegende Lehre und Praxis geht davon aus, dass der strafrechtlichen Vermögenseinziehung gemäss Art. 59 Ziff. 1 Abs. 1 StGB [*de lege lata* Art. 70 Abs.1 StGB] – entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – nicht nur konkrete deliktisch erworbene Vermögensgegenstände (und deren Ersatzwerte) unterliegen, sondern auch „rechnerisch-abstrakte“, tatsächliche bzw. indirekte Vermögensvorteile, etwa in Form von Ersparnisgewinnen oder Passivenverminderung [...].“⁶⁶² Mit „Ersparnisgewinnen“ werden widerrechtliche Steuerersparnisse bezeichnet, welche die Nichtvermehrung der Passiven des Täters infolge einer Steuerverkürzung nach Art. 175 Abs. 1 erstes Lemma DBG bezeichnen.“⁶⁶³

⁶⁵⁹ BGE 120 IV 365 E. 1d.

⁶⁶⁰ Entscheid des BStrGer BK-B.084.04 vom 8. November 2004 E. 2.4.

⁶⁶¹ Urteil des BGer 1S.5/2005 vom 26. September 2005 E. 7.1. Vgl. auch Entscheid des BStrGer BV.2006.22 vom 13. Juli 2006 E. 3.2.

⁶⁶² Urteil des BGer 1S.5/2005 vom 26. September 2005 E. 7.3.

⁶⁶³ Urteil des BGer 1B.785/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 8.1.

- Erneut in der Folge einer Beschlagnahmeverfügung der EStV im Kontext einer umfassenden Untersuchung wegen schwerer Steuerwiderhandlungen im Sinne von Art. 190 ff. DBG bestätigte das **Bundesgericht** 2006 seine Rechtsprechung.⁶⁶⁴ Hier ging es sogar einen Schritt weiter und bestätigte die Rechtmässigkeit einer Beschlagnahme bei der Ehefrau eines Steuerhinterziehers, weil Verdachtsgründe bestanden hätten, dass Steuerersparnisse auf ihr Konto überwiesen worden seien. „Die hier streitige vorläufige Einziehungsbeseitigung ist grundsätzlich zulässig, solange ausreichende Verdachtsgründe dafür bestehen, dass deliktisch erlangtes Vermögen (wozu nach der dargelegten Rechtsprechung auch ein so genannter „Ersparnisgewinn“ gehören kann) im Umfang der gesperrten Vermögenswerte auf das betroffene Konto der Beschwerdeführerin transferiert worden sein könnte.“⁶⁶⁵
- In einem Entscheid von 2010 **verneinte das Bundesstrafgericht erneut die Einziehbarkeit von Steuerersparnissen**, dieses Mal mit dem Argument, dass dem **Nachsteuerverfahren von Art. 151 ff. DBG der Vorrang vor der strafrechtlichen Einziehung** zukomme. „Nach dem Gesagten sieht das DBG somit anstelle der im allgemeinen Strafrecht möglichen Einziehung zwecks Beseitigung rechtswidrig erlangter Vermögensvorteile ein separates Nachsteuerverfahren vor, welches kein Strafverfahren darstellt und welchem kein pönaler Charakter zukommt. Bei dieser Ausgangslage und in Anbetracht des Art. 333 Abs. 1 StGB, wonach die allgemeinen Bestimmungen des StGB (so auch die Regeln über die Einziehung von Vermögenswerten nach Art. 70 f. StGB) auf Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung finden, als diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen (vgl. auch Art. 2 VStrR), bleibt somit für eine strafrechtliche Einziehung (des Gegenwertes) hinterzogener Steuern kein Raum mehr [...].“⁶⁶⁶ Im **BGE 137 IV 145** aus dem Jahre 2011 hat das **Bundesgericht** jedoch diesen Entscheid mit folgender Begründung **aufgehoben**: „Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ergibt sich auch aus Art. 333 Abs. 1 StGB keine Unzulässigkeit verwaltungsstrafprozessualer Vermögensbeschlagnahmen im Rahmen der besonderen Untersuchung von mutmasslichen schweren Steuerwiderhandlungen, insbesondere von fortgesetzten Hinterziehungen grosser Steuerbeträge

664 Urteil des BGer 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006 E. 5.2.

665 Urteil des BGer 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006 E. 6.1; kritisch dazu: BAUMANN, *BaKomm. StGBI*, Art. 70/71 Rz 75.

666 Entscheid des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.3.

(oder von Steuervergehen). Die spezialgesetzliche Grundlage für die provisorische Sicherungsmassnahme findet sich in Art. 46 Abs. 1 und 2 VStrR i.V.m. Art. 191 Abs. 1 DBG. Bei der Prüfung der Rechtmässigkeit von Einziehungsbeschlagnahmen im besonderen Untersuchungsverfahren ist im Einzelfall namentlich abzuklären, ob eine fiskalstrafrechtliche Einziehung grundsätzlich möglich erscheint oder nicht [...]. Dabei sind (gestützt auf Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR und nach der Praxis des Bundesgerichtes) die Art. 70 und 71 StGB vorfrageweise anzuwenden ("voraussichtlich der Einziehung unterliegen"). Dass das VStrR oder das DBG eine provisorische Vermögensbeschlagnahme (bzw. eine allfällige fiskalstrafrechtliche Einziehung bzw. Herausgabe an den Fiskus) spezialgesetzlich ausschliessen, trifft nicht zu.⁶⁶⁷

- In einem Entscheid von 2013 hat das **Bundesgericht** seine Ansicht wiederum bestätigt: „Der Vermögenseinziehung gemäss Art. 70 Abs. 1 und 2 StGB und damit auch der Beschlagnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR unterliegen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht nur konkrete deliktisch erworbene Vermögensgegenstände oder deren Ersatzwerte, sondern auch rechnerisch-abstrakte Vermögensvorteile, die direkt oder indirekt durch die strafbare Handlung erlangt worden sind [...]. Grundsätzlich sind – jedenfalls im Rahmen einer vorläufigen Massnahme – auch widerrechtliche Steuerersparnisse (bzw. der sog. Ersparnisgewinn) als im Sinne von Art. 70 Abs. 1 und 2 StGB einzugsfähig zu betrachten.“⁶⁶⁸

2.7.2.2.3.3 *Entscheide aus anderen Rechtsbereichen*

Folgende Entscheide des **Bundesgerichts** behandeln nicht direkt die Frage der Einziehbarkeit von Steuerersparnissen, weisen jedoch einen Zusammenhang mit dieser Fragestellung auf:

- Im BGE 119 IV 10 ging es um **Kostenersparnisse infolge einer illegalen Abfallbeseitigung**, welche gemäss dem Bundesgericht einen der **Einziehung** unterliegenden Vermögenswert im Sinne von Art. 58 StGB [*de lege lata* Art. 70 Abs. 1 StGB] darstellen. Solche Kostenersparnisse weisen insofern Ähnlichkeiten mit den Steuerersparnissen auf, als

667 BGE 137 IV 145 E. 6.4; CASANOVA, *Rechtsprechung*, S. 64 ff.

668 Urteil des BGer 1B.783/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 8.1.

es sich jeweils um **abstrakte Vermögensvorteile**⁶⁶⁹ handelt, welche durch die rechtswidrig ausbleibende Offenlegung eines bestimmten Sachverhalts gegenüber einer Behörde entstehen.⁶⁷⁰ Im konkreten Fall war jedoch ausschliesslich die Bemessung der Busse Prozessgegenstand. Das Bundesgericht ordnete nur als letzte Instanz eine Einziehung an und wies den Entscheid an die Vorinstanz zurück. **Wie eine Einziehung bei abstrakten Vermögensvorteilen vorzunehmen ist, ist dem Entscheid nicht zu entnehmen.**⁶⁷¹

- Mit Bezug auf den **betrügerischen Konkurs** hielt das Bundesgericht in einem Urteil von 2005 fest, dass die betroffenen Vermögenswerte, trotz ursprünglich legaler Herkunft, einziehbar seien. Gemäss Art. 163 Ziff. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft, der Schuldner, der zum Schaden der Gläubiger sein Vermögen zum Scheine vermindert, indem er unter anderem Vermögenswerte beiseiteschafft oder verheimlicht, wenn über ihn der Konkurs eröffnet oder gegen ihn ein Verlustschein ausgestellt worden ist. „Im Falle einer strafrechtlichen Verurteilung unterliegt Vermögen, das dem Zugriff der Gläubiger im Sinne von Art. 163 Ziff. 1 StGB entzogen wurde, grundsätzlich der Einziehung nach Art. 59 Ziff. 1 Abs. 1“ bzw. *de lege lata* Art. 70 Abs. 1 StGB.⁶⁷² Das Beiseiteschaffen oder Verheimlichen von Art. 163 StGB weist auf den ersten Blick Ähnlichkeiten mit der Steuerverkürzung gemäss Art. 175 Abs. 1 erstes Lemma DBG auf. Es geht jeweils um Vermögenswerte ursprünglich legaler Herkunft, die durch nachträgliche gesetzwidrige Verheimlichung bemakelt werden.⁶⁷³ **Im Gegensatz zur Steuerverkürzung stellen jedoch beim betrügerischen Konkurs die deliktischen Vermögenswerte gleichzeitig den finanziellen Vorteil des Betrügers dar.** „Einziehbar ist in der Regel ein dem Straftäter oder einem Dritten durch das Delikt zugekommener Vermögensvorteil. Bei Konkursdelikten besteht dieser jedoch im deliktischen Verhindern, dass ein Vermögenswert entsprechend Art. 197 ff. SchKG in die Konkursmasse fällt, über welche der Schuldner nicht mehr verfügen kann. Es wird ein Vermögensabfluss an die Gläubiger

669 Gemäss BGE 119 IV 10 E. 4a hätte vorliegend die ordnungsgemässe Entsorgung von Aushubmaterial CHF 10.-/m³ gekostet, sprich der Täter hat ca. 2'100 Franken eingespart.

670 HAGENSTEIN, *BaKomm. StGBII*, Art. 163 Rz 28 ff.: Als Verheimlichen von Vermögenswerten gilt namentlich die Abgabe falscher Erklärungen oder das (betrügerische) Schweigen.

671 Gemäss BGE 119 IV 10 E. 4.

672 Urteil des BGer 1A.38/2005 vom 18. Mai 2005 E. 3.2.

673 BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 122.

mit der Folge unterbunden, dass die beim Verurteilten verbliebenen Vermögenswerte kontaminiert werden. Solche dem Zugriff der Gläubiger entzogene Werte werden ohne weiteres als einziehbar erachtet [...].⁶⁷⁴ Beim betrügerischen Konkurs sind damit **konkret identifizierbare Vermögenswerte** betroffen. Rechtswidrige Steuerersparnisse lasten hingegen als (abstrakte) Forderung des Fiskus auf dem Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen. Somit wird bei Steuerdelikten ein Anspruch *in personam* und beim betrügerischen Konkurs ein Anspruch *in rem* vereitelt.⁶⁷⁵ BAUMANN lehnt somit zu Recht jegliche Parallele zwischen dem betrügerischen Konkurs und der Steuergeldwäscherei ab.⁶⁷⁶

- Ein Urteil von 1999 drehte sich um den bei der **Einlösung eines gefälschten Checks** erhaltenen Betrag, der aufgrund der unmittelbar nach der Einlösung erfolgten Sperrung des entsprechenden Kontos nicht durch Vermischung in das übrige Vermögen des Täters übergehen konnte. Es konnten auch keine Transaktionen mehr in Bezug auf das Konto durchgeführt werden. „Dans cette mesure, le montant du chèque porté en compte est encore aisément identifiable. Il y a donc lieu d'admettre que les valeurs patrimoniales résultant de l'infraction sont encore „disponibles“ [...],“ und somit im Sinne von Art. 70 StGB einziehbar.⁶⁷⁷ Im BGE 126 I 97⁶⁷⁸ aus dem Jahre 2000 wiederholte das Bundesgericht, bezugnehmend auf das Urteil von 1999, dass „**der Vermögenswert, der [...] eingezogen werden soll, [...] im Vermögen des Täters oder des Begünstigten eindeutig bestimmbar („aisément identifiable“) sein [müsse].** Nicht mehr bestimmbar ist ein Ersatzwert hingegen dann, wenn er bloss in einer Verminderung der Passiven beim Täter oder Begünstigten besteht. Verwendet beispielsweise der Täter [...] den Erlös aus der Straftat zur Bezahlung anderweitiger Schulden, so bleiben weder der Originalwert noch ein unechtes oder echtes Surrogat übrig, und eine Einziehung ist

⁶⁷⁴ EGV-SZ 2006, A 4.1, Beschluss vom 18. April 2006 E. 4a.

⁶⁷⁵ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 123.

⁶⁷⁶ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 122; STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 616; Urteil des BGer 1A.38/2005 vom 18. Mai 2005 E. 3.2.

⁶⁷⁷ Urteil des BGer vom 4. Mai 1999 E. 2b (SJ 1999 I S. 417 ff.). Ob ein konkreter Vermögensvorteil vorliegt, lässt sich durch eine Veränderung im Vermögensinventar des Täters beurteilen. Anschliessend an die Einlösung des Checks befindet sich eine zusätzliche Forderung gegenüber der Bank im Umfang des erhaltenen Betrags im Vermögen des Täters (BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 23).

⁶⁷⁸ Bestätigt im Urteil des BGer 5A.893/2010 vom 5. Mai 2011 E. 2.3.

nicht mehr möglich.⁶⁷⁹ Dieser Entscheid spricht sogar dagegen, dass man Steuerersparnisse überhaupt als einziehbar betrachtet.

2.7.2.2.3.4 Ergebnis

Gemäss dem **Bundesgericht** sind Steuerersparnisse – jedenfalls im Rahmen einer vorläufigen Massnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR – gemäss Art. 70 StGB einziehungsfähig.⁶⁸⁰ Berücksichtigt man die Entscheide aus anderen Rechtsgebieten ergibt sich aus BGE 119 IV 10, dass abstrakte Vermögensvorteile grundsätzlich einziehbar sind. Wie die Einziehung von Steuerersparnissen vorzunehmen ist, bleibt jedoch unbeantwortet. Aus der Rechtsprechung der zivilrechtlichen Abteilung (BGE 126 I 97) ergibt sich hingegen explizit, dass abstrakte Vermögensvorteile nicht einziehbar sind.

Gemäss dem **Bundesstrafgericht** ist davon auszugehen, dass Steuerersparnisse im Rahmen des Nachsteuerverfahrens abgeschöpft werden, weshalb kein Raum mehr für die Einziehung bleibt.

2.7.2.2.4 Lehre

In der Lehre werden im Grunde genommen drei Standpunkte vertreten.

- Ein Teil der Lehre stellt sich auf den Standpunkt, dass **Art. 70 StGB sowohl konkrete als auch rein abstrakte Vermögensvorteile erfasse**.⁶⁸¹ Auch wenn letztere sich von Anfang an ohne konkretes Substrat im Vermögen niederschlagen (Passivenverminderung, Ersparnisvorteile⁶⁸²), würden sie, trotz Schweigen des Gesetzeswortlautes, über den Begriff des „Vermögenswertes“ erfasst.⁶⁸³ Gemäss HIRSIG-VOUILLOZ „les valeurs patrimoniales assujetties à la confiscation sont ainsi constituées de tous les avantages économiques illicites appréciables en argent, susceptibles cas échéant d’être chiffrés dans le cadre d’une décision de créance

679 BGE 126 I 97 E. 3c.cc. Diese Ansicht hat das Bundesgericht in zwei weiteren Urteilen bestätigt: Urteile des BGer 6S.300/2003 vom 30. Oktober 2003 E. 2 und 5A.893/2010 vom 5. Mai 2011 E. 2.3.

680 BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 28.

681 Vgl. die Hinweise im Urteil des BGer 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006 E. 5.2; SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 17 f., 33 und 58 (allerdings in Widerspruch zu Rz 53); STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 55 Rz 26; STRATENWERTH, *AT II*, § 13 Rz 122.

682 Damit werden widerrechtliche Steuerersparnisse bezeichnet. Vgl. Urteile des BGer 1S.5/2005 vom 26. September 2005 E. 7.3 und 1B.785/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 8.1.

683 BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 28.

compensatrice. Elle doivent revêtir la forme d'une augmentation de l'actif, d'une diminution du passif, d'une non-augmentation du passif ou d'une non-diminution de l'actif.“ In diesem Zusammenhang weist HIRSIG-VOUILLOZ explizit auf **unrechtmässige Steuerersparnisse** hin.⁶⁸⁴ Gemäss STRATENWERTH/WOHLERS können „grundsätzlich alle in bestimmter Weise kontaminierten Vermögenswerte [eingezogen werden]. Als solche gelten jegliche wirtschaftlichen Vorteile, die sich rechnerisch ermitteln lassen, die Vermehrung der Aktiven ebenso wie die Verminderung der Passiven [...]“.⁶⁸⁵

- BAUMANN ist als Vertreter **eines anderen Teils der** (gemäss WALDBURGER/FUCHS herrschenden) **Lehre**⁶⁸⁶ der Meinung, **Steuerersparnisse seien nicht unter Art. 70 StGB subsumierbar**, denn diese Bestimmung verlange das kumulative Vorhandensein eines abstrakten und eines konkreten Vermögensvorteils.⁶⁸⁷ Nur konkrete Vermögenswerte könnten im Sinne von Art. 70 Abs. 1 StGB *in natura* oder durch einen Dritten im Sinne von Art. 70 Abs. 2 StGB transferiert werden.⁶⁸⁸ Gemäss NADELHOFER DO CANTO fallen damit „rein rechnerische („abstrakte“) Vermögensvermehrungen sowie Vorteile, die bloss mittelbar im Zusammenhang mit einer Straftat erlangt wurden, nicht in den Anwendungsbereich der direkten Abschöpfung nach Art. 70 Abs. 1 StGB“.⁶⁸⁹ Wären rein abstrakte Vermögenswerte geldwäschereifähig, wäre es einerseits **unmöglich, die schmutzigen Werte im Vermögen des Täters zu identifizieren**, andererseits seien Vereitelungshandlungen an abstrakten Vermögenswerten unmöglich.⁶⁹⁰

684 HIRSIG-VOUILLOZ, *CoRo. CPI*, Art. 70 Rz 13 f.

685 STRATENWERTH/WOHLERS, *Handkommentar*, Art. 70 Rz 2.

686 BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 111 ff.; BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 28 f.; STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 616; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 33; CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 21 ff.; OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*, S. 176; DONATSCH, *Steuerstrafrecht*, S. 10 f.; NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 89; SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 53 (allerdings in Widerspruch zu Rz 17 f., 33 und 58); SCHMID, *Einziehung*, S. 83 f. Vgl. für weitere Hinweise WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 124 (Fn 122).

687 Der Begriff „Vermögenswert“ lege ein konkretes Verständnis nahe, da Vermögenswerte, welche gemäss dem Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 StGB „nicht mehr vorhanden“ sind, der Ersatzforderung unterliegen. Demgemäss könnten Steuerersparnisse nicht einmal Gegenstand einer Ersatzforderung sein.

688 BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 28.

689 NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 84: „Das Geldwäschereiverbot soll das Einziehungsinteresse bezüglich Verbrechensgewinnen schützen und nicht etwa ein vages Ersatzeinziehungsinteresse.“

690 BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 126 ff.

BAUMANN spricht in diesem Zusammenhang von einem **Art. 305^{bis} StGB inhärenten Individualisierungsprinzip**.⁶⁹¹ NADELHOFER DO CANTO hält fest, dass „rein rechnerische Vermögenspositionen weder im ursprünglich begünstigten Vermögen identifizierbar sind noch im nachgelagerten Rechtsverkehr weiterverfolgt werden können“ und dass deswegen eine Erweiterung der Geldwäschereibestimmung dazu führt, „dass auch die Entgegennahme von nachweislich „sauberen“ Vermögenswerten aus einem bloss abstrakt begünstigten Vermögen eine Gefahr für den legalen Wirtschaftsverkehr darstellen könnte.“ Es sei zu vermeiden, dass die Verfolgung der Geldwäscherei jede Kontur verliert und damit **eine lawineartige Kontaminierung der Wirtschaft** erfolgt.⁶⁹²

- Es sind schliesslich einige Autoren – im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesstrafgerichts⁶⁹³ – der Meinung, dass **für die Einziehung der hinterzogenen Steuern nach Art. 70 StGB kein Raum** bleibe, da das **Nachsteuerverfahren** (gemäss der Offizialmaxime) von Amtes wegen greife. Aus diesem Grund entfalle bei der Steuerhinterziehung ein Geldwäschereiobjekt.⁶⁹⁴

2.7.2.2.5 Bedeutung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

2.7.2.2.5.1 Fragestellung

Es fragt sich nun, welche Bedeutung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Bezug auf Art. 70 StGB bzw. auf den revidierten Art. 305^{bis} StGB zukommt.

2.7.2.2.5.2 Bedeutung in Bezug auf Art. 70 StGB

Es erging in der Tat **nie eine konkrete Entscheidung über eine Einziehung von Steuerersparnissen**.⁶⁹⁵ Vielmehr ging es bei den fraglichen Entscheiden lediglich darum, im Rahmen einer Beschlagnahmeverfügung nach dem Verwaltungsstrafrecht **vorfrageweise zu prüfen, ob eine Einziehung nach**

⁶⁹¹ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 121.

⁶⁹² NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 86.

⁶⁹³ Entscheid des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.3.

⁶⁹⁴ ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 32; BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 116 f.; HOLENSTEIN, *Steuerstrafrecht im Wandel?*, S. 25 f.; BARTHOLET, *Private Banking*, S. 402; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 126.

⁶⁹⁵ Entscheid des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.1; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 125. Gemäss Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR sind Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung unterliegen, vom untersuchenden Beamten mit Beschlagnahme zu belegen.

Art. 70 StGB zulässig sei.⁶⁹⁶ Dies ergeht bereits aus dem Leitentscheid BGE 120 IV 365.⁶⁹⁷ „Im Gegensatz zur endgültigen materiellrechtlichen Einziehung stellt die Beschlagnahme lediglich eine von Bundesrechts wegen vorgeschriebene provisorische „konservatorische“ prozessuale Massnahme zur vorläufigen Sicherstellung der allenfalls der Einziehung unterliegenden Vermögenswerte dar [...]. Sie greift dem Entscheid über die endgültige Einziehung nicht vor, zumal die Rechte anspruchsberechtigter Dritter gemäss dem im Verwaltungsstrafrecht ebenfalls (Art. 2 VStrR) anwendbaren Art. [69 ff.] StGB ausdrücklich vorbehalten sind [...]; die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an den Vermögenswerten bleiben durch die strafprozessuale Beschlagnahme unberührt [...].“⁶⁹⁸ Da gemäss dem auch im Verwaltungsstrafverfahren anwendbaren Art. 71 Abs. 3 StGB die Untersuchungsbehörde auch im Hinblick auf die Durchsetzung einer Ersatzforderung nach Art. 71 Abs. 1 StGB Vermögenswerte mit Beschlagnahme belegen kann,⁶⁹⁹ hätte es am Ergebnis der erwähnten Entscheide nichts geändert, wenn das Bundesgericht festgehalten hätte, Steuerersparnisse seien nur Gegenstand einer Ersatzforderung.⁷⁰⁰ Es besteht insofern ein Unterschied, als die Vermögenswerte im Rahmen von Art. 70 StGB direkt durch das entsprechende Urteil in die Verfügungsmacht des Staates überführt werden, während die Ersatzforderungsbeschlagnahme im Rahmen der Zwangsvollstreckung kein Vorzugsrecht des Staates auf die beschlagnahmten Vermögenswerte begründet.⁷⁰¹

Die Ausführungen des Bundesgerichts in den weiteren Entscheiden bestätigen, dass der vorliegenden Rechtsprechung keine Bedeutung über die verwaltungsstrafrechtliche Beschlagnahme hinaus beizumessen ist: „Nach der [...]

696 MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 6.

697 Es geht in diesem Entscheid um eine Steuerhinterziehung nach Art. 36 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer. Gemäss Art. 36 Abs. 2 wird eine solche Hinterziehung begangen, wenn dem Bund ein Steuerbetrag vor-enthalten wird. Von der Struktur her ist dieses Delikt daher mit der Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG vergleichbar.

698 BGE 120 IV 365 E. 1c.

699 Urteil des BGer 1B.783/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 6; Entscheid des BStrGer BV.2014.35 vom 23. September 2014 E. 2.7; EICKER et al., *Verwaltungsstrafrecht*, S. 195 f. Vgl. auch BBl 1993 III 277, S. 308.

700 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 125.

701 Die Beschlagnahmemöglichkeit von Art. 71 Abs. 3 StGB gleicht die Ersatzforderung bezüglich ihrer Effektivität weitgehend der Naturaleinziehung an. Vgl. dazu BBl 1993 III 277, S. 313, und BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 14 und 69.

bundesgerichtlichen Praxis sind – **jedenfalls im Rahmen einer vorläufigen Massnahme – widerrechtliche fiskalische Steuerersparnisse grundsätzlich als einzugsfähig [...] zu betrachten.** [...]. Die in der strafrechtlichen Lehre diskutierte Frage, ob bei widerrechtlichen fiskalischen Steuerersparnissen eine Einziehung oder eine staatliche Ersatzforderung in Betracht fällt, wird gegebenenfalls vom zuständigen Sachrichter abschliessend zu beurteilen sein.⁷⁰²

Zudem erging der Leitentscheid BGE 120 IV 365 aufgrund des **vor 1994 geltenden Art. 58 Abs. 1 lit. a StGB.** Nach dieser Bestimmung unterlagen der Einziehung Vermögenswerte, die durch eine strafbare Handlung hervorgerufen oder erlangt worden waren, „**soweit die Einziehung zur Beseitigung eines unrechtmässigen Vorteils als geboten**“ erschien. Der Art. 70 des geltenden Rechts knüpft hingegen ausschliesslich und ohne weitere Präzisierung am Begriff des deliktisch erlangten Vermögenswertes an. Die alte Gesetzesfassung durfte man gemäss BAUMANN noch so verstehen, dass sie den Schwerpunkt auf den abstrakten Vorteil gelegt habe, was eine Einziehung rein abstrakter Vermögenswerte erlaubt habe. Die geltende Fassung lege hingegen eindeutig eine konkrete, ausschliesslich inventarisierende Betrachtungsweise nahe.⁷⁰³ Aus dieser Sicht ist die Beibehaltung der ursprünglichen Rechtsprechung (BGE 120 IV 365) trotz der Gesetzesänderung von 1994 diskutabel.

2.7.2.2.5.3 Bedeutung in Bezug auf Art. 305^{bis} StGB

Die erwähnte Rechtsprechung hat sich vor dem 1. Januar 2016 herausgebildet, als es (im Bereich der direkten Steuern) noch keine Steuervortat gab. Deswegen konnte das Bundesgericht nicht die Absicht haben, aus den Steuerersparnissen geldwäschereitaugliche Vermögenswerte zu machen. Diesbezüglich **misst der Gesetzgeber der Rechtsprechung zu Art. 70 StGB zu Unrecht Bedeutung zu.**

Der Geltungsbereich von Art. 70 StGB ist vor allem mit Bezug auf den Geldwäschereitatsbestand von Bedeutung, denn dieser basiert ursprünglich auf Art. 70 Abs. 1 StGB.⁷⁰⁴ Diese Verknüpfung erklärt, **weshalb der Bundesrat die Steuerersparnisse „um jeden Preis“ als einziehbar nach Art. 70 StGB erklären wollte.** Dies konnte er dank geltender Rechtsprechung tun und damit den Anschein vermitteln, es erfolge keine wesentliche Änderung

⁷⁰² Urteil des BGer 1S.5/2005 vom 26. September 2005 E. 7.5; Urteil des BGer 1B.783/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 8.1.

⁷⁰³ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 25.

⁷⁰⁴ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 29.

des Vortatenansatzes des Strafgesetzbuchs.⁷⁰⁵ Die Realität war und bleibt jedoch, dass der in einem Vermögen nur als abstrakte Zahl feststellbare Vorteil weder im begünstigten Vermögen identifiziert, noch dort naturaliter eingezogen werden kann, noch an einen Dritten weitergegeben werden kann.⁷⁰⁶

2.7.2.2.6 Ergebnis

Es ergibt sich aus der vorliegenden Analyse, dass der bundesgerichtlichen Rechtsprechung **weder in Bezug auf Art. 70 StGB noch auf den revidierten Art. 305^{bis} StGB Bedeutung** zukommt.

Im Gegensatz zu dem, was sich aus der Botschaft und den Protokollen der parlamentarischen Beratungen ergibt, bringt die neue Gesetzgebung einen **Paradigmenwechsel** mit sich, indem abstrakte Vermögensvorteile – zumindest Steuerersparnisse – als einziehungsfähig erklärt werden.⁷⁰⁷ Die Geldwäscherei wird trotzdem nicht völlig auf den Kopf gestellt, da das Risiko der Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters dadurch eingedämmt wird, dass ausschliesslich die nicht deklarierten Steuerfaktoren das Tatobjekt darstellen.⁷⁰⁸

Sollen nun die Steuerersparnisse einziehbar sein, kann sich dies somit nicht aus Art. 70 StGB ergeben, sondern allenfalls direkt aus Art. 305^{bis} Ziff. 1 und 1^{bis} StGB.⁷⁰⁹ Diese Bestimmung ist nun mit Rücksicht auf die vorliegenden Ausführungen auszulegen. Es ist dabei insbesondere die Lehrmeinung zu berücksichtigen, nach welcher für die Abschöpfung von Steuerersparnissen das Nachsteuerverfahren gemäss Art. 151 DBG greift.⁷¹⁰

705 BBl 2014 605, S. 644. Vgl. auch Widmer-Schlumpf Eveline, AB 2014 S 161, und Engler Stefan, AB 2014 S 169.

706 BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 126.

707 Es stellt sich allerdings bereits ein Teil der Lehre auf den Standpunkt, dass abstrakte Vermögensvorteile einziehungsfähig sind. Vgl. die Hinweise im Urteil des BGer 1S./2006 vom 12. Dezember 2006 E. 5.2.

708 Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

709 BBl 2014 605, S. 626 f.; Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 161.

710 ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 32; BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 116 f.; HOLENSTEIN, *Steuerstrafrecht im Wandel?*, S. 25 f.; BARTHOLET, *Private Banking*, S. 402; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 126.

2.7.2.3 Auslegung des Begriffs „Einziehung“ gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB

2.7.2.3.1 Ausgangslage

Gemäss dem Gesetzgeber⁷¹¹ können – in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung und einen Teil der Lehre – nicht nur konkrete, sondern auch abstrakte Vermögensvorteile wie Steuerersparnisse nach Art. 70 StGB eingezogen werden, weshalb diese auch geldwäschereitauglich seien. Wie eingangs aufgezeigt ist dieser Ansatz, insbesondere die Auslegung des Begriffs „Einziehung“ ausgehend von Art. 70 StGB, zu verwerfen. **Vielmehr ist der Sinn des Begriffs ausgehend von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB zu ermitteln**, um insbesondere zu klären, welches Instrument die Abschöpfung der Steuerersparnisse ermöglicht. In Frage kommen die Ersatzforderung im Sinne von Art. 71 StGB⁷¹² oder das Nachsteuerverfahren gemäss Art. 151 ff. DBG, wie dies ein Teil der Lehre im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesstrafgerichts befürwortet.⁷¹³

2.7.2.3.2 Grammatikalische Auslegung

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB handelt es sich bei der Geldwäscherei um eine Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die **Einziehung** von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie der Täter weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren.

„Einziehen“ bedeutet „beschlagnehmen“ bzw. „konfiszieren“.⁷¹⁴ Besonders interessant sind die in der französischen und italienischen Fassung verwendeten Ausdrücke „confiscation“ bzw. „confisca“. Sie stammen vom lateinischen Wort „**confiscare**“ ab, was „**etwas zum Eigentum des Fiskus machen**“ bedeutet.⁷¹⁵ Wird eine Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung oder Steuervergehens eröffnet, gilt dies zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens, mit welchem die nicht erhobene Steuer samt Zins eingefordert wird (Art. 151

711 BBl 2014 605, S. 626 f. und 644.

712 DONATSCH/ARNOLD, *Vorgaben GAFI*, S. 229.

713 Entscheid des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.3; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 32; BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 116 f.; HOLENSTEIN, *Steuerstrafrecht im Wandel?*, S. 25 f.; BARTHOLET, *Private Banking*, S. 402; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 126.

714 <http://www.duden.de> (zuletzt besucht am 17. August 2016).

715 <https://fr.wiktionary.org> (zuletzt besucht am 17. August 2016).

ff. DBG). Die Überführung der Vermögenswerte ins Eigentum des Fiskus erfolgt zwar nicht direkt mit der Nachsteuerverfügung, da diese, sollte der Steuerpflichtige den Steuerbetrag nicht freiwillig bezahlen, zusätzlich der Vollstreckung nach SchKG bedarf. Nichtsdestotrotz erfolgt im Endeffekt ein Zugriff auf einen Teil des Vermögens des Steuerpflichtigen, der irgendwann „zu Eigentum des Fiskus“ wird. Nach der grammatikalischen Auslegung **bezieht sich der Begriff „Einziehung“ auf das Nachsteuerverfahren**, sofern es um Steuergeldwäscherei geht.⁷¹⁶

2.7.2.3.3 Historische Auslegung

Nach dem bisherigen Konzept stellte die Geldwäscherei eine Tat der Vereitelung der Einziehung von Vermögenswerten illegaler Herkunft dar. Die Interpretation von Art. 305^{bis} StGB orientierte sich damit bis jetzt an Art. 70 StGB.⁷¹⁷ Gemäss der Botschaft zur Geldwäschereibestimmung von 1989 bezieht sich der Begriff „Einziehung“ i.S.v. Art. 305^{bis} StGB auf Art. 70 StGB.⁷¹⁸ „Sollte [dessen] Anwendungsbereich erweitert werden, würde auch der strafrechtliche Schutz automatisch entsprechend angepasst. Die Eröffnung eines konkreten Einziehungsverfahrens ist nicht Tatbestandsvoraussetzung, die abstrakte Einziehbarkeit, wie sie von Artikel [70] in Verbindung mit Artikel 305^{bis} StGB umschrieben wird, begründet die Strafbarkeit der Vereitelungshandlung.“⁷¹⁹ Die Botschaft zum Einziehungsrecht aus dem Jahre 1993 weist ebenfalls auf diesen engen Zusammenhang hin.⁷²⁰ Das Bundesgericht hat in der Folge auch explizit klargestellt, dass „Geldwäscherei nur an Vermögenswerten begangen werden kann, die [nach Art. 70] einziehbar sind.“⁷²¹ Demnach steht fest, dass **sich der in Art. 305^{bis} StGB enthaltene Begriff „Einziehung“ aus historischer Sicht auf Art. 70 StGB bezieht**. Bei konsequenter Anwendung führt die historische Auslegung unter Umständen aber zu einer Erstarrung

716 MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Fn 8.

717 BBl 1989 II 1061, S. 1082 (noch bezugnehmend auf den alten Art. 58 StGB); PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 9 und 37 (für weitere Hinweise); STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 57 Rz 30; BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 29; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 115 und 124; STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 616; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 193 und 197.

718 Damals Art. 58 StGB.

719 BBl 1989 II 1061, S. 1084; BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 27 ff.

720 BBl 1993 III 277, S. 285.

721 BGE 129 IV 238 E. 3.3. Bestätigt in BGE 137 IV 79 E. 3.2 (aus dem Italienischen übersetzt in: Pra 100 (2011) Nr. 120) und BGE 138 IV 1 E. 4.2.3.2.

der Rechtsordnung.⁷²² Aufgrund des Bedürfnisses, unter der neuen Geldwäschereibestimmung auch qualifizierte Steuervergehen als Vortat zu erfassen, muss **das Ergebnis der historischen Auslegung in den Hintergrund treten.**

2.7.2.3.4 Systematische Auslegung

2.7.2.3.4.1 Allgemeines

Um Wertungswidersprüche innerhalb gleich- oder verschiedenrangiger Erlasse zu vermeiden, verlangt die sogenannte wertungsorientiert-systematische Auslegung, dass man über den betreffenden Erlass hinaus auf **sachnahe Normen aus anderen Gesetzen und Rechtsgebieten** blickt.⁷²³

Der Begriff „Einziehung“ kommt sowohl in Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB als auch in den **Art. 69 ff. des allgemeinen Teils des StGB vor.**⁷²⁴ Es handelt sich dabei um Randziffer 5 des Abschnittes über die sogenannten „anderen Massnahmen“. Die unter Buchstabe „a“ geregelte Sicherungseinziehung (Art. 69 StGB) ist im Zusammenhang mit der Geldwäscherei unbeachtlich, da Gegenstände nicht der Geldwäscherei unterliegen.⁷²⁵ Relevant ist nur die unter Buchstabe „b“ geregelte „Einziehung von Vermögenswerten“, welche als Naturaleinziehung (Art. 70), Ersatzforderung (Art. 71) oder Einziehung von Vermögenswerten einer kriminellen Organisation (Art. 72) geschieht. Art. 70 und 71 werden zusammen als Ausgleichseinziehung bezeichnet. Art. 72 stellt einen besonderen Fall der Einziehung konkreter Vermögensbestandteile dar, welcher im Zusammenhang mit Steuerdelikten keine Rolle spielt. Zudem ist das **Nachsteuerverfahren gemäss Art. 151 ff. DBG** als Abschöpfungsinstrument von Steuerersparnissen zu berücksichtigen.

2.7.2.3.4.2 Normen aus anderen Gesetzen

2.7.2.3.4.2.1 Naturaleinziehung (Art. 70 StGB)

Wie eingangs gesagt, ist Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB in Bezug auf die Steuergeldwäscherei losgelöst von Art. 70 StGB auszulegen. Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.1.

⁷²² HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 113.

⁷²³ MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 214.

⁷²⁴ PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 9.

⁷²⁵ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 196; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 10.

2.7.2.3.4.2.2 Ersatzforderung (Art. 71 StGB)

Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB pönalisiert die Vereitelung der „Einziehung von Vermögenswerten“. Als solche gilt gemäss der Gliederung der Art. 69 ff. StGB sowohl die Naturaleinziehung (Art. 70) als auch die Ersatzforderung von (Art. 71). Letztere kommt als primäres und einziges Abschöpfungsinstrument überall dort zum Zug „wo der Vermögensvorteil *a priori* nur als abstrakter Vorteil bestimmt werden kann“, ⁷²⁶ was in Bezug auf Steuerersparnisse zutrifft. **Was die Steuergeldwäscherei anbelangt, darf man aus systematischer Sicht davon ausgehen, dass sich Art. 305^{bis} StGB auf Art. 71 StGB bezieht.**

2.7.2.3.4.2.3 Nachsteuerverfahren (Art. 151 ff. DBG)

Der neue Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB bezeichnet als qualifizierte Steuervergehen „die Straftaten nach Artikel 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer und nach Artikel 59 Absatz 1 erstes Lemma des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen.“ Es handelt sich damit bei der Steuervortat um einen Steuerbetrug (Art. 186 DBG) kombiniert mit einer vollendeten Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG), womit ein **klarer Bezug zum DBG** (bzw. zum StHG) hergestellt wird. ⁷²⁷ Obwohl das Nachsteuerverfahren und das Steuerübertretungsverfahren systematisch entflochten sind, stehen sie in engem Zusammenhang, ⁷²⁸ was sogar der EGMR festhält. ⁷²⁹ Art. 152 Abs. 2 DBG statuiert, dass die Eröffnung einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung oder Steuervergehens zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens gilt. Umgekehrt ergibt sich regelmässig aus der Einleitung des Nachsteuerverfahrens der Verdacht, der Steuerpflichtige habe sich einer Hinterziehung und allenfalls gar eines Steuerbetrugs schuldig gemacht. Zudem hängt gemäss Art. 175 Abs. 2 DBG der Strafrahmen für die Steuerhinterziehung vom Ausmass der hinterzogenen Steuern ab.

Die Verknüpfung zwischen dem Steuerstrafrecht und dem Nachsteuerverfahren lässt sich dadurch relativieren, dass das Tatbestandselement der hinterzogenen Steuern ohne Bindung an das Ergebnis des Nachsteuerverfahrens zu ermitteln ist. Als „hinterzogene Steuern“ gemäss Art. 175 DBG

⁷²⁶ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 65.

⁷²⁷ DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 82 f.

⁷²⁸ LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 151 Rz 8 sowie Einf. zum 6. Teil Rz 2; DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 83.

⁷²⁹ Entscheidung des EGMR 11663/04 in der Sache Chambaz/Schweiz vom 5. April 2012 Rz 48 f.

gilt ausschliesslich der ungerechtfertigte Steuervorteil, der sich aus schuldhaftem Verhalten des Steuerpflichtigen ergibt.⁷³⁰ Nichtsdestotrotz ist es Funktion des Nachsteuerverfahrens, zu bestimmen, ob Steuern hinterzogen wurden und gegebenenfalls in welcher Höhe.⁷³¹ Im Endeffekt werden die hinterzogenen Steuern im Rahmen des Nachsteuerverfahrens eingetrieben. Aus dem Ganzen ergibt sich somit eine klare **Verknüpfung zwischen dem Begriff „Einziehung“ gemäss Art. 305^{bis} StGB und dem Nachsteuerverfahren nach den Art. 151 ff. DBG.**

2.7.2.3.4.3 Verhältnis des Nachsteuerverfahrens zu Art. 71 StGB

2.7.2.3.4.3.1 Fragestellung

Es ergibt sich soweit aus der vorliegenden Auslegung, dass sich der Begriff „Einziehung“ im Sinne von Art. 305^{bis} StGB sowohl auf Art. 71 StGB als auch auf Art. 151 ff. DBG beziehen kann. Die systematische Auslegung verlangt, dass man eine Norm im Kontext der ganzen Rechtsordnung betrachtet.⁷³² **Es fragt sich somit, ob einem Institut der Vorrang zukommt und wenn ja, welchem.**

2.7.2.3.4.3.2 Position des Bundesstraferichts

In Bezug auf besondere Untersuchungsmassnahmen der EStV gemäss Art. 190 ff. DBG musste das Bundesstrafericht über die Zulässigkeit einer Einziehungsbeschlagnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b. VStrR entscheiden. Nach dieser Bestimmung sind Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung (nach Art. 70 StGB) unterliegen, mit Beschlagnahme zu belegen. Gemäss dem Bundesstrafericht sei jedoch zu berücksichtigen, dass eine dem Gemeinwesen zu Unrecht entgangene Steuer durch das Nachsteuerverfahren abgeschöpft werde,⁷³³ welches ein vom Steuerstrafrecht losgelöstes, selbständiges Institut nachträglicher Richtigstellung darstelle.⁷³⁴ Gemäss Art. 333 Abs. 1 StGB und Art. 2 VStrR finden die allgemeinen Bestimmungen des StGB – somit auch die Regeln über die Einziehung von Vermögenswerten gemäss Art. 70 f. StGB – auf Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung, als diese

⁷³⁰ RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 175 Rz 85. Dies ergibt sich trotz fehlender Gesetzesvorschrift aus der Unschuldsumsetzung von Art. 6 § 2 EMRK.

⁷³¹ DONATSCH/ARNOLD, *Vorgaben GAFI*, S. 231.

⁷³² KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 88 ff.

⁷³³ Entscheidung des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.2.

⁷³⁴ Entscheidung des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.3.

Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen. Demnach käme ausschliesslich das Nachsteuerverfahren zur Anwendung und es bliebe für die strafrechtliche Einziehung hinterzogener Steuern kein Raum mehr.⁷³⁵

2.7.2.3.4.3.3 Position des Bundesgerichts

Das Bundesgericht⁷³⁶ befasste sich aufgrund einer Beschwerde mit der Auffassung des Bundesstrafgerichts und kam zum gegenteiligen Ergebnis. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ergebe sich aus Art. 333 Abs. 1 StGB keine Unzulässigkeit verwaltungsstrafprozessualer Vermögensbeschlagnahmen im Rahmen besonderer Untersuchungen nach Art. 190 DBG. Vielmehr finde sich die spezialgesetzliche Grundlage für provisorische Sicherungsmassnahmen in Art. 191 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 46 Abs. 1–2 VStrR. Um zu prüfen, ob eine solche Massnahme zulässig ist, seien Art. 70 und 71 StGB vorfrageweise anzuwenden.⁷³⁷ **Das Bundesgericht bestreitet den Grundsatz nicht, dass die hinterzogenen Steuern durch das Nachsteuerverfahren abgeschöpft werden.** Aus seiner Rechtsprechung ergibt sich vielmehr, dass die **Steuerersparnisse zusätzlich nach dem allgemeinen Teil des StGB einziehbar sind.** Grund dafür sei, dass zunächst das Verfahren nach den Art. 190 ff. DBG von der EStV und erst nach Abschluss der Untersuchung allenfalls ein Steuerstraf- bzw. Nachsteuerverfahren von den kantonalen Behörden durchgeführt werde. Es würde daher „sowohl dem Wortlaut als auch dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschriften zuwider[laufen], wenn die EStV zwar bereits schwerwiegende Verdachtsfälle fiskalstrafrechtlich zu untersuchen hätte, wirksame sichernde Zwangsmassnahmen aber – wenn überhaupt – im Rahmen eines allfällig sich anschliessenden Fiskalstrafverfahrens bzw. Hinterziehungs- und Nachsteuerverfahrens verfügt werden könnten. Da die betroffenen mutmasslichen Täter oder Teilnehmer gewarnt wären, würden (verspätete) Sicherungsmassnahmen bei schweren Verdachtsfällen regelmässig ins Leere laufen.“

2.7.2.3.4.3.4 Würdigung

2.7.2.3.4.3.4.1 Problematik

In dieser Dissertation wird die Meinung vertreten, abstrakte Vermögensvorteile wie Steuerersparnisse könnten ohnehin nicht nach Art. 70 StGB eingezogen werden. Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR ist damit nicht anwendbar,

735 Entscheidung des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.3.

736 BGE 137 IV 145.

737 BGE 137 IV 145 E 6.4.

da dieser nur auf die Naturaleinziehung Bezug nimmt („Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung [nach Art. 70 StGB] unterliegen“).⁷³⁸ Da gemäss dem auch im Verwaltungsstrafverfahren anwendbaren Art. 71 Abs. 3 StGB die Untersuchungsbehörde auch im Hinblick auf die Durchsetzung einer Ersatzforderung nach Art. 71 Abs. 1 StGB Vermögenswerte mit Beschlag belegen kann,⁷³⁹ **fragt sich in Anlehnung an die Argumente des Bundesgerichts, ob Steuerersparnisse Gegenstand einer Ersatzforderung sein können.** Im Falle der Bejahung stünde der EStV über Art. 71 Abs. 3 StGB die Möglichkeit einer vorsorglichen Beschlagnahme zur Verfügung. Damit würde der Steuerausfall anlässlich des Einziehungsverfahrens gemäss Art. 71 Abs. 1 StGB berechnet und (gestützt auf das SchKG) abgeschöpft. Anschliessend würde anstelle eines Nachsteuerverfahrens eine Herausgabe des eingezogenen Betrags an den Fiskus über Art. 73 StGB erfolgen.⁷⁴⁰

2.7.2.3.4.3.4.2 Vergleich Nachsteuerverfahren und Ersatzforderung

Die Ersatzforderung und das Nachsteuerverfahren dienen beider der Herstellung einer gerechten Situation, indem sie gleichzeitig eine Rückerstattung an den Geschädigten zum Gegenstand haben, daneben aber auch einen konfiskatorischen Charakter aufweisen.⁷⁴¹ Das Verfahren wird jeweils ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person durchgeführt und die Forderung gestützt auf das SchKG vollstreckt.⁷⁴² Beide Institute sind damit **auf den ersten Blick von Funktion und Wirkung her vergleichbar.**

Gemäss Art. 71 Abs. 1 StGB erkennt das Gericht auf eine **Ersatzforderung**, wenn die der Einziehung unterliegenden Vermögenswerte nicht mehr vorhanden sind. Entgegen dem zu engen Gesetzeswortlaut kommt die Ersatzforderung überall dort zum Zuge, wo der entstandene Vermögensvorteil *a priori* nur als abstrakter Vorteil bestimmt werden kann.⁷⁴³ Es handelt

⁷³⁸ EICKER et al., *Verwaltungsstrafrecht*, S. 195 f.

⁷³⁹ Urteil des BGER 1B.783/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 6; Entscheid des BStrGer BV.2014.35 vom 23. September 2014 E. 2.7; EICKER et al., *Verwaltungsstrafrecht*, S. 195 f. Vgl. auch BBl 1993 III 277, S. 308.

⁷⁴⁰ SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 99; BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 119 (insbes. Fn 37). A.M. SCHMID, *OK² I*, Art. 73 Rz 16.

⁷⁴¹ BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 3 ff.

⁷⁴² Art. 165 DBG und BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 15 und 69.

⁷⁴³ NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 85; MÜLLER, *Einziehung*, S. 67 f.; SCHMID, *Einziehungsrecht*, S. 333 (insbes. Fn 60); SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 53 und 99; BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 65. SCHWARZENEGGER et al., *Strafrecht II*, § 7 N 6.2321,

sich um die Wegnahme von an sich ungefährlichen Vermögenswerten, welche aber vom sozialetischen Gebot geleitet wird, dass sich strafbares Verhalten nicht lohnen soll.⁷⁴⁴ Art. 71 StGB stellt damit eine sachliche Massnahme zur Wiederherstellung der gerechten Ordnung dar, welcher aber auch **repressiver Charakter** zukommt.⁷⁴⁵ Es handelt sich damit um ein **Strafverfahren** nach der StPO, für welches das Gericht sachlich zuständig ist. Es gelten die Verfahrensgarantien von Art. 6 Ziff. 1 EMRK und insbesondere die Unschuldsvermutung im Sinne von Art. 6 Ziff. 2 EMRK. **Somit fehlt insbesondere die Mitwirkungspflicht, die charakteristisch für das Nachsteuerverfahren ist.**⁷⁴⁶

Das **Nachsteuerverfahren** ist eine Art Revision zu Gunsten des Fiskus, womit eine Unterbesteuerung im Nachhinein korrigiert wird. Es kommt gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG zum Zuge, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben, eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist. Das Nachsteuerverfahren wird in der Botschaft als „selbständiges Institut nachträglicher Richtigstellung“ bezeichnet.⁷⁴⁷ Es dient nur der

weisen darauf hin, dass die Einziehung (nach Art. 70 StGB) nicht in Frage kommt, wenn der Täter durch sein deliktisches Verhalten eine Verminderung von Passiven bewirkt. A.M. STRATENWERTH, *AT II*, § 13 Rz 121 f., mit dem Hinweis, dass es immerhin besser ist, rein rechnerische Vorteile als „Vermögenswerte“ i.S.v. Art. 70 Abs. StGB zu behandeln, statt sie entgegen dem klaren Wortlaut unter Art. 71 zu erfassen. Vgl. ebenfalls BBl 1993 III 277, S. 312: „Entsprechend ihrem subsidiären Charakter kann die Ersatzforderung nur ausgesprochen werden, wenn bei Verfügbarkeit der Vermögenswerte deren Einziehung anzuordnen gewesen wäre.“ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 112, vertritt die Meinung, der Begriff „Vermögenswert“ lege ein konkretes Verständnis nahe, da Vermögenswerte, welche gemäss dem Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 StGB „nicht mehr vorhanden“ sind, der Ersatzforderung unterliegen. Demgemäss wären Steuerersparnisse nicht einmal Gegenstand einer Ersatzforderung.

744 BGE 125 IV 6; SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 97.

745 Vgl. statt aller BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 6 f.; SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 97.

746 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 153 Rz 3 f.; VALLENDER/LOOSER, *Komm. DBG*, Art. 151 Rz 6a; DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 82.

747 BBl 1983 III 1, S. 137.

Deckung eines Steuerausfalles und weist **keinen Strafcharakter**,⁷⁴⁸ **sondern rein konfiskatorische Wirkung** auf.⁷⁴⁹

Zusammenfassend sind die **Unterschiede zwischen dem Nachsteuerverfahren und der Einziehung wesentlich**.

2.7.2.3.4.3.4.3 *Nachsteuerverfahren schliesst Ersatzforderung aus*

Die Ersatzforderung kommt gemäss dem (auch im Kontext von Art. 71 geltenden) Art. 70 Abs. 1 zweiter Satzteil StGB nur in Frage, wenn der Geschädigte – bei Steuerdelikten der Staat – den Deliktsbetrag nicht auf andere Weise zurückerhalten kann.⁷⁵⁰ Somit ist die **Ersatzforderung subsidiär**. Das Bundesstrafgericht hielt deswegen fest, dass die konkrete und tatsächliche Vorteilsabschöpfung bei den direkten Steuern durch das Nachsteuerverfahren nach Art. 151 ff. DBG erfolge. Das Bundesgericht anerkannte dies implizit, indem es festhielt, es wäre keine sachgerechte Lösung, wenn sichernde Zwangsmassnahmen erst im Rahmen eines allfällig sich anschliessenden Fiskalstrafverfahrens bzw. Hinterziehungs- und Nachsteuerverfahrens verfügt werden könnten.⁷⁵¹ Das **Nachsteuerverfahren erfolgt von Amtes wegen**,⁷⁵² wobei es die einzige Möglichkeit darstellt, **die endgültige Höhe des ausgleichenden Steuerausfalls festzustellen**.⁷⁵³

Gemäss **Art. 169 Abs. 1 DBG** kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit **Sicherstellung** verlangen, wenn der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint. Art. 190 Abs. 1 DBG hält fest, dass die Untersuchungen

⁷⁴⁸ Entscheid des BStrGer BV.2010.10 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2.2 („Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht Voraussetzung, weshalb das Nachsteuerverfahren klar vom Steuerstrafrecht losgelöst ist und auch sonst keinen pönalen Charakter aufweist. Aus diesem Grund kann sich der Steuerpflichtige nicht seiner Mitwirkungspflicht entziehen. Andererseits dürfen die im Nachsteuerverfahren erhobenen Beweise nicht für das Steuerstrafverfahren verwertet werden, denn dort gelten die Grundsätze des Art. 6 EMRK [...]“). Vgl. auch VALLENDER/LOOSER, *Komm. DBG*, Art. 151 Rz 5; RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 151 Rz 3.

⁷⁴⁹ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 138.

⁷⁵⁰ SCHMID, *OK² I*, Art. 70–72 Rz 99. Der Autor bezieht sich zwar auf die Situation einer Privatperson als Geschädigtem, dies soll m.E. aber für den Staat *mutatis mutandis* gelten.

⁷⁵¹ BGE 137 IV 145 E 6.3.

⁷⁵² WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 126.

⁷⁵³ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 136 und 138; DONATSCH/ARNOLD, *Vorgaben GAFI*, S. 231 (auch Fn 16).

der EStV in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen durchgeführt werden. Zudem gewähren sich die Steuerbehörden untereinander Amtshilfe gemäss Art. 111 DBG. Dazu gehört der Austausch von jeglichen im Zusammenhang mit der Anwendung des DBG dienlichen Auskünften.⁷⁵⁴ Die EStV kann somit im Rahmen ihrer Untersuchung die zuständige kantonale Behörde zur Steuersicherstellung veranlassen. Dabei liegt allerdings die Messlatte wesentlich höher als bei der Beschlagnahme nach Art. 71 Abs. 3 StGB. Im Rahmen von Art. 169 DBG muss die Steuervollstreckung gefährdet sein, was zum Beispiel beim Vorhandensein von unbeweglichem Vermögen in der Schweiz regelmässig nicht der Fall ist.⁷⁵⁵ Im Kontext der Ersatzforderung genügt hingegen ein hinreichender, objektiv begründbarer Tatverdacht, dass die Voraussetzungen der Ersatzforderung erfüllt sind.⁷⁵⁶ Zudem kann die EStV die Beschlagnahme nach Art. 71 Abs. 3 StGB selber anordnen, während sie im Falle von Art. 169 DBG auf die Mitwirkung der kantonalen Steuerbehörde angewiesen ist. Dem Bundesgericht ist daher zuzustimmen, wenn es festhält, die Steuersicherung gemäss Art. 169 f. DBG würde nach der Konzeption des Gesetzgebers während der besonderen Fiskaluntersuchung durch die EStV nicht genügen.⁷⁵⁷ Ob die Instrumente zur Steuersicherung an sich befriedigend sind, ist jedoch ein allgemeines Problem, welches sich unabhängig von der Steuergeldwäscherei stellt. Hätte der Gesetzgeber eine effizientere vorsorgliche Beschlagnahme im Steuerbereich gewünscht, hätte er hierfür die nötigen gesetzlichen Grundlagen geschaffen. **Die prozessualen Vorteile, die sich aus Art. 70 f. StGB ergeben, vermögen für sich allein nicht die Anwendung dieser Bestimmungen für die Abschöpfung von Steuerersparnissen zu rechtfertigen.**⁷⁵⁸

Die Möglichkeit einer Einziehungsbeschlagnahme, die parallel zu den Durchsetzungsinstrumenten des DBG zur Verfügung steht, lehnt BAUMANN mit dem Argument ab, dass **das Steuerhinterziehungsdelikt lediglich die korrekte Veranlagung der Steuerforderung betreffe, nicht jedoch deren Sicherung und tatsächliche Durchsetzung.** Es ergebe sich aus dem DBG keine allgemeine Pflicht, dem Fiskus Vermögenswerte zur Verfügung zu halten, um die Durchsetzung der Steuerforderung zu gewährleisten. Es würde dadurch

754 ZWEIFEL, *Komm. DBG*, Art. 111 Rz 4.

755 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 169 Rz 9.

756 BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 72 Rz 21.

757 BGE 137 IV 145 E 6.3.3.

758 BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 119 (insbes. Fn 37).

zudem eine vom Ausgleichszweck der Einziehung nicht mehr gedeckte finanzielle Besserstellung des Staates infolge des Steuerdeliktes resultieren.⁷⁵⁹ Losgelöst davon würde die Ersatzforderung mit anschliessender Herausgabe an den Fiskus über Art. 73 StGB einen erheblichen Mehraufwand mit sich bringen.⁷⁶⁰ Der Staat wäre in diesem Zusammenhang schlechter gestellt, da dem Steuerpflichtigen keine Mitwirkungspflicht zukommen würde. Schliesslich wäre ein Gericht und nicht die Steuerbehörde für die Festsetzung der Steuerforderung zuständig, was nicht der gesetzgeberischen Auffassung entspricht.

Zusammenfassend ergibt sich, dass Art. 71 StGB kein geeignetes Instrument für die Abschöpfung von Steuerersparnissen ist, weshalb ausschliesslich das Nachsteuerverfahren zum Zuge kommt. Es bleibt insbesondere für eine Beschlagnahme nach Art. 71 Abs. 3 StGB im Rahmen eines Verfahrens nach Art. 190 ff. DBG kein Raum.

2.7.2.3.4.4 *Nemo tenetur-Prinzip*

2.7.2.3.4.4.1 Konflikt mit den Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren

Die Steuergeldwäscherei erfasst Handlungen, die im Nachgang eines Steuerdelikts der Verheimlichung von Vermögenswerten bzw. der Täuschung über deren Steuerkonformität dienen.⁷⁶¹ Da die Geldwäscherei ein abstraktes Gefährdungsdelikat darstellt, sind solche Handlungen bereits strafbar, auch wenn noch kein Nachsteuerverfahren eröffnet wurde.⁷⁶² Gemäss DONATSCH/ARNOLD ist es jedoch grundsätzlich problematisch, Vereitelungshandlungen geldwäschereirechtlich zu erfassen, die auf die Verunmöglichung oder Erschwerung eines **laufenden Nachsteuerverfahrens** abzielen,⁷⁶³ weil sich der Steuerpflichtige möglicherweise in einem **Aussagedilemma** befindet.

Speziell ist bei Steuerdelikten tatsächlich, dass derselbe Sachverhalt einerseits Anlass zur Eröffnung eines verwaltungsrechtlichen Verfahrens zwecks Bezugs der Nachsteuer gibt und andererseits auch die Eröffnung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung resp. Steuerbetrug und neu sogar Geldwäscherei nach sich ziehen kann. Der Steuerbehörde stehen weder

⁷⁵⁹ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 120.

⁷⁶⁰ BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 119 (insbes. Fn 37).

⁷⁶¹ Vgl. dazu Kap. 2.1.

⁷⁶² WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 138.

⁷⁶³ DONATSCH/ARNOLD, *Vorgaben GAFI*, S. 231 (auch Fn 16).

im ordentlichen noch im **Nachsteuerverfahren** Zwangsmassnahmen zur Verfügung.⁷⁶⁴ Den Steuerpflichtigen treffen hingegen **Mitwirkungspflichten** (Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 124 ff. DBG). Gemäss Art. 126 DBG muss dieser alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, droht ihm eine Einschätzung nach Ermessen und eine Busse wegen Missachtung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 174 Abs. 1 lit. b DBG. Zu beachten ist aber zugleich das **nemo tenetur-Prinzip**, nach welchem eine beschuldigte Person nicht verpflichtet werden darf, eine gegen sie eingeleitete Untersuchung durch aktives Verhalten zu fördern und so zu ihrer eigenen Überführung beizutragen.⁷⁶⁵

Da in der Praxis dem Nachsteuerverfahren zeitlicher Vorrang zukommt, **sieht sich der Steuerpflichtige mit dem Dilemma konfrontiert**, dass sich sein Verhalten, sollte er auf seinem Mitwirkungsverweigerungsrecht beharren, im Nachsteuerverfahren negativ auf die Beweiswürdigung auswirken und Anlass für eine Busse sein kann. Kommt er seiner Mitwirkungspflicht hingegen nach, muss er in Kauf nehmen, dass die entsprechenden Beweismittel in einem späteren Strafverfahren wegen Steuergeldwäscherei gegen ihn verwendet werden können.⁷⁶⁶

2.7.2.3.4.4.2 Verwertungsverbot nach der Rechtsprechung des EGMR

2.7.2.3.4.4.2.1 Fragestellung

Im Anschluss an das Urteil des EGMR in Sachen J.B. gegen die Schweiz, in welchem die Schweiz wegen einer Verletzung des *nemo tenetur*-Prinzips nach Art. 6 EMRK verurteilt worden war – ein Steuerpflichtiger war von den Steuerbehörden mehrfach gebüsst worden, weil er sich geweigert hatte, gewisse Unterlagen im Nachsteuerverfahren offen zu legen, die ihn potentiell der Steuerhinterziehung überführt hätten –⁷⁶⁷ hat der Gesetzgeber das

⁷⁶⁴ DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 82; MATTEOTTI, *Bankkundengeheimnis*, S. 194.

⁷⁶⁵ DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 84.

⁷⁶⁶ DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 83 f.; BENEDICK, *Aussagedilemma*, S. 179.

⁷⁶⁷ Entscheidung des EGMR 31827/96 in der Sache J.B./Schweiz vom 3. Mai 2001 Rz 63 ff. Vgl. dazu ROTH, *Nemo tenetur* (2), S. 4.

Verwertungsverbot von Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG eingeführt.⁷⁶⁸ Demnach dürfen Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Art. 130 Abs. 2) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden. Gemäss dem Bundesgericht **gilt diese Bestimmung analog im Verfahren wegen Steuerbetrugs.** Informationen aus dem Nachsteuerverfahren dürfen somit auch nicht Eingang ins Verfahren wegen Steuerbetrugs finden, wenn sie gemäss Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertbar sind.⁷⁶⁹

Es kann jedoch im Einzelfall sein, dass die bereits vor Beginn des Nachsteuerverfahrens vorhandenen Beweismittel für eine Verurteilung des Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung bzw. Steuerbetrugs ausreichen. Wenn damit eine Geldwäschereivortat vorliegt, **stellt sich in Bezug auf allfällige im Nachsteuerverfahren unter Zwang erhaltene Beweismittel die Frage, ob auch ein Beweisverwertungsverbot im Verfahren wegen Steuergeldwäscherei gilt.**

2.7.2.3.4.4.2.2 Rechtsprechung

Nach der Praxis des EGMR gilt in Bezug auf die gemäss Art. 126 DBG erteilten Auskünfte der aus **Art. 6 Abs. 1 EMRK** abgeleitete Grundsatz, dass die in einem Verwaltungsverfahren durch direkten oder indirekten Zwang erlangten Aussagen in einem parallelen Strafverfahren nicht verwertet werden dürfen. DONATSCH/ARNOLD weisen jedoch darauf hin, dass der EGMR dem *nemo tenetur*-Prinzip keine absolute Geltung beimesse, weshalb dessen Rechtsprechung in diesem Bereich mit Vorsicht zu geniessen sei.⁷⁷⁰

Betreffend **schriftliche Auskünfte** bestand tatsächlich Unsicherheit darüber, ob die erzwungene Herausgabe bestehender Dokumente (*pre-existing documents*), also solcher, die im Zeitpunkt des Herausgabebegehrens bereits vorhanden sind (z.B. Buchhaltung, Bankbelege, Verträge usw.), mit dem *nemo tenetur*-Prinzip zu vereinbaren sei. Gemäss dem Entscheid Saunders stand das *nemo tenetur*-Prinzip der Verwertung von Dokumenten nicht entgegen, „die zwar durch Zwangsmassnahmen beschafft worden sind, aber eine vom

⁷⁶⁸ BBl 2006 4021.

⁷⁶⁹ BGE 138 IV 47 E. 2.6.2.

⁷⁷⁰ DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 90.

Willen des Beschuldigten unabhängige Existenz haben“.⁷⁷¹ Diese Aussage wurde von einem Teil der Lehre so interpretiert, dass sogenannte *pre-existing documents* von *nemo tenetur* nicht erfasst würden, da sie eben definitionsgemäss eine vom Willen des Beschuldigten unabhängige Existenz hätten.⁷⁷² Im Entscheid J.B. gegen die Schweiz hielt der EGMR jedoch fest, dass die erzwungene Dokumentenedition bereits bestehender Unterlagen, welche die Steuerbehörden von J.B. verlangt hatten, das *nemo tenetur*-Prinzip verletze, denn es handle sich nicht um Beweismittel, „die unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren“.⁷⁷³ In der Lehre bestand Unsicherheit bezüglich der Tragweite dieser Entscheide, die als widersprüchlich qualifiziert wurden.⁷⁷⁴ Der jüngere Entscheid **Chambaz gegen Schweiz** stellte jedoch klar, dass **die erzwungene Dokumentenedition in den Schutzbereich von *nemo tenetur* fällt**.⁷⁷⁵ ROTH wagt deswegen die Prognose, es sei „mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass der Gerichtshof die Verwertung von Beweismitteln, die unter verwaltungsrechtlichem Mitwirkungszwang erhoben wurden, als mit Art. 6 Ziff. 1 EMRK unvereinbar ansehen wird. Dies gilt sowohl in Bezug auf eigentliche Aussagen, seien sie mündlicher oder schriftlicher Natur (z.B. Fragebögen), als auch auf die erzwungene Herausgabe von *pre-existing documents*.“⁷⁷⁶

Die Rechtsprechung des EGMR ist tatsächlich schwierig zu interpretieren, denn es wird vor allem fallbezogen entschieden, ob das *nemo tenetur*-Prinzip verletzt ist.⁷⁷⁷ „Le droit à un procès équitable consacré par l'article 6 ne souffre certes aucune dérogation; toutefois, la définition de cette notion ne saurait être soumise à une règle unique et invariable mais est au contraire

771 Entscheid des EGMR 19187/91 in der Sache Saunders/Vereinigtes Königreich vom 17. Dezember 1996 Rz 69.

772 ROTH, *Nemo tenetur* (2), S. 6.

773 Entscheid des EGMR 31827/96 in der Sache J.B./Schweiz vom 3. Mai 2001 Rz 68. Vgl. dazu ROTH, *Nemo tenetur* (2), S. 6.

774 DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 85; ROTH, *Nemo tenetur* (2), S. 6.

775 Entscheid des EGMR 11663/04 in der Sache Chambaz/Schweiz vom 5. April 2012 Rz 50 ff. „[...] en produisant les documents réclamés par la commission d'impôt, il aurait permis au fisc d'ouvrir sur le champ une procédure en soustraction d'impôt à son encontre. [...] Ces éléments suffisent à la Cour pour conclure que le droit de ne pas être contraint de s'incriminer soi-même, tel que garanti par l'article 6 § 1 de la Convention, a été violé en l'espèce.“

776 ROTH, *Nemo tenetur* (1), S. 320 f.

777 Vgl. ROTH, *Nemo tenetur* (1), S. 310 für weitere Hinweise.

fonction des circonstances propres à chaque affaire.⁷⁷⁸ Aus dem Entscheid Jalloh ergeben sich immerhin **drei Beurteilungskriterien**.⁷⁷⁹ Dabei handelt es sich erstens um **die Art und das Ausmass des Zwangs** (*nature et degré de la coercition*), zweitens um die **Verwertung der erhobenen Beweismittel** (*l'utilisation qui est faite des éléments ainsi obtenus*) und drittens um das **öffentliche Interesse** an der Strafverfolgung und Bestrafung des jeweiligen Delikts⁷⁸⁰ (*le poids de l'intérêt public à la poursuite de l'infraction particulière en question et à la sanction de son auteur*).⁷⁸¹ Massgeblich bezüglich des ersten Kriteriums ist, dass die Verweigerung der im Nachsteuerverfahren verlangten Auskünfte mit einer Busse gemäss Art. 174 Abs. 1 lit. b DBG sanktioniert werden kann.⁷⁸² Damit ist der Zwang als gross zu qualifizieren. Es handelt sich sogar um direkten Zwang im Sinne der EGMR-Rechtsprechung.⁷⁸³ Bezüglich des zweiten Kriteriums liegt eine Unvereinbarkeit vor, wenn die unter Zwang erhobenen Beweismittel in einem Strafverfahren verwertet werden. Im Fall Jalloh gegen Deutschland verwendete der EGMR noch das dritte Kriterium des öffentlichen Interesses,⁷⁸⁴ welches er allerdings in seiner

778 Entscheid des EGMR 15809/02 und 25624/02 in der Sache L. O'Halloran und Francis/ Vereinigtes Königreich vom 29. Juni 2007 Rz 53.

779 Eigentlich sind es vier Kriterien, aber die Tragweite des vierten Kriteriums (Bestehen von verfahrensrechtlichen Schutzmassnahmen) wird vom EGMR schlicht nicht näher erläutert. Vgl. dazu ROTH, *Nemo tenetur* (I), S. 305 ff.

780 „Les exigences générales d'équité posées à l'article 6 s'appliquent à toutes les procédures pénales, quel que soit le type d'infraction concerné. Il reste que, pour déterminer si la procédure dans son ensemble a été équitable, le poids de l'intérêt public à la poursuite de l'infraction particulière en question et à la sanction de son auteur peut être pris en considération et mis en balance avec l'intérêt de l'individu à ce que les preuves à charge soient recueillies légalement.“ (Entscheid des EGMR 54810/00 in der Sache Jalloh/ Deutschland vom 11. Juli 2006 Rz 97 [vgl. auch Rz 101 und 117]; ROTH, *Nemo tenetur* (I), S. 306).

781 Entscheid des EGMR 54810/00 in der Sache Jalloh/Deutschland vom 11. Juli 2006.

782 Entscheid des EGMR 15809/02 und 25624/02 in der Sache L. O'Halloran und Francis/ Vereinigtes Königreich vom 29. Juni 2007 Rz 57 f.: „Ces informations sont donc nettement plus restreintes que dans les affaires antérieures, où les requérants étaient soumis à des pouvoirs, découlant de la loi, d'exiger la production de « papiers et documents de toute nature relatifs aux opérations intéressant [le] service » (Funke, précité, § 30), ou de « documents, etc., présentant de l'importance pour [l]a taxation » (J.B. c. Suisse, précité, § 39).“.

783 BENEDICK, *Aussagedilemma*, S. 171.

784 Vgl. auch Entscheid des EGMR 15809/02 und 25624/02 in der Sache L. O'Halloran und Francis/ Vereinigtes Königreich vom 29. Juni 2007 Rz 57.

jüngsten Rechtsprechung nicht mehr beachtete.⁷⁸⁵ Gemäss diesem Kriterium dürfen weder die Ausgestaltung einer Rechtsmaterie, wie das Abgaberecht, noch sicherheitspolitische Überlegungen, noch die komplexe Natur von Wirtschaftsstrafverfahren als Rechtfertigung für eine Einschränkung des Grundsatzes der Selbstbelastungsfreiheit verwendet werden.⁷⁸⁶

Die einschlägige Erwägung aus dem **Entscheid J.B. gegen Schweiz** ist ebenfalls zu berücksichtigen: „En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose que les autorités cherchent à fonder leur argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou les pressions, au mépris de la volonté de l'accusé.“⁷⁸⁷ Gestützt auf diese Erwägung begründete das Bundesgericht die analoge Anwendung von Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG auf das Steuerbetrugsverfahren damit, dass die in dieser Bestimmung verankerten Grundsätze Ausfluss von Art. 6 EMRK seien.⁷⁸⁸ Dies dürfte auch in Bezug auf andere Strafverfahren gelten, zum Beispiel wegen Steuergeldwäscherei.⁷⁸⁹

2.7.2.3.4.4.2.3 Ergebnis

Zusammenfassend ist mit Blick auf den Vortäter zu beachten, dass die allfällige Verwendung belastender Informationen in einem Strafverfahren wegen Steuergeldwäscherei, die im Nachsteuerverfahren unter Zwang – das heisst unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 oder einer Busse nach Art. 174 DBG – erlangt worden sind, eine Verletzung des *nemo tenetur*-Grundsatzes mit sich bringen würde.⁷⁹⁰ Dies muss das Gericht

⁷⁸⁵ ROTH, *Nemo tenetur* (1), S. 318; ROTH, *Nemo tenetur* (2), S. 7.

⁷⁸⁶ Entscheid des EGMR 19187/91 in der Sache Saunders/Vereinigtes Königreich vom 17. Dezember 1996 Rz 74.

⁷⁸⁷ Entscheid des EGMR 31827/96 in der Sache J.B./Schweiz vom 3. Mai 2001 Rz 64.

⁷⁸⁸ BGE 138 IV 47 E. 2.6.2. „Das Verwertungsverbot gilt daher auch im Verfahren wegen Steuerbetrugs. Informationen aus dem Nachsteuerverfahren dürfen nicht Eingang in das Steuerbetrugsverfahren finden, wenn sie gemäss Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertbar sind. Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem eingereichte Belege sind indessen nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde [...]“.

⁷⁸⁹ A.M. BENEDICK, *Aussagedilemma*, S. 179; DONATSCH/ARNOLD, *Einflüsse von EMRK*, S. 90.

⁷⁹⁰ BENEDICK, *Aussagedilemma*, S. 177 f. Gemäss LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 183 Rz 39, dürfte das Beweisverwertungsverbot in Zukunft mehr Gewicht erhalten.

zwecks einer völkerrechtskonformen Anwendung von Art. 305^{bis} StGB berücksichtigen.

Die vorliegende Beurteilung beruht allerdings auf einer **Rechtsprechung, deren Evolution zum Teil unvorhersehbar ist**, vor allem bezüglich der Tragweite des Kriteriums des öffentlichen Interesses an der Strafverfolgung und der Bestrafung einer Straftat. Da die Zulässigkeit der Verwertung einer Aussage im konkreten Fall jeweils *ex post* beurteilt wird, kann der Betroffene nie absolut sicher sein, dass die von ihm im Verwaltungsverfahren abgegebenen Beweismittel nicht auch in einem späteren Strafverfahren gegen ihn verwendet werden.⁷⁹¹

2.7.2.3.4.4.3 Relativierung der Problematik

Die Problematik des Beweisverwertungsverbotes lässt sich allerdings durch gewisse Umstände der Praxis etwas relativieren, auf welche die Botschaft zu Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG hinweist. „Praktisch alle Hinterziehungsverfahren, die parallel zu einem Nachsteuerverfahren laufen, werden vor allem nach Aktenlage beurteilt. Konkret nimmt der Fiskus anhand von Unterlagen, die ihm von Dritten beigebracht wurden, Kenntnis von nicht deklarierten Einkünften oder Vermögen und eröffnet das Hinterziehungs- und das Nachsteuerverfahren. Fälle, in denen die steuerpflichtige Person selbst mit ihren Aussagen oder mit der Aushändigung weiterer Dokumente tatsächlich mitwirkt, und zwar über die bereits festgestellten oder sich aus Vergleichen erschliessenden Informationen hinaus, bleiben die Ausnahme. **In der Praxis erklärt die steuerpflichtige Person generell nur das, was dem Fiskus bereits bekannt ist.**“⁷⁹²

Zudem ist im Einklang mit WALDBURGER/FUCHS darauf hinzuweisen, dass **die Steuergeldwäscherei als abstraktes Gefährdungsdelikt vor allem Handlungen erfasst, die darauf abzielen, dass das Nachsteuerverfahren gar nicht eingeleitet wird.**⁷⁹³ Das Schweigen des Steuerpflichtigen oder allfällige weitere Vereitelungshandlungen während des laufenden Nachsteuerverfahrens können zwar als Geldwäscherei qualifiziert werden. Der Schwerpunkt der Tathandlung befindet sich nichtsdestotrotz vor der Einleitung des Nachsteuerverfahrens.

⁷⁹¹ BENEDICK, *Aussagedilemma*, S. 177 f.

⁷⁹² BBl 2006 4021, S. 4026 f.

⁷⁹³ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 139.

2.7.2.3.4.5 Konformität mit den internationalen

Verpflichtungen der Schweiz

Die Möglichkeit, die Steuergeldwäscherei als Vereitelung des Nachsteuerverfahrens zu konzipieren, lehnt der Bundesrat mit dem Argument ab, dies entspräche „nicht dem Begriff der Geldwäscherei, wie er aus den einschlägigen, in den GAFI-Empfehlungen aufgeführten internationalen Übereinkommen hervorgeht.“⁷⁹⁴ Wie bereits dargelegt, entspricht es den internationalen Verpflichtungen der Schweiz besser, wenn man **die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt** betrachtet. Als abstrakte Vermögensvorteile können Steuerersparnisse – im Gegensatz zu dem, was der Bundesrat behauptet – nicht gestützt auf Art. 70 StGB eingezogen werden.⁷⁹⁵ Nur wenn man die **Steuergeldwäscherei als Vereitelung des Nachsteuerverfahrens** konzipiert, wird ihr überhaupt erst ein Anwendungsbereich eröffnet, womit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz entsprochen wird.⁷⁹⁶

2.7.2.3.4.6 Ergebnis

Aus der systematischen Auslegung ergibt sich, dass sich der Begriff „**Einziehung**“ im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB auf das **Nachsteuerverfahren** nach den Art. 151 ff. DBG bezieht, denn es handelt sich um das einzige taugliche Instrument, um Steuerersparnisse abzuschöpfen. Eine solche Konzeption ist mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz, insbesondere mit der ERMK, kompatibel. Dies setzt jedoch mit Blick auf den Vortäter voraus, dass in einem Strafverfahren wegen Steuergeldwäscherei nicht belastende Informationen verwertet werden, die im Nachsteuerverfahren unter Zwang im Sinne von Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG erlangt worden sind.

2.7.2.3.5 Teleologische Auslegung

2.7.2.3.5.1 Ausgangslage

Aus der grammatikalischen Auslegung ergibt sich, dass der Begriff „**Einziehung**“ von Art. 305^{bis} StGB auf das Nachsteuerverfahren verweist, was durch die systematische Auslegung bestätigt wird. Gemäss der historischen Perspektive, der aber vorliegend wenig Bedeutung beizumessen ist, verweist Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB ausschliesslich auf die Naturaleinziehung nach Art. 70 StGB.

794 BBl 2014 605, S. 644.

795 Vgl. dazu Kap. 2.7.2.2.5.3.

796 Vgl. im Übrigen die Ausführungen unter Kap. 2.6.5.6.7.

2.7.2.3.5.2 *Ratio legis* gemäss den Materialien

2.7.2.3.5.2.1 Position des Bundesrates

Als alternatives Geldwäschereikonzept im Steuerbereich hatten gewisse **Vernehmlassungsteilnehmer** vorgeschlagen, die Steuergeldwäscherei als „Verhindern einer Besteuerung auf dem Wege der Nachsteuer“ ins DBG aufzunehmen. Nach Ansicht der Befürworter dieses Konzepts wäre die Anknüpfung an die Nachsteuer- und Steuerbezugsverfahren dadurch begründet, dass sie es erlauben würde, die Vereitelung solcher administrativen Verfahren zu bestrafen, während die Vereitelung des Strafverfahrens bereits durch die Begünstigung nach Art. 305 StGB unter Strafe gestellt ist.⁷⁹⁷

Gemäss der **Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen** lässt sich jedoch „das Grundkonzept der Geldwäscherei nicht ohne Weiteres mit Vortaten im Steuerbereich vereinbaren.“ Vielmehr sei die deliktische Nichtdeklaration Anlass dafür, dass sich „[v]ormals legale Vermögenswerte in verbrecherisches Vermögen“ umwandeln würden. Somit sei nicht „das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen kontaminiert, sondern [...] nur die durch die verbrecherische oder deliktische Vortat dem Fiskus entzogenen Vermögenswerte (d.h. die ersparten Steuern)“. Nichtsdestotrotz sei gemäss dem Bundesrat keine Änderung des bestehenden Geldwäschereitatbestands erforderlich, weil die ersparten Aufwendungen „aus einem Verbrechen“ oder auch aus einem „qualifizierten Steuervergehen“ herrührten und ihre Einziehung vereitelt werden könne. „Am Umstand dass Steuervortaten (insbes. im Bereich der Einkommens-, Vermögens- und Gewinnsteuer) nicht unmittelbar kontaminierte Vermögenswerte hervorbringen, käme im Übrigen auch jede andere tatbestandliche Umschreibung der Geldwäscherei nicht vorbei.“⁷⁹⁸ Deswegen ändert gemäss der Botschaft die mit Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB vorgeschlagene Gesetzesanpassung „zwar leicht den Vortatenansatz des Strafgesetzbuchs, **berührt aber nicht das schweizerische Konzept der Geldwäscherei; diese bleibt eine Tat der Vereitelung der Einziehung von Vermögenswerten „illegaler“ Herkunft**“.⁷⁹⁹ Somit ist „die Tathandlung nach schweizerischem Recht als Vereitelung der Vermögenseinziehung konzipiert. Dies bedeutet, dass der Geldwäscherei nur Vermögenswerte unterliegen, welche gemäss Art. 70 StGB eingezogen werden

⁷⁹⁷ SIF, Vernehmlassungsergebnisse GAFI, S. 50 f.

⁷⁹⁸ BBl 2014 605, S. 626.

⁷⁹⁹ BBl 2014 605, S. 644. Vgl. auch Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 161, und Engler Stefan, für die Rechtskommission des Ständerates, AB 2014 S 169.

könnten. Die Vermögenseinziehung wiederum setzt voraus, dass diese „deliktischen Vermögenswerte noch vorhanden und hinreichend lokalisierbar sind. Ist dies nicht mehr der Fall, das heisst wenn die der Einziehung unterliegenden Vermögenswerte nicht mehr vorhanden sind, kommt einziehungsrechtlich nur eine Ersatzforderung des Staates gemäss Artikel 71 StGB in Frage. Deren allfällige Vereitelung unterliegt aber anerkanntermassen nicht mehr der Geldwäscherei.“⁸⁰⁰

2.7.2.3.5.2.2 Parlamentarische Beratungen

In den parlamentarischen Beratungen fand keine kritische Auseinandersetzung dazu statt, ob das Grundkonzept der Geldwäscherei anlässlich der Einführung der Steuervortaten geändert werden sollte. Dies zeigen die Ausführungen von Stefan Engler, Sprecher der Rechtskommission des Ständerates: „Es stellt sich die Frage, ob der vom Bundesrat vorgeschlagene Weg für die Umsetzung der Steuervortat tauglich, notwendig und verhältnismässig ist oder ob ein neues, eigenständiges Konzept für die Geldwäscherei in Steuersachen entwickelt werden müsste, wie dies von der Wissenschaft, namentlich von Herrn Professor Waldburger, vorgeschlagen wurde. Die Verwaltung und die Kommission haben sich mit beiden Vorschlägen auseinandergesetzt. In der Folge **hat sich die Kommission für das Konzept des Bundesrates entschieden**. Es basiert auf dem geltenden Recht und auf dem Konzept der Geldwäscherei, das heisst auf dem bekannten Prinzip der Einziehungsvereitelung nach Artikel 305^{bis} StGB. Dazu besteht eine über zwanzigjährige Praxis und Doktrin. Dieses Konzept wurde überdies im Jahre 2005 von der GAFI als weitgehend mit den massgebenden internationalen Standards konform anerkannt. Schliesslich entspricht dieses Konzept dem Begriff der Geldwäscherei gemäss den in den GAFI-Empfehlungen aufgeführten einschlägigen internationalen Übereinkommen. Die Kommission wollte diesen Weg nicht verlassen, nachdem sie auch das Gegenkonzept mit Interesse analysiert und die entsprechenden Vor- und Nachteile gegeneinander abgewogen hatte.“⁸⁰¹

Die einzige **Opposition** kam von der **Minderheit „Merlini“**, nach welcher Steuersparnisse nicht nach Art. 70 StGB eingezogen werden könnten, weshalb

⁸⁰⁰ BBl 2014 605, S. 626 f.

⁸⁰¹ Stefan Engler, für die Rechtskommission des Ständerates AB 2014 S 169. Vgl. auch Martin Schmid, AB 2014 S 169.

die Steuergeldwäscherei auf Rückerstattungsfälle einzuschränken sei.⁸⁰² Dieser Einwand fand jedoch keine weitere Berücksichtigung.

2.7.2.3.5.3 Geschützte Rechtsgüter

2.7.2.3.5.3.1 Allgemeines

Die teleologische Interpretationsmethode orientiert sich an der *ratio legis* des Gesetzes, welche sich unter anderem aus dem geschützten Rechtsgut ableiten lässt.⁸⁰³ Dieses stellt einen Massstab für die Festlegung des Inhaltes und des Zwecks der auszulegenden Strafvorschrift sowie für ihre Abgrenzung dar.⁸⁰⁴

2.7.2.3.5.3.2 Art. 305^{bis} StGB

Die Definition des Rechtsgutes der Geldwäscherei ist umstritten.⁸⁰⁵ Gemäss ACKERMANN sind die durch die Vortat geschützten Rechtsgüter nicht erfasst, weil der Gesetzgeber die Geldwäscherei nicht bei den strafbaren Handlungen gegen das Vermögen eingereiht hat. Die Botschaft von 1989 und andere Autoren halten jedoch fest, dass der kriminalpolitische Zweck der Norm in der Erschwerung der Sicherung, Verschiebung und Reinvestition von Gewinnen aus illegalen Aktivitäten besteht, um die **Begünstigung der Vortat zu vermeiden**.⁸⁰⁶ Der Zweck von Art. 305^{bis} StGB besteht damit generell darin, zu erreichen, dass **die Vortaten an Attraktivität verlieren**.⁸⁰⁷ Durch die explizite Nennung der qualifizierten Steuervergehen in Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB stellt das Gesetz klar, dass unter anderem **die Rechtsgüter der Steuerdelikte (Steuerhinterziehung und Steuerbetrug) geschützt werden** sollen. Da Art. 305^{bis} StGB unter den Rechtspflegedelikten (und nicht den Vermögensdelikten) eingereiht ist, lässt sich eine solche Ansicht umso besser vertreten.

802 Giovanni Merlini, AB 2014 N 1198.

803 POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 37; GRAVEN/STRÄULI, *Infraction pénale*, S. 90.

804 FIOLKA, *Diss.*, S. 435, für weitere Hinweise. Vgl. auch HURTADO POZO, *Partie générale*, Rz 446 f.

805 CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 1 ff.

806 BBL 1989 II 1061, S. 1064; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 305^{bis} Rz 44 und 47; a.M. ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 54. Vgl. auch STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 616; BAUMANN, *Geldwäscherei*, S. 109.

807 SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 57. Vgl. auch CORBOZ, *Infractions*, Art. 305^{bis} Rz 31; BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 32.

2.7.2.3.5.3.3 Steuerdelikte

Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB nimmt sowohl Bezug auf die **Steuerhinterziehung** als auch auf den **Steuerbetrug**. Es handelt sich beim geschützten Rechtsgut dieser Steuerdelikte zunächst um das Vertrauen des Gemeinwesens bzw. der Behörden in die Vollständigkeit und Wahrheit der erteilten Auskünfte von Steuerpflichtigen.⁸⁰⁸ Geschützt wird zudem der **Steueranspruch des Gemeinwesens als Forderung** und damit dessen Vermögen.⁸⁰⁹ Geschützt wird dabei spezifisch das öffentliche Interesse an einer Finanzlage, die es dem Gemeinwesen erlaubt, die ihm übertragenen Aufgaben zu erfüllen⁸¹⁰ und die Steuerlast gerecht zu verteilen.⁸¹¹ Es geht indirekt auch um die vermögensrechtlichen Interessen des Steuerpflichtigen, der seiner Steuerpflicht korrekt nachkommt, denn dieser hat auch ein Interesse an einer korrekten Veranlagung der anderen, zwecks einer gerechten Verteilung der Steuerlast. Schliesslich weist die Botschaft zur Steuerharmonisierung auf die **allgemeine Ordnung hin, welche die Durchsetzung des Steueranspruchs gewährleisten soll**.⁸¹² Dazu gehört unter anderem das **Nachsteuerverfahren**.⁸¹³ Die Nachsteuer ist keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern nur die Mehrsteuer, die sich nach der Revision der ursprünglichen Veranlagung ergibt.⁸¹⁴

2.7.2.3.5.3.4 Ergebnis

Zusammenfassend ergibt sich, dass Art. 305^{bis} StGB die durch Art. 175 und 186 DBG geschützten Rechtsgüter erfasst und damit indirekt das Nachsteuerverfahren schützt.

2.7.2.3.5.4 Wertung

Im Rahmen der teleologischen Auslegung ist zwischen subjektiv-teleologischen und objektiv-teleologischen Kriterien zu unterscheiden.⁸¹⁵

808 BEHNISCH, *Diss.*, S. 21; RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 4; SUTER, *Fiskaldelikte*, S. 7. Vgl. allerdings LOCHER, *Komm. DBG*, Einf. zum 6. Teil Rz 6 ff.

809 BGE 116 IV 262 E. 3bb; BGE 121 II 257 E. 5b; a.M. BETSCHART, *Diss.*, S. 55 f.

810 SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 5.

811 RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 3; DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 7.

812 BBl 1983 III 1, S. 138.

813 VALLENDER/LOOSER, *Komm. DBG*, Art. 151 Rz 1.

814 BGE 98 Ia 22 E. 2; RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 151 Rz 3.

815 MATTEOTTI/FELBER, *Steuererleichterungen*, S. 881 f.; MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 142 ff. und 261 ff.; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 153.

Die **subjektiv-teleologischen Auslegungskriterien** ergeben sich aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Dabei ist die Ermittlung des Zwecks auf den empirischen (subjektiven) Willen des historischen Gesetzgebers ausgerichtet. Dreh- und Angelpunkt ist somit die Frage, welchen rechtspolitischen Zweck der historische Gesetzgeber einer bestimmten Regelung zumessen wollte. Der Normzweck kann auch vor dem Hintergrund des heutigen Wertungshorizontes – vor allem im Kontext der aktuellen Gesetzeslage – ermittelt werden.⁸¹⁶ In diesem Zusammenhang spricht man von **objektiv-teleologischen Auslegungskriterien**.⁸¹⁷ Die Wertung hat sich dabei nach objektiven Kriterien zu vollziehen, die der Interpret der Rechtsordnung und seinem Wissen um das Wesen des auszulegenden Rechts entnimmt. Dies setzt den Einbezug bekannter verfassungsrechtlicher oder gesetzlicher Wertungen sowie spezifischer Fachkenntnisse voraus.⁸¹⁸

Bei einer jüngeren Bestimmung dürfte sich in der Regel keine Diskrepanz zwischen dem Ergebnis aus der subjektiv- bzw. aus der objektiv-teleologischen Auslegung ergeben. Je jünger ein Gesetz ist, desto mehr Bedeutung sollte den Materialien zukommen.⁸¹⁹ Zu beachten ist aber gemäss KRAMER „auch der Kontext der Regelung: Der *ratio legis* darf nicht isoliert nachgegangen werden; zu eruieren ist die *ratio* einer einzelnen Bestimmung im Gesamtzusammenhang des Gesetzes und letztlich der ganzen Rechtsordnung.“⁸²⁰ Damit wird in gewissen Fällen eine „**offen darzulegende Eigenwertung**, welcher Zweck der gesetzlichen Bestimmung *hic et nunc* am vernünftigsten zugemessen werden soll, unvermeidlich sein. Dass eine solche Eigenständigkeit der Wertung unvermeidlicher Weise „vorverständnisgeprägt“ ist, liegt auf der Hand.“⁸²¹

Der **gesetzgeberische Ansatz**, nach welchem die Steuergeldwäscherei als Vereitelung der Einziehung (nach Art. 70 StGB) von Steuerersparnissen zu betrachten ist, **basiert auf einem konzeptionellen Fehler**. Betrachtet man die Steuerersparnisse als Tatobjekt der Geldwäscherei, erfolgt eine

816 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 153.

817 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 153; MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 143 und 262 f.

818 MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 262; MATTEOTTI/FELBER, *Steuererleichterungen*, S. 881 f.

819 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 152 ff.

820 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 152 ff. und 155 ff.

821 KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 155 ff.

verfassungswidrige Totalkontamination des Vermögens des Vortäters, weil diese nicht lokalisierbar sind. Insofern die Botschaft zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führt, ist sie unbeachtlich.⁸²² Aus dem gleichen Grund muss man den Steuerersparnissen die Einziehungsfähigkeit nach Art. 70 StGB aberkennen.

Auf Grund der besonderen Struktur der Steuerdelikte besteht die *ratio legis* der Steuergeldwäscherei darin zu verhindern, dass der Steuerpflichtige oder ein Dritter (Finanzintermediär) mit **nicht deklarierten Vermögenswerten** in der Absicht hantiert, diese dem Staat (weiterhin) zu verheimlichen.⁸²³ Die Tathandlung richtet sich damit auf die **Vereitelung des Nachsteuerverfahrens**. Der Umstand, dass Art. 305^{bis} StGB die durch Art. 175 und 186 DBG geschützten Rechtsgüter erfasst und damit indirekt das Nachsteuerverfahren schützt, bekräftigt diese Betrachtungsweise.

2.7.2.3.5.5 Ergebnis

So wie dies KRAMER allgemein befürwortet, ist **vorliegend der objektiv-teleologischen Betrachtungsweise der Vorrang zu geben**.⁸²⁴ Zusammenfassend ergibt sich aus der *ratio legis* von Art. 305^{bis} StGB, dass der Begriff „**Einziehung**“ auf das **Nachsteuerverfahren** nach den Art. 151 ff. DBG verweist, sofern es um Steuergeldwäscherei geht.

2.7.2.3.6 Gesamtergebnis

Aus der grammatikalischen, der systematischen und der teleologischen Auslegung ergibt sich, dass der Begriff „**Einziehung**“ im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB auf das **Nachsteuerverfahren** nach den Art. 151 ff. DBG verweist. Nur die historische Auslegung spricht für eine starre Verknüpfung mit Art. 70 StGB. Dieses Ergebnis soll jedoch auf Grund einer zeitgemässen Betrachtungsweise in den Hintergrund treten. Die Konzeption der Steuergeldwäscherei als Vereitelung des Nachsteuerverfahrens ist mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz, insbesondere mit der ERMK, kompatibel, unter der Voraussetzung jedoch, dass das Gericht in einem Strafverfahren wegen Steuergeldwäscherei gegen den Vortäter keine Beweismittel verwertet, die im Nachsteuerverfahren unter Zwang im Sinne

⁸²² ZÄCH, *Kritische Würdigung*, S. 57.

⁸²³ Vgl. die Eigenwertung unter Kap. 2.6.5.5.3.

⁸²⁴ KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 153.

von Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG erlangt worden sind. Ansonsten erfolgt eine Verletzung des *nemo tenetur*-Prinzips.

2.7.3 Auffindungs- und Herkunftsermittlungsvereitelung

2.7.3.1 Fragestellung

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB besteht die Geldwäscherei in einer Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie der Täter weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Die Bestimmung sieht drei einander gleichgestellte Vereitelungsperspektiven vor.⁸²⁵ Gemäss der in dieser Dissertation vertretenen Auffassung gilt das Nachsteuerverfahren als „Einziehung“ im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB, wobei die Vereitelungshandlung darin besteht, dass nicht deklarierte Steuerfaktoren (Tatobjekt) verheimlicht werden. Es fragt sich unter diesen Umständen, **ob den Tatvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung im Zusammenhang mit der Steuergeldwäscherei Bedeutung zukommt.**

2.7.3.2 Grammatikalische Auslegung

2.7.3.2.1 Wortlaut

Als Geldwäscherei gilt gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB jede Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie der Täter weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Gemäss ACKERMANN ist als „Vereitelung der Herkunftsermittlung bezüglich eines kontaminierten Vermögenswertes [...] jedes tatsächliche oder rechtliche Verhalten zu bezeichnen, das darauf gerichtet ist, den staatlichen Strafverfolgungsbehörden eine irrige Vorstellung von der Herkunft der Vermögenswerte zu vermitteln.“⁸²⁶ Als „Vereitelung der Auffindung [ist] jedes tatsächliche oder rechtliche Verhalten zu bezeichnen, das darauf gerichtet ist, einen kontaminierten Vermögenswert gegenüber den staatlichen Strafverfolgungsorganen als nicht existent erscheinen zu lassen.“⁸²⁷ **Beide**

⁸²⁵ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 11.

⁸²⁶ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 243; CORBOZ, *Infractions*, Art. 305^{bis} Rz 33 f.

⁸²⁷ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 244.

Vereitelungsperspektiven beziehen sich auf Vermögenswerte die „aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren“.

2.7.3.2.2 Steuerersparnisse

Vom Wortlaut her sind die drei Vereitelungsperspektiven einander gleichgestellt.⁸²⁸ ACKERMANN hält jedoch fest, dass im Zusammenhang mit der Ersatzforderung, das heisst allgemein bei abstrakten Vermögensvorteilen, der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung **keine Bedeutung** zukomme. Dies gelte auch bei Steuerersparnissen, welche als abstrakte Vermögensvorteile *per se* im Vermögen des Vortäters nicht lokalisierbar seien.⁸²⁹

2.7.3.2.3 Nicht deklarierte Steuerfaktoren

Gegenstand der Tathandlung der Steuergeldwäscherei sind die nicht deklarierten Steuerfaktoren.⁸³⁰ Da sich aber die Tatvarianten der Herkunftsermittlung- bzw. der Auffindungsverteilung explizit auf Vermögenswerte beziehen, die „aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren“, kommt ihnen in Bezug auf nicht deklarierte Steuerfaktoren **keine Bedeutung** zu, denn diese sind regelmässig legaler Herkunft.

2.7.3.2.4 Zwischenergebnis

Nach dem Wortlaut von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB kommt den Tatvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung in Bezug auf die Steuergeldwäscherei keine Bedeutung zu. Es ist nun zu überprüfen, ob sich aus den anderen Auslegungsperspektiven ein abweichendes Ergebnis ergibt. Die Anwendung des Gesetzes auf Sachverhalte die unzweifelhaft nicht vom Wortlaut erfasst sind – sog. negative Kandidaten gemäss dem semantischen „Drei-Bereiche-Modell“ – stellt einen **Analogieschluss** dar.⁸³¹ Da Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB nur die Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung von deliktisch erlangten Vermögenswerten für strafbar erklärt, stellen nicht deklarierte Vermögenswerte (legaler Herkunft) solche negativen Kandidaten dar. Die herrschende Lehre und das Bundesgericht erlauben den Analogieschluss im Bereich des Strafrechts.⁸³² Es ist dennoch zu beachten,

828 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 11.

829 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 224.

830 Vgl. dazu Kap. 2.6.5.7.

831 MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 85 ff.; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 60 ff.

832 Vgl. DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 4 N 3.5, und POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 41, für weitere Hinweise.

dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts „die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes nur dann abweichen [darf], wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftigen Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben.“⁸³³ Es fragt sich damit, ob den Tatvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung überhaupt selbständige Bedeutung zukommt und, wenn dies der Fall ist, ob sie auf nicht deklarierte Vermögenswerte (als Vermögenswerte legaler Herkunft) analog anzuwenden sind.

2.7.3.3 Historische Auslegung

Da gemäss der Botschaft zum neuen Art. 305^{bis} StGB am bisherigen Konzept der Geldwäscherei festgehalten werden soll,⁸³⁴ lässt sich die Botschaft von 1989 zur historischen Auslegung heranziehen. Es ging bei der Geldwäschereibestimmung ursprünglich darum, das organisierte Verbrechen zu bekämpfen. Der Gesichtspunkt der Einziehungsverteilung allein erschien dafür als zu eng. Mit den Tatvarianten der Herkunftsermittlungs- bzw. Auffindungsverteilung wollte der Gesetzgeber das Ermittlungsinteresse schützen. Deswegen hält die Botschaft von 1989 fest, **die zwei genannten Tatvarianten sollen, „unabhängig von der Einziehbarkeit der Werte das Ermittlungsinteresse im Kampf gegen das organisierte Verbrechen unterstützen. Sie verstehen sich als Gegenmassnahme gegen das Verstecken oder Tarnen zur Erhaltung des wirtschaftlichen Wertes, das der Geldwäscherei zugrunde liegt.“**⁸³⁵

Bei der Steuergeldwäscherei erlaubt in der Tat die Verheimlichung von nicht deklarierten Vermögenswerten die Erhaltung der entsprechenden Steuerersparnisse, also des wirtschaftlichen Wertes, welcher der Geldwäscherei zugrunde liegt. Eine solche Konstellation hatte der Gesetzgeber damals jedoch nicht im Sinn, da Steuerdelikte keine Vortaten waren. Aus der historischen Auslegung ergibt sich damit **kein klarer Hinweis, dass Vermögenswerte legaler Herkunft erfasst werden sollen.**

⁸³³ BGE 131 II 217 E. 2.3.

⁸³⁴ BBl 2014 605, S. 626 f.

⁸³⁵ BBl 1989 II 1061, S. 1084. Bundespräsident Koller, AB 1990 S 195.

2.7.3.4 Systematische Auslegung

Gemäss dem klassischen Konzept stellt die Geldwäscherei eine Tat der **Vereitelung der Einziehung von Vermögenswerten illegaler Herkunft** dar, weshalb sich die Interpretation von Art. 305^{bis} bis jetzt an Art. 70 StGB orientierte.⁸³⁶ Durch diesen Verweis kommt gemäss der herrschenden Lehre und der Rechtsprechung den Tatbestandsvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung keine selbständige Bedeutung zu.⁸³⁷ Sie dienen lediglich der Klarstellung, dass bereits Gefährdungen vor der eigentlichen Einziehung als Tathandlung ausreichen.⁸³⁸ Der Gesetzgeber habe „mit dem ausdrücklichen Einbezug solcher Vorstufen der behördlichen Kontamination bloss das Ausreichen einer abstrakten Gefährdung dieser Massnahme verdeutlichen wollen; es wäre sachfremd, darin, eine Ausdehnung der Strafbarkeit auf Vermögenswerte zu erblicken, die der Einziehung nicht unterstehen.“⁸³⁹ Eine andere Interpretation würde den Tatbestand uferlos erweitern.⁸⁴⁰

In dieser Dissertation wird die Meinung vertreten, dass **Art. 305^{bis} StGB autonom auszulegen ist, insofern es um Steuergeldwäscherei geht**. Der Begriff „Einziehung“ verweist auf Art. 151 ff. DBG, was die bisherige Verknüpfung mit Art. 70 StGB aufhebt.⁸⁴¹ Unter diesen Umständen wird es **möglich den anderen Vereitelungsperspektiven eine Bedeutung beizumessen**.

Aus völkerrechtlicher Perspektive sind aufgrund des Verweises der „Note interprétative de la recommandation 3“⁸⁴² der GAFI-Empfehlungen 2012 das

⁸³⁶ BBl 1989 II 1061, S. 1082 (noch bezugnehmend auf den alten Art. 58 StGB); PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 9 und 37 (vgl. dort für weitere Hinweise); STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 57 Rz 30; BAUMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 70/71 Rz 29; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 115 und 124; STRASSER, *Verbrecherischer Erlös*, S. 616; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 193 und 197.

⁸³⁷ BGE 129 IV 238 E. 3.3. Bestätigt in BGE 137 IV 79 E. 3.2 (aus dem Italienischen übersetzt in: Pra 100 (2011) Nr. 120) und BGE 138 IV 1 E. 4.2.3.2. PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 37 mit weiteren Hinweisen; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 242; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 26 f.; Vgl. auch HECHT, *Einziehung und Geldwäscherei*, S. 241 und BBl 2014 605, S. 644.

⁸³⁸ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 123.

⁸³⁹ REHBERG, *Allgemeinheit*, S. 362.

⁸⁴⁰ CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 26 f.

⁸⁴¹ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁸⁴² Recommandations du GAFI 2012, S. 36 (Note interprétative de la recommandation 3, Rz 1).

Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen den unerlaubten Verkehr mit Betäubungsmitteln und psychotropen Stoffen von 1988 (**Wiener Konvention**) sowie das Übereinkommen der Vereinten Nationen gegen die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität von 2000 (**Palermo Konvention**) zu berücksichtigen. Art. 6 Abs. 1 lit. a (i) der Palermo Konvention spricht von „Umwandeln oder Übertragen von Vermögensgegenständen in der Kenntnis, dass es sich um Erträge aus Straftaten handelt, zu dem Zweck, den unerlaubten Ursprung der Vermögensgegenstände zu verbergen oder zu verschleiern [...].“ Art. 3 Abs. 1 lit. b (i) der Wiener Konvention spricht von „Umwandeln oder Übertragen von Vermögensgegenständen in der Kenntnis, dass diese Vermögensgegenstände aus einer oder mehreren [...] Straftaten oder aus der Teilnahme an einer oder mehreren [...] Straftaten stammen, zu dem Zweck, den unerlaubten Ursprung der Vermögensgegenstände zu verbergen [...].“ Beide Konventionen nehmen Bezug auf **Vermögenswerte illegaler Herkunft**.

Aussystematischer Sicht wäre es durchaus vertretbar, sämtlichen Tatvarianten von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB eine Bedeutung beizumessen. Es ergibt sich hingegen **kein Argument für eine analoge Anwendung der Tatvarianten der Herkunftsermittlungs- bzw. Auffindungsvereitelung auf Vermögenswerte legaler Herkunft bzw. auf nicht deklarierte Steuerfaktoren.**

2.7.3.5 Teleologische Auslegung

2.7.3.5.1 Botschaft

Die Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen stellt klar, dass der neue Art. 305^{bis} StGB das schweizerische Konzept der Geldwäscherei nicht berühren soll, denn diese bleibe eine Tat der **Vereitelung der Einziehung gemäss Art. 70 StGB**.⁸⁴³ Von dieser gesetzgeberischen Anforderung nimmt diese Dissertation aber bekanntermassen Abstand.⁸⁴⁴

2.7.3.5.2 Einziehung als *pars pro toto*

In der **Lehre** ist es umstritten, ob den Tatvarianten der Herkunftsermittlungs- bzw. Auffindungsvereitelung selbständige Bedeutung zukommt.⁸⁴⁵

⁸⁴³ BBl 2014 605, S. 644.

⁸⁴⁴ Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.6.

⁸⁴⁵ Vgl. STRATENWERTH, *Geldwäscherei*, S. 111; CORBOZ, *Infractious*, Art. 305^{bis} Rz 31; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 37; STRATENWERTH/BOMMER, *BT II*, § 57 Rz 30;

STRATENWERTH formuliert die Kritik, der Gesetzgeber habe den Tatbestand der Geldwäscherei verwässert. Einerseits sei das Konzept der Einziehung selber nicht klar, andererseits habe der Tatbestand auf Grund der zwei anderen Tatvarianten alle Konturen verloren, wobei eine „gravierende Unsicherheit“ entstanden sei.⁸⁴⁶ Gemäss ACKERMANN ist hingegen die Formulierung von Art. 305^{bis} StGB nur darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber verdeutlichen wollte, dass die Geldwäscherei ein abstraktes Gefährdungsdelikt sei. Zur Einziehung gehörten ohnehin zunächst die Auffindung und dann die Herkunftsermittlung des betroffenen Vermögenswertes. Die Vereitelung der zwei letzten bewirke somit auch die Vereitelung der ersten.⁸⁴⁷ Gemäss CASSANI führt die teleologische Auslegung von Art. 305^{bis} StGB zu einer Einschränkung des Wortlautes auf die Tatvariante der Einziehungsverweigerung, ansonsten die Bestimmung sämtliche Konturen verlieren würde. Diese Einschränkung ergebe sich unter anderem aus dem geschützten Rechtsgut der Rechtspflege.⁸⁴⁸ Die Ausführungen der Botschaft von 1989, es sei das Ermittlungsinteresse im Kampf gegen das organisierte Verbrechen unabhängig von der Einziehbarkeit der Werte zu unterstützen,⁸⁴⁹ sei nicht mehr aktuell, da dies nun durch Art. 260^{ter} (kriminelle Organisation) i.V.m. Art. 72 StGB (Einziehung von Vermögenswerten einer kriminellen Organisation) erfolge. Demgemäss müsse man der subjektiv-teleologischen Interpretation wenig Bedeutung beimessen.⁸⁵⁰

In seiner früheren **Rechtsprechung** hat das Bundesgericht teilweise – mit Verweis auf die parlamentarischen Beratungen und die Botschaft – den Standpunkt vertreten, allen Tatvarianten von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB käme selbständige Bedeutung zu.⁸⁵¹ In anderen Fällen hat es die Geldwäscherei dagegen ausschliesslich als Vereitelung der Einziehung bezeichnet.⁸⁵² Gemäss der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung **steht die Einziehung im**

ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 224 f.

846 STRATENWERTH, *Geldwäscherei*, S. 110 f.

847 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 242.

848 CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 29. Vgl. auch STRATENWERTH, *Geldwäscherei*, S. 110 f.

849 BBl 1989 II 1061, S. 1084. Bundespräsident Koller, AB 1990 S 195.

850 MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, S. 142 ff. und 261 ff.; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 153.

851 BGE 119 IV 59 E. 2a; BGE 124 IV 274 E. 2.

852 BGE 119 IV 242 E. 1a; BGE 122 IV 211 E. 2; BGE 126 IV 255 E. 3b/bb.

Vordergrund, welche auch die Ermittlungs- und Auffindungsvereitelung als *pars pro toto* mit einschliesst.⁸⁵³

Das *pars pro toto* bezeichnet gemäss dem Duden eine „Redefigur, bei der mit einem Wort, das gewöhnlich einen bestimmten Teil eines Ganzen bezeichnet, nicht nur dieser Teil, sondern das Ganze gemeint ist.“ Den Tathandlungen der Herkunftsermittlungs- bzw. der Auffindungsvereitelung kommt damit keine von der Einziehungsvereitelung unabhängige Bedeutung zu. Unter diesen Umständen können die zwei ersten Tathandlungen von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB keine Vermögenswerte legaler Herkunft, wie nicht deklarierte Steuerfaktoren, zum Gegenstand haben.

2.7.3.5.3 Keine triftigen Gründe für eine Auslegung gegen den Wortlaut

Die teleologische Auslegung einer Norm gegen ihren Wortlaut stellt einen Ausnahmefall dar, der nur zulässig ist, wenn der Zweck eindeutig für eine solche Auslegung spricht.⁸⁵⁴ Es ergeben sich vorliegend keine triftigen Gründe für eine Auslegung von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB gegen den Wortlaut.

2.7.3.6 Gesamtergebnis

Nach der grammatikalischen Auslegung von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB kommt den Tatvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung in Bezug auf die Steuergeldwäscherei keine Bedeutung zu. Aus den anderen Auslegungsperspektiven ergeben sich keine triftigen Gründe für eine analoge Anwendung dieser Tatvarianten auf Vermögenswerte legaler Herkunft bzw. auf nicht deklarierte Steuerfaktoren.

Die Besonderheit der Steuergeldwäscherei liegt darin, dass sich die Tathandlung nicht auf Vermögenswerte bezieht, die selber aus der Vortat herrühren, sondern auf andere Vermögenswerte des Steuerdelinquenten.⁸⁵⁵

⁸⁵³ BGE 129 IV 238 E. 3.3. Bestätigt in Urteil des BGer 6B.217/2013 vom 28. Juli 2014 E. 3.1.

⁸⁵⁴ HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 120 ff.

⁸⁵⁵ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 126 f. und 141 ff., schlagen einen vom bundesrätlichen Vorschlag abweichenden Gesetzestext vor, da die bestehende Geldwäschereibestimmung ihrer Meinung nach nicht erlaube dieses Ziel zu erreichen. Bei der Steuergeldwäscherei könne bereits keine Einziehungsvereitelung im Sinne von Art. 70 StGB vorliegen. Der vorgeschlagene Tatbestand „würde auf dem Nachsteuermodell basieren und das Tatobjekt direkt über die Vereitelungshandlung erfassen, sodass keine weitere ausdrückliche Definition des Tatobjekts im Tatbestand der Steuergeldwäscherei erforderlich wäre.“

Dieser Besonderheit trägt man genügend Rechnung, wenn man einerseits die Ersparnisse als durch Art. 151 DBG einziehbar, andererseits die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt betrachtet.

2.8 KONKRETISIERUNG DER TATHANDLUNG

2.8.1 Vorbemerkung

Im vorliegenden Kapitel soll die **Tathandlung der Steuergeldwäscherei konkret beschrieben** werden. Im Vordergrund steht die Begehung durch Handlung auf Grund der üblichen Merkmale der Geldwäscherei (Schaffung einer persönlichen, sachlichen, räumlichen und/oder zeitlichen Distanz). Anschliessend wird die Problematik der **Steuergeldwäscherei durch Unterlassung** behandelt. Im Vordergrund steht die Garantenstellung des Finanzintermediärs, die sich aus den Sorgfaltspflichten und der Meldepflicht des Geldwäschereigesetzes ergibt. In diesem Kontext wird auch der Zusammenhang zwischen der Verletzung der Meldepflicht (Art. 9 i.V.m. Art. 37 GwG) und der Geldwäscherei durch Unterlassung beleuchtet. Schliesslich wird der Problematik der strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung der Organe des Finanzintermediärs in Bezug auf die Steuergeldwäscherei nachgegangen.

2.8.2 Begehung durch Handlung

2.8.2.1 Allgemeines

2.8.2.1.1 Fehlende gesetzliche Umschreibung der Tathandlung

Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB definiert die Geldwäscherei **als Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln**. Eine Aussage darüber, welche konkreten Verhaltensweisen mit einem Verbot belegt sein sollen, lässt sich dem Gesetz jedoch nicht entnehmen. Die Botschaft von 1989 fordert lediglich die Rechtsprechung auf, Fallgruppen typischer Vereitelungshandlungen zu entwickeln, was in der Lehre stark kritisiert wird. Es fragt sich sogar, ob dadurch eine vernünftige Begrenzung der Strafbarkeit unter dem Gesichtspunkt der Tathandlung erreicht werden kann.⁸⁵⁶ Auch die Botschaft zur Umsetzung der

856 BBl 1989 II 1061, S. 1083; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 121.

2012 revidierten GAFI-Empfehlungen bleibt eine Definition der Tathandlung der Steuergeldwäscherei schuldig.

Gemäss dem Bundesgericht genügt der Gesetzeswortlaut von Art. 305^{bis} StGB dem Bestimmtheitsgebot.⁸⁵⁷ Die Ausgestaltung der Geldwäscherei als abstraktes Gefährdungsdelikt führt notwendigerweise zu einem **breiten Anwendungsbereich**, da die konkrete Verletzung des geschützten Rechtsgutes nicht erforderlich ist.⁸⁵⁸

Für die Auslegung der Strafgesetze gelten die gleichen Regeln wie in den anderen Rechtsgebieten; Es ist stets zuerst vom Wortlaut auszugehen.⁸⁵⁹ Dieser zählt, wie gesagt, nicht auf, welche Tathandlungen strafbar sind,⁸⁶⁰ unterstellt aber immerhin, dass nicht jede Handlung an deliktischen Vermögenswerten strafbar sein soll.⁸⁶¹ Gibt es Tathandlungen, die geeignet sind die Einziehung zu vereiteln, muss es auch solche geben, die es nicht sind. Diese Einschränkung des Geltungsbereichs lässt sich aus historischer bzw. systematischer Sicht dadurch begründen, dass die Schweiz von der in Art. 3 Abs. 1 lit. c der Wienerkonvention geforderten Pauschalisierung, jede Annahme von deliktischen Vermögenswerten als Geldwäscherei zu bestrafen, nicht Gebrauch gemacht hat.⁸⁶² Es ist jedoch festzuhalten, dass weder der Wortlaut noch die *ratio legis* eine Beschränkung der Tathandlung auf anspruchsvollere Konzepte erfordert.⁸⁶³ Es sind damit **unter Umständen „selbst einfachste Tathandlungen“ strafbar**. Es lassen sich somit keine „berufstypischen Handlungen“ umschreiben, bei welchen die Strafbarkeit konsequent entfallen würde. Gemäss dem Bundesgericht können solche Handlungen insbesondere nicht deswegen straffrei bleiben, weil sie ein begriffsnotwendiges Vorgehen bei der Vortat darstellen.⁸⁶⁴

857 BGE 119 IV 242 E. 1c (jedoch ohne weitere Begründung).

858 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 121.

859 DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 4 N 3; POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 36.

860 ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 49.

861 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 40.

862 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 261.

863 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 46.

864 BGE 122 IV 211 E. 3b. Vgl. auch MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 681 ff. zur Beihilfehandlungen.

2.8.2.1.2 Wiener- und Palermo-Konvention

Auch wenn sich die Formulierung von Art. 305^{bis} StGB ziemlich von derjenigen der Wiener- bzw. der Palermo-Konvention entfernt, kann man sich im Sinne einer **völkerrechtskonformen Auslegung** an diesen Abkommen orientieren.⁸⁶⁵ Als Umschreibung der Tathandlung verwenden Art. 3 Abs. 1 lit. b (i) und (ii) der Wienerkonvention resp. Art. 6 Abs. 1 lit. a (i) und (ii) der Palermo-Konvention die Ausdrücke „Umwandeln oder Übertragen“ bzw. „Verbergen oder Verschleiern“.

2.8.2.1.3 Tathandlung der Steuergeldwäscherei

Die Geldwäscherei lässt sich generell in drei Stadien unterteilen: **Platzierung, Verwirrspiel und Integration**. In der ersten Phase wird Bargeld im Buchgeldkreislauf platziert; dies entfällt bei der Steuergeldwäscherei, wenn die nicht deklarierten Vermögenswerte von Anfang an Buchgeld darstellen, was oft der Fall sein dürfte. Die Steuergeldwäscherei konzentriert sich unter diesen Umständen auf die zweite und dritte Phase, in welchen mit der Bildung von Strukturen Komplexität generiert wird, um den Bezug zur Vortat zu verschleiern respektive die Reintegration des gewaschenen Geldes in die sichtbare Wirtschaft vorgenommen wird.⁸⁶⁶ **Von der Art und Weise der Tathandlung her divergiert damit die Steuergeldwäscherei nicht von der traditionellen Geldwäscherei.**⁸⁶⁷ Gemäss HETZER unterscheiden sich zudem viele Handlungen, die der Steuerhinterziehung sowie der Kapital- und Steuerflucht dienen, nur schwer von den Methoden der Geldwäscherei.⁸⁶⁸ Deswegen wenden professionelle Geldwäscheorganisationen Techniken an, die nicht nur der Geldwäsche, sondern auch der Steuerhinterziehung dienen.⁸⁶⁹

Die Besonderheit der Steuergeldwäscherei liegt bloss darin, dass nicht deklarierte Vermögenswerte das Tatobjekt darstellen und als Tathandlung die Vereitelung des Nachsteuerverfahrens gilt. Strafbar sind damit die **Verhaltensweisen, die – nach der Einreichung der Steuererklärung – ein**

865 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 240.

866 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 305^{bis} Rz 8; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 143.

867 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118. „Viele Handlungen, die der Steuerhinterziehung sowie der Kapital- und Steuerflucht dienen, lassen sich nur schwer von den Methoden der Geldwäsche unterscheiden“ (HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1312).

868 HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1312.

869 BT-Drucks. 13/8651, S. 17.

hypothetisches oder tatsächlich laufendes Nachsteuerverfahren gefährden.⁸⁷⁰ Vor der Einreichung der Steuererklärung bzw. nach Abschluss des Nachsteuerverfahrens, liegt kein Tatobjekt vor, weshalb keine Tathandlung möglich ist.⁸⁷¹

2.8.2.1.4 *An sich harmlose Verhaltensweisen*

Obwohl keine negative Abgrenzung im Sinne von nicht strafbaren berufstypischen Handlungen möglich ist, können gewisse Verhaltensweisen, isoliert betrachtet, als „harmlos“ bezeichnet werden. Dies gilt für die bloße **Annahme** und den reinen **Besitz** bzw. das **Aufbewahren von Vermögenswerten**.⁸⁷² Finanzintermediäre können sich aber auf Grund ihrer Garantenstellung bereits beim blossen Aufbewahren von Vermögenswerten wegen Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar machen.⁸⁷³

Unproblematisch für den Vortäter ist in der Regel das Einzahlen auf das eigene Bankkonto.⁸⁷⁴ Da in einem solchen Fall eine Papierspur begründet wird, ist die Lage ermittlungstechnisch sogar besser.⁸⁷⁵ Die Botschaft von 1989 über die Geldwäschereibestimmung hält deswegen fest, dass „die bloße Einzahlung auf ein (eigenes) Konto die Einziehung eher erleichtern als erschweren wird[. Sie hält aber zugleich fest, dass] auch solche, ganz alltägliche Transaktionen regelmässig der Verschleierung der deliktischen Herkunft von Vermögenswerten [dienen]. Zudem eröffnet die Umwandlung von Bargeld in Buchgeld den Zugang zum schnellen internationalen Transfer mit Hilfe elektronischer Übertragungsmittel. Bedenkt man, dass die professionellen Geldwäscher die Vermögenswerte meist schon nach wenigen Tagen weitertransferieren, ist die Einzahlung bereits von entscheidender Bedeutung.“⁸⁷⁶ Das Bundesgericht hält deswegen fest, dass „das bloße Einzahlen auf ein auf den Namen des Täters lautendes Konto weder zwingend als Geldwäscherei zu qualifizieren noch diese Qualifikation ausgeschlossen sei, dass somit jeweils die konkreten Umstände dafür ausschlaggebend sein dürften, ob bei einer

870 In Anlehnung an ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 250. Vgl. auch WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 143 f.

871 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 144.

872 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 250 und 261. Bei Finanzintermediären kann die Unterlassung der Meldepflicht allerdings mit Busse bestraft werden (Art. 37 GwG).

873 Vgl. dazu Kap. 2.8.3.

874 BGE 124 IV 274 E. 4.

875 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 125.

876 BBl 1989 II 1061, S. 1083 f.

einfachen Einzahlung von Bargeld auf ein Konto der objektive Tatbestand erfüllt sei.“⁸⁷⁷ Hierfür sind weitere Kriterien zu berücksichtigen: Werden zum Beispiel nicht deklarierte Vermögenswerte bei einer Bank einbezahlt, zu welcher der Geldwäscher zuvor keine Beziehung unterhielt oder bestehen für die Wahl einer bestimmten Bank keine plausiblen wirtschaftlichen Gründe, kann bereits die Einzahlung eine Tathandlung darstellen. Gemäss dem Bundesgericht stellt jedenfalls „die einfache Einzahlung auf das dem üblichen privaten Zahlungsverkehr dienende persönliche Bankkonto am Wohnort objektiv nicht Geldwäscherei [dar]“⁸⁷⁸

2.8.2.2 Übliche Merkmale der Tathandlung

2.8.2.2.1 Persönliche Distanz

2.8.2.2.1.1 Zwischenschieben anderer Personen

Bei der Geldwäscherei werden regelmässig natürliche oder juristische Personen zwischengeschoben, um jeglichen Rückschluss auf den eigentlichen Berechtigten der Vermögenswerte zu verunmöglichen.⁸⁷⁹ Hierzu dient der Einsatz von **Schein-, Briefkasten-, Offshore-, Sitz-, oder Strohmanngesellschaften**. Meistens werden die Vermögenswerte auch auf eine Zwischenperson übertragen, die einer besonderen Geheimhaltungspflicht untersteht (Bank- oder Berufsgeheimnis).⁸⁸⁰

Generell problematisch sind **Treuhandgeschäfte**, weil der wirtschaftlich Berechtigte gegenüber aussen nicht mehr in Erscheinung tritt. Es ist an sich unerheblich, ob die Papierspur nachvollzogen werden kann und ob die Vermögenswerte in einen anderen Staat transferiert werden. Massgebend ist nur, ob dem Konstrukt das Ziel zugrunde liegt, dass die Steuerbehörden nicht deklarierte Vermögenswerte nicht mehr dem Vortäter zuordnen können. Denkbar ist insbesondere, dass ein Dritter eine Offshore-Gesellschaft treuhänderisch gründet und deren Anteile anschliessend treuhänderisch hält.⁸⁸¹

877 BGE 124 IV 274 E. 4a.

878 BGE 127 IV 20 E. 3a.

879 BGE 119 IV 242 und BGE 127 IV 20.

880 ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 51 f.; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 300 und 309; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 36 f.; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 40.

881 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 298 ff.

2.8.2.2.1.2 Täuschung über die wirtschaftliche Berechtigung

Ein klarer Fall der Geldwäscherei liegt vor, wenn über die Identität des wirtschaftlich Berechtigten getäuscht wird, indem das **Formular A mit unwahren Angaben ausgefüllt** wird.⁸⁸² „La constitution de multiples sociétés offshore, l'ouverture, en Suisse et à l'étranger, de comptes au nom de ces sociétés, avec des ayants droit économiques fictifs, le transfert physique, y compris transfrontalier, de billets de banque, ainsi que l'établissement de faux documents constituent des indices importants de blanchiment.“⁸⁸³

Die **Errichtung eines Trusts** kann unter Umständen eine Täuschung über den wirtschaftlich Berechtigten herbeiführen. Gründet ein ausländischer Steuerpflichtiger einen *Revocable Trust* ist er (als *Settlor*) an den investierten Vermögenswerten weiterhin wirtschaftlich berechtigt. Eröffnet der *Trustee* ein Konto bei einer Schweizer Bank, muss er damit den Steuerpflichtigen als wirtschaftlich Berechtigten angeben. Bei einem *Irrevocable Trust* der als *Non Discretionary Trust* ausgestaltet ist, gelten die *Beneficiaries* als wirtschaftlich Berechtigte und sind im Formular A anzugeben. Handelt es sich hingegen um einen *Discretionary Trust*, ist gestützt auf die konkreten Umstände herauszufinden, ob überhaupt wirtschaftlich Berechtigte vorliegen.⁸⁸⁴

2.8.2.2.1.3 Einsatz diverser Kontotypen

Zur Schaffung einer persönlichen Distanz dienen schliesslich die diversen Kontotypen, die im Zusammenhang mit Bankbeziehungen angeboten werden.

- **Nummernkonten:** Die Identität des Kontoinhabers ist bei Überweisungen nicht ersichtlich. Die Einzahlung auf ein solches Konto ist an sich noch keine Geldwäschereihandlung. Demgegenüber stellt die Überweisung von einem Nummernkonto auf ein anderes Konto eine strafbare Handlung dar. Auch wenn die Papierspur dadurch erhalten bleibt, handelt es sich um eine Verschleierungshandlung.⁸⁸⁵
- Einzahlen auf verschiedene Drittkonten zwecks **Stückelung** des Betrages.⁸⁸⁶

882 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 130 (insbes. Fn 452); ACKERMANN, *Geldwäscherei-strafrecht*, Rz 66 ff.

883 Urteil des BGE 6P.125/2005 vom 23. Januar 2006 E. 2.2.

884 TAUBE, *Diss.*, S. 163 ff.; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 60. Bei Vermögenswerten ohne wirtschaftliche Berechtigung ist das Formular T zu verwenden.

885 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 305.

886 BGE 119 IV 242 E. 1d; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 303.

- Einsatz von **Durchlaufkonten**, die nur für eine kurze Zeit und im Hinblick auf eine bestimmte Transaktion errichtet werden.⁸⁸⁷
- Einsatz von **Sammelkonten oder Sammeldepots**, wenn die Bank nicht mehr angeben kann, wem die Vermögenswerte gehören.⁸⁸⁸

2.8.2.2.2 Sachliche Distanz

2.8.2.2.2.1 Veränderung des Objektes

Zur Schaffung einer sachlichen Distanz dient die **Umwandlung des Wertträgers**, indem zum Beispiel in Gold investiert wird.⁸⁸⁹ Die Umwandlung von Bar- in Buchgeld ist gemäss dem Bundesgericht unproblematisch, wenn es sich um „die einfache Einzahlung auf das dem üblichen privaten Zahlungsverkehr dienende persönliche Bankkonto am Wohnort“ handelt. Daraus lässt sich hingegen schliessen, dass das Speisen eines bereits in der Vergangenheit nicht deklarierten Kontos mit nicht deklariertem Bargeld eine Tathandlung darstellt, vor allem wenn auf Grund anderer Indizien feststeht,⁸⁹⁰ dass es sich dabei um eine Vorstufe weiterer Transaktionen handelt.⁸⁹¹ Die Umwandlung von Buch- in Bargeld ist hingegen stets problematisch, weil sie den *paper trail* unterbricht.⁸⁹² Das Abheben von nicht deklarierten Vermögenswerten gilt damit als Steuergeldwäscherei.

Eine sachliche Distanz kann durch **weitere Transaktionen** erreicht werden, welche dazu beitragen, den nicht deklarierten Vermögenswerten einen „harmlosen Anschein“ zu vermitteln. Denkbar ist das Erlangen eines mit solchen Vermögenswerten gedeckten bzw. sichergestellten Kredits (*back-to-back loan* bzw. **Treuhandkredit**).⁸⁹³ Eine **Einlage in ein Unternehmen** ist ebenfalls geeignet eine sachliche Distanz zu schaffen, wenn die Investition nicht auf den Namen des Steuerpflichtigen lautet, indem zum Beispiel ein Strohhalm das Unternehmen gründet – damit liegt zugleich eine persönliche Distanz

887 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 304.

888 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 307.

889 Vgl. auch Kap. 2.8.2.2.4.

890 Vorliegen einer Offshore-Struktur, auf welche bereits Überweisungen stattgefunden haben.

891 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 273. A.M. SCHMID, *Schwarze Kassen*, S. 803.

892 ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 62; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 44; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 39.

893 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 332; BBl 1989 II 1061, S. 1066. Vgl. das Beispiel unter 2.8.2.2.5.2.

vor – oder Aktien anonym erworben werden.⁸⁹⁴ Schliesslich kommt der **Abschluss eines Lebensversicherungsvertrags** in Frage.⁸⁹⁵

2.8.2.2.2.2 Verbrauchen der nicht deklarierten Vermögenswerte

Das Verbrauchen des Deliktsguts stellt nach der (in Bezug auf die **Geldwäscherei im Allgemeinen**) herrschenden Lehre keine Tathandlung dar. Dies wird damit begründet, dass der Einziehung in der Folge des Verzehrens der deliktischen Vermögenswerte jeglicher Gegenstand entzogen wird.⁸⁹⁶ ACKERMANN steht dem kritisch gegenüber und wendet ein, der Geldwäscher habe sich durch den Verbrauch der deliktischen Vermögenswerte das Geld gespart, das er sonst für den Kauf der Verbrauchsgüter hätte aufwenden müssen, weshalb doch eine Tathandlung anzunehmen sei.⁸⁹⁷

In Bezug auf die **Steuergeldwäscherei** fragt sich, ob die Ausgabe von nicht deklariertem Bargeld (z.B. aus Schwarzszahlungen von Klienten) zwecks Finanzierung alltäglicher Bedürfnisse (Restaurant, Kleider, etc.) als Tathandlung zu qualifizieren ist. Die Entstehung der Steuerforderung knüpft nicht formell an die Existenz von Vermögenswerten, sondern die Steuerforderung entsteht mit der Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestandes⁸⁹⁸ und geht grundsätzlich nur mit ihrer Erfüllung unter.⁸⁹⁹ Mit anderen Worten bringt die Ausgabe eines Einkommens nicht den Untergang der entsprechenden Steuerforderung mit sich. Nicht nur bleibt das Interesse an der Einziehung (Steuerbezug) erhalten, sondern diese wird sogar erschwert. Es gibt in der Tat keine bessere Lösung als das Verzehren des Steuersubstrates, um den (Nach-)Steuerbezug zu vereiteln.⁹⁰⁰ Ausser im Fall einer Denunziation oder eines ausschweifenden Lebensstils des Steuerpflichtigen, welcher in keinem Verhältnis zum deklarierten Einkommen bzw. Vermögen steht, fallen die verheimlichten Vermögenswerte den Steuer- bzw. Strafbehörden nicht auf.⁹⁰¹ Unter diesen

⁸⁹⁴ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 349.

⁸⁹⁵ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 354.

⁸⁹⁶ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 127; PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 45; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 34.

⁸⁹⁷ ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 65; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 356.

⁸⁹⁸ REICH, *Steuerrecht*, § 5 Rz 60 ff.; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 65.

⁸⁹⁹ Die anderen Untergangsgründe sind: Verrechnung, Erlass, Amnestie und Verjährung (REICH, *Steuerrecht*, § 5 Rz 74).

⁹⁰⁰ CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 34.

⁹⁰¹ MATTEOTTI, *Bankkundengeheimnis*, S. 190.

Umständen gilt bereits die **Ausgabe von nicht deklariertem Bargeld** als Tathandlung.

2.8.2.2.3 Räumliche Distanz

2.8.2.2.3.1 Allgemeines

Der **Transfer von Vermögenswerten über die Landesgrenze**, zum Beispiel in Offshore-Gesellschaften, stellt einen Klassiker der Geldwäscherei dar.⁹⁰² Verpönt ist der **physische Transport von Geld ins Ausland im Allgemeinen**, weil dies mit einem Unterbruch der Papierspur verbunden ist.⁹⁰³ Handlungen, die eine Papierspur begründen oder verlängern sind an und für sich keine Tathandlungen. **Überweisungen ins oder vom Ausland** erschweren hingegen grundsätzlich die Einziehung,⁹⁰⁴ weshalb sie gemäss der (in Bezug auf die Geldwäscherei im Allgemeinen) herrschenden Lehre stets eine Tathandlung darstellen.⁹⁰⁵

Die **Besonderheit der Steuergeldwäscherei** liegt darin, dass nicht deklarierte Vermögenswerte das Tatobjekt darstellen.⁹⁰⁶ Es sind aber nicht diese, sondern die Steuerersparnisse, die der Einziehung unterliegen. Da sich die Steuerforderung gegen das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen richtet, fragt sich, ob der Transfer von nicht deklarierten Vermögenswerten über die Landesgrenze zwingend die Aufgabe der Steuer- bzw. Strafbehörde erschwert. Dies lässt sich nur im Einzelfall und gestützt auf allfällig geltende Staatsverträge beurteilen.

2.8.2.2.3.2 Transfer von der Schweiz ins Ausland

Aufgrund des Vorbehalts des Berufsgeheimnisses bzw. Bankgeheimnisses in Art. 127 Abs. 2 DBG kommt den Banken im Veranlagungsverfahren **keine Bescheinigungs- bzw. Mitwirkungspflicht gegenüber den Schweizer Steuerbehörden** zu.⁹⁰⁷ Dies gilt nach Art. 182 Abs. 3 DBG sinngemäss auch

902 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 669 ff.; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 54; BBl 1989 II 1061, S. 1066.

903 BGE 127 IV 20 E. 3.

904 Da Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB auch die ausländische Rechtspflege in Schutz nimmt, können sowohl Verschiebungen ins als auch aus dem Ausland als Geldwäscherei nach Schweizer Recht qualifiziert werden (EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 128).

905 CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 41; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 315 und 317. Vgl. auch PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 49.

906 Vgl. dazu Kap. 2.6.5.7.

907 MATTEOTTI, *Bankkundschaftsgeheimnis*, S. 190.

im Steuerhinterziehungsverfahren. Es besteht somit keine Möglichkeit der Steuerbehörden, zu Kontrollzwecken bei den Banken Auskünfte zu einem bestimmten Steuerpflichtigen einzuholen. Das Bankgeheimnis kann (bei den direkten Steuern) nur bei fortgesetzter Hinterziehung grosser Beträge (Art. 190 ff. DBG) und bei Steuerbetrug (Art. 186 DBG) durchbrochen werden.⁹⁰⁸ Die Einleitung einer Strafuntersuchung sowie die Anordnung von Zwangsmassnahmen setzen jedoch in jedem Fall einen hinreichenden Tatverdacht voraus. Die Schwelle hierfür kann allerdings nicht allzu hoch angesetzt werden.⁹⁰⁹

Werden **nicht deklarierte Vermögenswerte eines schweizerischen Steuerpflichtigen ins Ausland transferiert**, hängt die Rechtslage davon ab, ob ein Amtshilfeabkommen vorliegt. Wenn nicht, wird die Entdeckung der Vermögenswerte tatsächlich verunmöglicht. Die Überweisung von Vermögenswerten in eine sogenannte Steueroase stellt somit eine Geldwäschereihandlung dar. Liegt hingegen ein Amtshilfeabkommen mit einer dem Art. 26 OECD-MA entsprechenden Amtshilfeklausel vor, umfasst die Amtshilfe grundsätzlich sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt und ist nicht auf Steuerstrafatbestände beschränkt.⁹¹⁰ Gemäss Art. 26 Abs. 5 OECD-MA ist es einem Vertragsstaat nicht erlaubt, die Übermittlung von Informationen nur deshalb zu verweigern, weil diese sich im Besitz einer Bank befinden (Art. 8 Abs. 2 StAHiG). Die Messlatte für die **Durchbrechung des Bankgeheimnisses** – sofern von einem solchen im anderen Staat gesprochen werden kann – ist damit tiefer, als wenn die nicht deklarierten Vermögenswerte bei einer Schweizer Bank hinterlegt sind. Unter diesen Umständen stellt die Überweisung nur dann eine strafbare Tathandlung dar, wenn zusätzliche Kaschierungshandlungen, wie eine Täuschung über den wirtschaftlich Berechtigten, dazu kommen. Mit dem automatischen Informationsaustausch – der die Identifizierung derjenigen Kontoinhaber bezweckt, welche ihren steuerlichen Wohnsitz in einem anderen Staat haben – wird die Entdeckung von Vermögenswerten im Falle eines Transfers ins Ausland sogar wesentlich erleichtert.⁹¹¹

908 MATTEOTTI, *Bankkundengeheimnis*, S. 188 ff., 196 und 200; HOLENSTEIN, *Komm. IStR*, Art. 26 Rz 314.

909 Art. 190 Abs. 1 und Art. 188 Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 61 StHG i.V.m. Art. 7 und 197 Abs. 1 lit. a StPO. Vgl. dazu MATTEOTTI, *Bankkundengeheimnis*, S. 200.

910 HOLENSTEIN, *Komm. IStR*, Art. 26 Rz 314.

911 Unterstellt, die Rechtslage in Bezug auf das Bankgeheimnis im Inland bleibt gleich.

2.8.2.2.3.3 *Transfer vom Ausland in die Schweiz*

Da der Täter gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB auch bestraft wird, wenn die Haupttat (Vortat) im Ausland begangen wurde, sofern diese auch am Begehungsort strafbar ist, wird der Schutz der Geldwäschereibestimmung auf die ausländische Rechtspflege ausgedehnt. Es fragt sich wiederum, ob der Transfer von nicht deklarierten Vermögenswerten eines ausländischen Steuerpflichtigen in die Schweiz die Aufgabe der Steuer- bzw. Strafbehörden erleichtert oder erschwert. In Bezug auf Steuerdelikte (im Bereich der direkten Steuern) ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Schweiz über keinen Staatsvertrag zur **Rechtshilfe** verfügt und diese (in der Form der kleinen Rechtshilfe) gemäss Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG **nur im Falle eines Abgabebetrugs** gewährt wird. Zudem stellt der anfallende administrative Mehraufwand eines Rechtshilfeersuchens an sich eine Hürde dar.

Die Rechtslage hängt abermals davon ab, unter welchen Voraussetzungen **Amtshilfe** gewährt wird. Diesbezüglich kann auf die Ausführungen unter Kap. 2.8.2.2.3.2 verweisen werden.

2.8.2.2.4 *Zeitliche Distanz*

Denkbar sind schliesslich Handlungen, welche darauf abzielen, dass genügend Zeit vergeht zwischen dem Abschluss der Vortat einerseits und dem Zeitpunkt, in welchem die nicht deklarierten Vermögenswerte in die sichtbare Wirtschaft integriert werden andererseits. Das blosses Entgegennehmen, Aufbewahren bzw. der einfache Besitz von Vermögenswerten stellt gemäss der Rechtsprechung keine Tathandlung dar.⁹¹² Das **Verstecken** von Vermögenswerten ist hingegen strafbar.⁹¹³

In Bezug auf die Steuergeldwäscherei steht damit die Verwendung von **Schliessfächern** im Vordergrund. Das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen hat am 14. Dezember 2015 einen Bericht dazu publiziert.⁹¹⁴ Nach Einschätzung des Staatssekretariats bestehen kaum Hinweise für eine

⁹¹² Finanzintermediäre können sich der Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar machen (vgl. dazu Kap. 2.8.3).

⁹¹³ BGE 122 IV 211 E. 2b; BGE 127 IV 20 E. 3a; Urteil des BGer 6S.595/1999 vom 24. Januar 2000 E. 2d.aa; ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 250 und 261; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 58 ff. Finanzintermediäre können sich aber bereits beim blossen Aufbewahren von Vermögenswerten auf Grund ihrer Garantenstellung wegen Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar machen. Vgl. dazu 2.8.3.

⁹¹⁴ Vgl. SIF Bericht Schliessfächer.

reelle Gefahr und somit einen tatsächlichen Missbrauch der Schliessfächer.⁹¹⁵ Es weist trotzdem auf das allgemeine Risiko hin, dass Bankschliessfächer, hoch gesicherte Schliessfächanlagen ausserhalb des Bankensektors sowie gut gesicherte *Self-Storage*-Boxen und alle anderen Arten von gut gesicherten Lagerräumen, zwecks Geldwäscherei missbraucht werden.⁹¹⁶ Da das rein physische Aufbewahren von Vermögenswerten keine finanzintermediäre Tätigkeit darstellt, ist ein Schliessfächanbieter nicht – auch nicht, wenn es eine Bank ist – als Finanzintermediär zu qualifizieren. Er untersteht in der Folge nicht den Sorgfaltspflichten und der Meldepflicht gemäss Geldwäschereigesetz.⁹¹⁷ Man kann sich damit vorstellen, dass (ausländische) Steuerpflichtige Goldbarren mit nicht deklarierten Vermögenswerten erwerben – womit bereits eine sachliche Distanz erstellt wird –, um das Gold danach während mehrerer Jahre in einem Schliessfach zu lagern.⁹¹⁸

2.8.2.2.5 Typische Fälle der Steuergeldwäscherei

2.8.2.2.5.1 Transponierung zwecks Geldwäscherei⁹¹⁹

2.8.2.2.5.1.1 Sachverhalt

A. ist Alleinaktionär der A. AG. Diese erzielte in 2015 ausserordentliche Erträge im Umfang von 2 Mio. Franken, welche direkt auf ein separates Bankkonto von A. flossen. A. verbuchte weder den Gewinn noch die entsprechende Ausschüttung. Anfangs 2016 reichte er die eigene Steuererklärung sowie diejenige der Gesellschaft ein. Danach gründete A. die A. Ltd. mit Sitz auf den British Virgin Islands, und anschliessend gründete die A. Ltd. die B. AG mit

⁹¹⁵ “Obwohl für gewisse Schliessfachkategorien das Risiko eines Missbrauchs für Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung besteht, existieren kaum Hinweise für eine reelle Gefahr und somit einen tatsächlichen Missbrauch. Die Strafverfolgungsbehörden in der Schweiz stufen Schliessfächer in diesem Zusammenhang als nicht besonders gefährdet ein. Tatsächlich ist für die Strafverfolgungsbehörden im Rahmen einer Strafverfolgung der vollumfängliche Zugang zu allen Schliessfachkategorien gewährleistet. Eine Häufung von Fällen wurde nicht beobachtet.” (SIF Bericht Schliessfächer, S. 19).

⁹¹⁶ SIF Bericht Schliessfächer, S. 19.

⁹¹⁷ SIF Bericht Schliessfächer, S. 3.

⁹¹⁸ <http://www.rts.ch/info/regions/autres-cantons/6211685-de-riches-italiens-cachent-desormais-des-lingots-d-or-au-tessin.html> (zuletzt besucht am 17. August 2016).

⁹¹⁹ Das Beispiel stammt aus der Abteilung für Strafsachen und Untersuchungen der EStV. Vgl. dazu KRÄHENBÜHL, *Transponierung*. Der Sachverhalt und die Lösungshinweise orientieren sich an MATTEOTTI/JUNG, *Referat Isis-Seminar*, S. 22 ff. Das Beispiel wird ebenfalls von WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118 f., thematisiert.

Sitz in der Schweiz, wobei die Aktien der B. AG mit den nicht deklarierten Erträgen liberiert wurden. Darauf kaufte die B. AG dem A. die Aktien der A. AG zu einem Kaufpreis von 2 Mio. Franken ab. Das Nominalkapital der A. AG betrug 0.5 Mio. Franken. A. deklarierte damit im Jahr 2016 einen steuerfreien Kapitalgewinn von 1.5 Mio. Franken.

2.8.2.2.5.1.2 Allgemeine steuerstrafrechtliche Folgen⁹²⁰

Die unterlassene Verbuchung der Erträge bei der A. AG bzw. die fehlende Deklaration der Gewinnausschüttung in der persönlichen Steuererklärung von A stellt eine **verdeckte Gewinnausschüttung (Gewinnvorwegnahme)** dar,⁹²¹ welche sowohl beim Aktionär als auch bei der Gesellschaft steuerstrafrechtliche Folgen nach sich zieht.⁹²² Es liegt einerseits eine **Steuerhinterziehung bei der Einkommenssteuer von A.** (Art. 175 Abs. 1 BDG), andererseits eine **Steuerhinterziehung mit Wirkung für die A. AG** vor, aufgrund welcher sowohl die Gesellschaft (gemäss Art. 181 Abs. 1 i.V.m. Art. 175 Abs. 1 DBG) als auch deren Aktionär als Organ (gemäss Art. 177 Abs. 1 i.V.m. Art. 181 Abs. 3 DBG) strafbar sind. Darüber hinaus stellt die Erstellung einer unwahren Erfolgsrechnung eine **Urkundenfälschung bzw. Falschbeurkundung** (Art. 251 StGB) und deren Einreichung an den Fiskus (Art. 125 Abs. 2 DBG) einen **Steuerbetrug** (Art. 186 DBG) dar. Die vorliegenden Delikte stehen gemäss gesetzlicher Regelung (Steuerhinterziehung und Steuerbetrug)⁹²³ und gemäss dem Bundesgericht (Urkundenfälschung und Steuerbetrug)⁹²⁴ in echter Konkurrenz zueinander.

Es handelt sich bei der Veräusserung der A. AG um eine **Transponierung** nach Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG, da A. sowohl die veräusserte als auch die erwerbende Gesellschaft kontrolliert. Die Deklaration eines steuerfreien Kapitalgewinnes stellt daher eine Steuerhinterziehung im Umfang von 1.5 Mio. Franken seitens des Aktionärs gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG dar.⁹²⁵

920 Wie in der Dissertation allgemein, wird der Fokus vorliegend auf die direkten Steuern gelegt.

921 REICH, *Steuerrecht*, § 20 Rz 19 ff.

922 Es werden vorliegend nur die direkten Steuern berücksichtigt. Vgl. im Übrigen WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118 (Fn 64), und BEHNISCH, *Steuerstrafrecht*, S. 864 f.

923 Art. 186 Abs. 2 DBG.

924 BGE 133 IV 303. Vgl. im Übrigen Kap. 2.3.9.

925 Die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal des Steuerausfalles in Bezug auf die Transponierung erfüllt ist, kann auf Grund der voranstehenden verdeckten Gewinnausschüttung Anlass zur Diskussion geben. Es wird in einem solchen Fall keine zusätzliche Nachsteuer erhoben, was gemäss LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 13 (in Anlehnung an das Urteil des

2.8.2.2.5.1.3 Steuergeldwäscherei

2.8.2.2.5.1.3.1 Vortat

Die Steuerhinterziehung der Einkommens- und diejenige der Gewinnsteuer sind auf einen Steuerbetrug zurückzuführen. Bei einem nicht deklarierten Gewinn von 2 Mio. Franken ist (gemäss dem Bundesrat) davon auszugehen, dass die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern überschritten ist.⁹²⁶ Da die Steuererklärungen von A. bzw. der A. AG im Zeitpunkt, in dem die Geldwäschereihandlungen stattfanden, bereits eingereicht worden waren – die Vortat folglich bereits ins Versuchsstadium eingetreten ist –, sind diese Handlungen strafbar. Bleibt die Vortat jedoch im Versuchsstadium, weil die Täuschung der Steuerbehörde nicht gelingt, kann nur versuchte Steuergeldwäscherei vorliegen.⁹²⁷ Betroffen ist die Steuerperiode 2015. Da die Steuererklärungen aber erst im Jahre 2016 eingereicht werden, ist der zeitliche Geltungsbereich der Vortat gemäss der Übergangsbestimmung zu Art. 305^{bis} erfüllt.⁹²⁸

Geht man davon aus, dass der Tatbestand der Urkundenfälschung zusätzlich bzw. losgelöst vom Steuerbetrug als Vortat gilt, wenn damit Steuern hinterzogen wurden (Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne), ist die Schwelle unbeachtlich bzw. das Rückwirkungsverbot kein Thema.⁹²⁹

2.8.2.2.5.1.3.2 Tathandlung

Es handelt sich um eine denkbare Handlungsform, die anschliessend an Steuerdelikte dem Steuerpflichtigen den Zugriff auf die nicht deklarierten Steuerfaktoren erleichtern soll. Ersichtlich ist zunächst das **Verwirrspiel**, das die Verschleierung der Art der Vermögenswerte bezweckt und anschliessend die **Integration**, welche darauf abzielt, die Vermögenswerte wieder in den sichtbaren Wirtschaftskreislauf einfliessen zu lassen.⁹³⁰

BGer 2C.907,908/2012 vom 22. Mai 2013) noch nicht zwingend bedeutet, dass keine vollendete Steuerhinterziehung gegeben ist.

926 AB 2014 N 1200. Gemäss dem Bundesrat ist die Schwelle bereits bei 1 Mio. Franken Reingewinn oder mehr überschritten.

927 Vgl. dazu Kap. 2.9.2.3.

928 „Artikel 305^{bis} ist nicht anwendbar auf qualifizierte Steuervergehen im Sinne von Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis}, die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 12. Dezember 2014 begangen wurden.“ Vgl. im Übrigen Kap. 2.10.

929 Vgl. dazu Kap. 2.1.

930 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 114.

Damit sind die vier klassischen Kriterien erfüllt, welche Geldwäschereihandlungen charakterisieren.⁹³¹

- **Schaffung einer persönlichen Distanz:** Durch die fehlende Offenlegung der wirtschaftlichen Berechtigung von A. an der A. Ltd. bzw. an der B. AG erfolgt eine Verschleierung des Subjektes, womit am Schluss der Eindruck erweckt wird, dass keine Transponierung, sondern ein steuerfreier Kapitalgewinn vorliegt.
- **Schaffung einer sachlichen Distanz:** Mittels der Verwendung nicht deklarerter Erträge der A. AG als Aktienkapital der B. AG erfolgt eine Veränderung des Objektes.
- **Schaffung einer räumlichen Distanz:** Die Verwendung einer Offshore-Struktur in einer Jurisdiktion, welche über kein DBA oder sonstiges Steuerabkommen mit der Schweiz verfügt, schafft typischerweise eine örtliche Distanz.
- **Schaffung einer zeitlichen Distanz:** Dies geschieht dadurch, dass die verdeckte Gewinnausschüttung in der Steuerperiode 2015 und die Transponierung in der Steuerperiode 2016 erfolgt.

2.8.2.2.5.2 *Loan back-System zwecks Geldwäscherei*

Als Variante zum Fall der Transponierung kann man sich vorstellen, dass die Geldwäschereihandlung darin besteht, dass A. ein Darlehen bei der gleichen Bank aufnimmt, bei welcher die nicht deklarierten Vermögenswerte hinterlegt sind und diese als Sicherheit für das Darlehen gewährt. So gelingt es A. zum Beispiel, die Vermögenswerte als Hypothek für den Erwerb einer Liegenschaft zu verwenden. In der Tat wird das Darlehen jedoch nie zurückbezahlt. Es handelt sich um ein Scheindarlehen, bei welchem faktisch die nicht deklarierten Vermögenswerte einem Dritten übergeben und als (simuliertes) Darlehen zurückgeliehen werden.⁹³²

2.8.2.2.6 *Ergebnis*

Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB definiert die Tathandlung nicht bzw. hält nur fest, dass es sich um eine Vereitelung der Einziehung handelt. Es sind damit unter Umständen „selbst einfachste Tathandlungen“ strafbar. Dies bedeutet in Bezug auf die Steuergeldwäscherei, dass **sämtliche Verhaltensweisen, die ein hypothetisches oder tatsächlich laufendes Nachsteuerverfahren gefährden,**

⁹³¹ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 253; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 50.

⁹³² WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 365 f.

erfasst werden.⁹³³ Als harmlose Verhaltensweisen gelten jedoch grundsätzlich die bloße Annahme und der reine Besitz bzw. das Aufbewahren von nicht deklarierten Vermögenswerten sowie die einfache Einzahlung auf das dem üblichen privaten Zahlungsverkehr dienende persönliche Bankkonto am Wohnort des Vortäters.⁹³⁴

Von der Art und Weise der Tathandlung her divergiert die Steuergeldwäscherei nicht von der klassischen Geldwäscherei.⁹³⁵ Es sind die vier von ACKERMANN beschriebenen Merkmale der Geldwäschereihandlungen zu beachten.⁹³⁶

- **Persönliche Distanz:** Zwischenschieben anderer Personen (Treuhandverhältnisse bzw. Einsatz von Offshore-Gesellschaften) oder Täuschung über die wirtschaftliche Berechtigung an Vermögenswerten (unwahre Angaben im Formular A bzw. Errichtung eines Trusts).
- **Sachliche Distanz:** Veränderung des Objektes (Umwandlung des Wertträgers oder weitere Transaktionen wie Treuhandkredite, Investitionen in ein Unternehmen oder Abschluss eines Lebensversicherungsvertrags) sowie Ausgabe von nicht deklariertem Bargeld.
- **Räumliche Distanz:** Transfer von Vermögenswerten über die Landesgrenze. Die Rechtslage hängt dabei von den Voraussetzungen ab, unter welchen sich die Schweiz und der andere Staat Amtshilfe gewähren. Der Transfer von nicht deklarierten Vermögenswerten in eine Steueroase stellt typischerweise eine Tathandlung dar.
- **Zeitliche Distanz:** Verstecken von nicht deklarierten Vermögenswerten, insbesondere in Schliessfächern, während mehrerer Jahre.

Die Geldwäschereihandlung stellt, im Zusammenhang mit Steuerdelikten ebenso wie sonst auch, meist eine Kombination dieser verdächtigen Merkmale dar. In genanntem Beispiel der Transponierung liegt eine solche Kombination vor. Für die Praxis ergibt sich daraus, dass **viele Massnahmen**

933 In Anlehnung an ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 250. Vgl. auch WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 143 f.

934 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 250 und 261. Finanzintermediäre können sich auf Grund ihrer Garantenstellung bereits beim blossen Aufbewahren von Vermögenswerten wegen Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar machen.

935 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118.

936 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 253; ACKERMANN, *Geldwäschereistrafrecht*, Rz 50.

der sogenannten **Steuerplanung** plötzlich auch als Steuergeldwäscherei qualifiziert werden können.⁹³⁷

2.8.3 Begehung durch Unterlassung

2.8.3.1 Problematik

Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB handelt es sich bei der Geldwäscherei um eine Handlung, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie der Täter weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren. Da Täter jedermann sein kann,⁹³⁸ müssen sich Dritte, insbesondere **Finanzintermediäre und deren Angestellte**, des Risikos der Steuergeldwäscherei bewusst sein. Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB ist als Begehungsdelikt formuliert. Es ist dennoch zu prüfen, ob es in **Anwendung von Art. 11 StGB** auch durch Unterlassung begangen werden kann.⁹³⁹

Gemäss Art. 11 Abs. 1 StGB kann ein Verbrechen oder Vergehen auch durch pflichtwidriges Untätigbleiben begangen werden. Pflichtwidrig untätig bleibt gemäss Art. 11 Abs. 2 StGB, wer die Gefährdung oder Verletzung eines strafrechtlich geschützten Rechtsgutes nicht verhindert, obwohl er aufgrund seiner Rechtstellung dazu verpflichtet ist.⁹⁴⁰ Eine solche qualifizierte Handlungspflicht, meist Garantenstellung genannt, ergibt sich auf Grund des Gesetzes, eines Vertrages, einer freiwillig eingegangenen Gefahrgemeinschaft oder der Schaffung einer Gefahr. In Bezug auf Art. 305^{bis} StGB steht die **Garantenstellung aus Gesetz** im Vordergrund.⁹⁴¹

937 CASSANI, *Crime sous-jacent*, S. 24: „[...] les indices de défiscalisation, autrefois considérés comme anodins voire rassurants, seront devenus des indices d'un arrière-plan potentiellement criminel et donc de blanchiment d'argent.“ Vgl. auch ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 292. Zum Risiko der Beihilfe zu Steuerdelikten: MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 674 ff.

938 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 1.

939 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 694 ff.; MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 12 ff. und 17.

940 Für eine detaillierte Struktur des Unterlassungsdeliktes vgl. SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 1.

941 BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79, E. 6.2; BBl 1989 II 1061, S. 1083; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 371; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 132.

Nach dem **Subsidiaritätsprinzip** ist die Figur der Unterlassung nur zu prüfen, wenn dem Täter kein Handeln vorgeworfen werden kann.⁹⁴² Bei der Aufnahme einer Geschäftsbeziehung kommt grundsätzlich kein Unterlassungsdelikt in Frage. Auch wenn der Finanzintermediär seine Sorgfaltspflichten nach dem GwG in diesem Zeitpunkt nicht wahrnimmt, besteht das prägende Element in der Kontoeröffnung, weshalb von einer Handlung auszugehen ist.

Eine Unterlassung liegt stattdessen vor, wenn der Finanzintermediär **bei einer bestehenden Bankbeziehung** einen Sachverhalt nicht an die Meldestelle für Geldwäscherei meldet, obwohl ihm im Laufe der Zeit Anhaltspunkte für Steuervortäten bzw. Steuergeldwäscherei bekannt werden.⁹⁴³ Eine solche Situation ergibt sich beispielsweise dadurch, dass ein Privatkunde im Jahr j ein Konto eröffnet, auf welches Einkünfte des Jahres j fließen. Frühestens im Laufe des Jahres $j + 1$ steht dabei fest, ob es sich um deklarierte bzw. versteuerte Vermögenswerte handelt.

2.8.3.2 Lehre

2.8.3.2.1 Allgemeines

Es besteht Einigkeit darüber, dass nicht jede gesetzlich statuierte Pflicht ohne weiteres eine Garantenstellung begründet. In Bezug auf die Pflichten des Geldwäschereigesetzes ist dies umstritten.

2.8.3.2.2 Lehrmeinungen vor dem Inkrafttreten des GwG 1996

Noch vor dem Inkrafttreten des GwG vertrat ACKERMANN die Meinung, dass „gesetzliche Meldepflichten keineswegs allein deshalb zu Garantenpflichten werden, weil sie selbständige Sanktionen nach sich ziehen [...]“.⁹⁴⁴ Einzig aus einer Verletzung von Art. 9 GwG auf eine Verletzung von Art. 305^{bis} StGB zu schliessen, widerspreche dem vom Gesetzgeber statuierten Wertungsgefüge, weshalb die Anzeigepflicht für sich allein keine Garantenpflicht begründe. Genannter Autor ist aber trotzdem der Meinung, dass derjenige, der nach dem Organigramm der Bank die Funktion der Geldwäschereistelle übernimmt und einen verdächtigen Fall nicht anzeigt, dadurch seinen Arbeitsvertrag

942 SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 20. Vgl. auch DONATSCH/BLOCHER, *Geschäftsherren*, S. 53 f.

943 Vgl. ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 382, und EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 193. In dieser Dissertation wird die Meinung vertreten, dass die nicht deklarierten Steuerfaktoren als Tatobjekt gelten. Vgl. dazu Kap. 2.6.5.7.

944 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 384 f.

und sein Pflichtenheft verletze und sich damit der Geldwäscherei durch Unterlassung schuldig machen könne.⁹⁴⁵ Gemäss ARZT⁹⁴⁶ und GRABER⁹⁴⁷ kann nur ein Beamter und nicht ein Bankangestellter den Tatbestand der Geldwäscherei durch Unterlassung erfüllen. GRABER bejaht allerdings mit CASSANI eine Geschäftsherrenhaftung für den Vorgesetzten, der von Geldwäschereihandlungen durch seine Angestellten Kenntnis hat und nichts unternimmt, um sie daran zu hindern.⁹⁴⁸

2.8.3.2.3 Lehrmeinungen nach dem Inkrafttreten des GwG 1996

Auch nach dem Inkrafttreten des GwG spricht ein Teil der Lehre dem Finanzintermediär weiterhin eine Garantenstellung im Kontext der Geldwäscherei ab. Die Verletzung der Meldepflicht stelle bereits ein eigenes (echtes) Unterlassungsdelikt dar (Art. 37 GwG). Die einem solchen Delikt zugrunde liegende Handlungspflicht begründet jedoch **gemäss herrschender Lehre keine Garantenstellung**, weil die strafrechtliche Verantwortlichkeit sinngemäss auf die (echte) Unterlassung als solche beschränkt wird.⁹⁴⁹ PIETH ist damit der Ansicht, dass die Meldepflicht von Art. 9 GwG keine gesteigerte Garantenpflicht begründe, die eine Gleichstellung von Inaktivität und Handeln rechtfertigen würde, stattdessen handle es sich nur um eine Bürgerpflicht. Umso vorsichtiger solle man bei der Annahme einer Garantenpflicht sein, da der Bankier kein Amtsträger wie ein Polizist oder ein Mitglied einer Behörde sei.⁹⁵⁰ EGGER TANNER vertritt die Meinung, dass die Meldepflicht nicht zu den Kernaufgaben des Finanzintermediäres gehöre und dass dieser damit nicht in gesteigertem Masse für das Rechtsgut der Rechtspflege verantwortlich sei; aus Art. 9 GwG sei deshalb keine qualifizierte Handlungspflicht des Finanzintermediärs abzuleiten.⁹⁵¹ CAVALLO/DONATSCH wünschen, mit Rücksicht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, dass nur (aber immerhin) den Organen der betroffenen Finanzintermediäre eine Garantenstellung

945 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 384 f.

946 ARZT, *Geldwäschereiverbot*, S. 192.

947 GRABER, *Diss.*, S. 137.

948 CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 44; GRABER, *Diss.*, S. 138.

949 DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 30 Nr. 2.111 b; CONRAD HARI, *Omission*, S. 365; HURTADO POZO, *Partie générale*, Rz 1324; BOMMER, *Rechtsprechung 2010*, S. 351 f. Vgl. auch BGE 134 IV 255 E. 4.2.1.

950 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 57 f.

951 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 137. So auch CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 43.

zuerkannt wird.⁹⁵² CORBOZ führt hingegen aus, dass Finanzintermediären insoweit eine Garantenstellung zukomme, als sie im Rahmen des Kampfes gegen die Geldwäscherei zur Zusammenarbeit verpflichtet sind.⁹⁵³ BACHER sieht sogar nebst Art. 6 und 9 GwG zusätzlich Art. 10 GwG als Quelle einer Garantenstellung.⁹⁵⁴

2.8.3.3 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

2.8.3.3.1 BGE 136 IV 188

In diesem Entscheid ging es um drei brasilianische Staatsangestellte, welche über Konten bei der Zürcher Zweigniederlassung einer Bank mit Sitz in Genf verfügten. Als innerhalb eines Jahres Zuwächse in Millionenhöhe festgestellt wurden, verlangte die Regionaldirektion Auskünfte beim Vertreter der Kunden in Brasilien. Obwohl er keinerlei Antworten erhielt, meldete er diesen Umstand nicht der Generaldirektion. Es wurde konsequenterweise auch keine Meldung an die MROS erstattet. Das Bundesgericht leitete die **Garantenstellung des Regionaldirektors** einerseits aus dem GwG, andererseits aus der früheren EBK-Geldwäschereirichtlinie⁹⁵⁵ (heute durch die GwV-FINMA ersetzt) sowie den internen Richtlinien der Bank ab: „Il convient d'admettre, avec la doctrine minoritaire [...], que les intermédiaires financiers se trouvent, depuis l'entrée en vigueur de la LBA, dans une situation juridique particulière qui les oblige notamment à clarifier l'arrière-plan économique et le but d'une relation d'affaires lorsque des indices laissent supposer que des valeurs patrimoniales proviennent d'un crime et à informer immédiatement le Bureau de communication en matière de blanchiment d'argent s'ils savent ou présument, sur la base de soupçons fondés, que les valeurs patrimoniales impliquées dans la relation d'affaires ont un rapport avec un acte de blanchiment ou proviennent d'un crime, ce en application des art. 6 et 9 LBA et des directives de la CFB. Il résulte désormais des normes concernant la lutte contre le blanchiment d'argent que les intermédiaires financiers doivent, dans les limites fixées par la loi (cf. art. 3 à 10 LBA), collaborer avec les

952 CAVALLO/DONATSCH, *Entwicklungen*, S. 524.

953 CORBOZ, *Infractions*, Art. 305^{bis} Rz 23.

954 BACHER, *Jurisprudence du TPF*, S. 235 ff.

955 „Organe oder Angestellte der Finanzintermediäre machen sich der Geldwäscherei strafbar, wenn sie Vermögenswerte entgegennehmen, aufbewahren, anlegen oder übertragen helfen, von denen sie wissen oder annehmen müssen, dass sie aus einem Verbrechen herrühren (Art. 305^{bis} StGB).“ (EBK-RS 98/1 Rz 7).

autorités compétentes. Ces obligations légales créent une position de garant. En l'espèce, le recourant était membre du Comité de Direction locale en qualité de directeur de la succursale de Zurich. En tant que tel, il occupait une position de garant, ses obligations en matière de blanchiment découlant non seulement de la LBA et de la Circ.-CFB 98/1 Blanchiment de capitaux, mais également des directives internes de la banque D. et par conséquent de son propre cahier des charges.⁹⁵⁶ **Damit bestätigte das Bundesgericht den Entscheid des Bundesstrafgerichts** in der gleichen Angelegenheit, das vier weitere mitbeschuldigte Organe wegen Geldwäscherei durch Unterlassung verurteilt hatte.⁹⁵⁷

2.8.3.3.2 BGE 138 IV 1

Ein Bankangestellter (X.) eröffnete ein Bankkonto für eine Kundin (C.); die aufgestellte Struktur liess jedoch den Sohn von C. als wirtschaftlich Berechtigten erscheinen. Der Vater des Sohnes (J.), ehemaliger Lebensgefährte von C., war brasilianischer Bundesrichter. Als die brasilianische Presse über die Strafuntersuchung gegen und die Festnahme von C. und J. berichtete, begnügte sich X. damit, die Compliance Abteilung seiner Bank zu informieren, wobei er die Umstände aber stark relativierte und weitere sensible Informationen aus der brasilianischen Presse für sich behielt. Es erfolgte deswegen keine Meldung an die MROS. Der Bankangestellte wurde wegen Geldwäscherei durch Unterlassung verurteilt. Eine Meldung an die Compliance Abteilung genügte gemäss dem Bundesgericht nicht, sondern es wären weitere Abklärungen nötig gewesen, um diese Abteilung laufend über die Entwicklungen in der Angelegenheit zu informieren; dies damit sich auch die Geschäftsleitung in voller Kenntnis der Umstände für oder gegen eine Meldung hätte entscheiden können. Angesichts der besseren Kenntnis der Person seines Kunden und dessen Umfelds sei der Kundenberater für eine kritische Würdigung der laufenden Geschäftsbeziehungen zuständig.⁹⁵⁸ Geht der Kundenberater wie im vorliegenden Entscheid der Sache nicht nach, könne seine Unterlassung den Tatbestand der Geldwäscherei erfüllen.⁹⁵⁹ Das Bundesgericht signalisierte auch, dass die Sorgfaltspflichten des GwG keine zu strenge Abschottung der

956 BGE 136 IV 188 E. 6.2.2. Vgl. auch Urteil des BGer 6B.919/2009 vom 3. November 2010 betreffend den stellvertretenden Direktor.

957 Entscheid des BStrGer SK.2007.28–2008-16 vom 18. September 2008.

958 Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.3.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

959 SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 596.

Verantwortlichkeiten innerhalb der Bank duldeten.⁹⁶⁰ Dem **Kundenberater** kommt damit **Garantenstellung** zu. Auch in diesem Fall **bestätigte das Bundesgericht den Entscheid des Bundesstrafgerichts** in der gleichen Angelegenheit.⁹⁶¹

2.8.3.4 Einzelne Voraussetzungen des Unterlassungsdeliktes

2.8.3.4.1 *Allgemeines*

Das Bundesgericht trennt **Garantenstellung und Garantenpflicht** strikt.⁹⁶² Erstere bezeichnet das besondere Rechtsverhältnis, in welchem sich eine Person gegenüber einem geschützten Rechtsgut befindet. Im Zusammenhang mit der (Steuer-)Geldwäscherei ist damit zu klären, ob sich aus der Meldepflicht des Finanzintermediärs von Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG und den Sorgfaltspflichten von Art. 3 bis 8a GwG eine Garantenstellung ergibt, wie dies das Bundesgericht behauptet. Ist der Finanzintermediär eine Bank, gilt die juristische Person als Garant, weshalb sich gestützt auf Art. 29 StGB zusätzlich die Frage stellt, welchen natürlichen Personen die Garantenstellung zuzurechnen ist. Darüber hinaus ist im Einzelfall zu prüfen, ob sich aus der Garantenstellung eine Garantenpflicht für den Betroffenen ergibt, deren Verletzung das tatbestandsmässige Verhalten der Unterlassung darstellt.⁹⁶³ Schliesslich muss der (Steuer-)Geldwäschereivorsatz erfüllt sein.

2.8.3.4.2 *Garantenstellung des Finanzintermediärs auf Grund des GwG*

2.8.3.4.2.1 *Sorgfaltspflichten und Meldepflicht*

Für den Finanzintermediär sind die Sorgfaltspflichten des Geldwäschereigesetzes massgebend. Erist zunächst gemäss Art. 3 GwG zur Identifizierung der Vertragspartei und gemäss Art. 4 zur **Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person** verpflichtet. Neu müssen die Finanzintermediäre ebenfalls eine schriftliche Erklärung darüber einholen, wer die wirtschaftlich berechnete natürliche Person ist, wenn die Vertragspartei eine operativ tätige juristische Person ist (Art. 4 Abs. 2 lit. b GwG). Weiter sind gemäss Art. 6 Abs. 1 GwG auf Grund einer risikobasierten Prüfung Art und

⁹⁶⁰ Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.4.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

⁹⁶¹ Entscheid des BStrGer SK.2010.10 vom 23. Juni 2010.

⁹⁶² BGE 136 IV 188 E. 6.3.

⁹⁶³ ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 146 f.

Zweck der von der Vertragspartei gewünschten Geschäftsbeziehung zu identifizieren. Der Finanzintermediär muss insbesondere gemäss Art. 6 Abs. 2 lit. b GwG die Hintergründe und den Zweck einer Transaktion oder einer Geschäftsbeziehung abklären, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass Vermögenswerte aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Art. 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren.

Gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG muss schliesslich ein Finanzintermediär der Meldestelle für Geldwäscherei unverzüglich **Meldung** erstatten, wenn er weiss oder den begründeten Verdacht hat, dass die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB herrühren.⁹⁶⁴ Wer vorsätzlich die Meldepflicht verletzt, wird schliesslich gemäss Art. 37 GwG mit Busse bis zu 500 000 Franken bestraft. Dies zwingt Finanzintermediäre, sowohl neue als auch bestehende Geschäftsbeziehungen anhand **einer risikobasierten Steuerkonformitätsprüfung** zu überprüfen.⁹⁶⁵

2.8.3.4.2.2 Auswirkung auf den Finanzintermediär

CONRAD HARI steht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kritisch gegenüber. Sie führt ins Feld, das Bundesgericht zähle zwar die besonderen Pflichten des GwG auf, erkläre jedoch nicht, weshalb sich aus diesen eine qualifizierte Rechtspflicht für den Finanzintermediär ergeben soll. Zudem sei die Abgrenzung zwischen einer blossen und einer qualifizierten Rechtspflicht im Sinne von Art. 11 StGB nicht klar. Der Gesetzgeber habe besondere Sanktionen für bestimmte Verletzungen des GwG vorgesehen (Art. 37), weshalb es mit dem Gesetzeszweck nicht kompatibel sei, darüber hinaus eine Garantenstellung des Finanzintermediärs für sämtliche Verletzungen des GwG anzunehmen.⁹⁶⁶ Der Gesetzgeber habe Finanzintermediären nicht die Aufgaben der Strafbehörden auferlegen wollen, bzw. aus diesen **Diener der Justiz** machen wollen. Genannte Autorin macht auch geltend, Finanzintermediäre dürften mit Blick auf das Gebot der Gleichbehandlung nicht strenger behandelt werden als Händler. Diesen werden aber seit 1. Januar 2016 bei Bartransaktionen über 100 000 Franken auch Sorgfaltspflichten (Art. 8a Abs. 2 lit. b GwG) und eine Meldepflicht (Art. 9 Abs. 1^{bis} lit. b GwG) auferlegt.

⁹⁶⁴ Gemäss dem in dieser Dissertation vertretenen Standpunkt gelten die nicht deklarierten Vermögenswerte als Tatobjekt. Vgl. dazu 2.6.5.7.

⁹⁶⁵ MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 688 ff.; MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 30.

⁹⁶⁶ CONRAD HARI, *Omission*, S. 365. Vgl. auch BOMMER, *Rechtsprechung* 2010, S. 351 f.

Aus Art. 1 GwG ergibt sich, dass der **Zweck des Gesetzes in der Bekämpfung der Geldwäscherei** besteht. Art. 1 GwV-FINMA hält dabei explizit fest, dass Finanzintermediäre zur Bekämpfung von Geldwäscherei verpflichtet sind. Gemäss Art. 7 Abs. 1 GwV-FINMA darf der Finanzintermediär keine Vermögenswerte entgegennehmen, von denen er weiss oder annehmen muss, dass sie aus einem Verbrechen oder einem qualifizierten Steuervergehen herühren, auch wenn das Verbrechen oder das Vergehen im Ausland begangen wurde. Bereits die fahrlässige Entgegennahme solcher Vermögenswerte kann gemäss Art. 7 Abs. 2 GwV-FINMA die vom Finanzintermediär geforderte Gewähr für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit in Frage stellen und schwere Verletzungen der Verordnung können gemäss Art. 9 Abs. 2 GwV-FINMA zu einem Berufsverbot führen.⁹⁶⁷

Da es **keine allgemeine Pflicht zur Anzeige von Straftaten** gibt, stellt Art. 9 GwG einen Sonderfall dar.⁹⁶⁸ „Das Ziel der Meldepflicht geht einher mit den Zielen der Geldwäschereibekämpfung: Erleichterung der Einziehung von Erträgen aus verbrecherischer Tätigkeit [und neuerdings Steuerdelikten. Es handelt sich damit um] die Schnittstelle zwischen den Sorgfaltspflichten der FI und den Massnahmen der Strafverfolgungsbehörden.“⁹⁶⁹ Dabei bezweckt Art. 9 GwG die **Unterstützung der Strafverfolgungsbehörden** bei der Durchsetzung des staatlichen Strafanspruchs und der Ermöglichung der Einziehung deliktisch erworbener Vermögenswerte.⁹⁷⁰ Damit ist der Finanzintermediär gemäss DE CAPITANI leider zu einem Bestandteil des Staatsapparats geworden.⁹⁷¹ Die Verankerung einer Meldepflicht in der schweizerischen Gesetzgebung ist Folge der 1996 überarbeiteten GAFI-Empfehlungen.⁹⁷² Ausschlaggebend war gemäss der Botschaft auch die Zielsetzung des Geldwäschereigesetzes, nämlich die **Bekämpfung der Geldwäscherei** als solche.⁹⁷³ Obwohl dies in der Vernehmlassung umstritten

967 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 686 ff. (betr. Beihilfe zu ausländischen Steuerdelikten).

968 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 133 (insbes. Fn 466); DE CAPITANI, *OK II*, Art. 9 GwG Rz 5.

969 ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 9 Rz 3.

970 BBl 1996 III 1101, S. 1113; DE CAPITANI, *OK II*, Art. 9 GwG Rz 4.

971 DE CAPITANI, *OK II*, Art. 9 GwG Rz 5; ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 138 und 143.

972 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 136.

973 „Die Frage, welche Pflichten einem Finanzintermediär in einem solchen Fall obliegen sollen, war ihm Rahmen der Gesetzgebungsarbeiten sehr umstritten. Bezüglich der Frage, ob den Finanzintermediären eine Meldepflicht oder lediglich die Sperrung verdächtiger Vermögenswerte auferlegt werden soll, hat sich der Bundesrat schliesslich für

war, hat sich der Bundesrat für eine Meldepflicht entschieden, hingegen davon abgesehen, ihre Verletzung unter Strafe zu stellen. Der Vorstoss kam erst von der Rechtskommission des Nationalrates, die den Stellenwert der Meldepflicht verstärken wollte.⁹⁷⁴ Die parlamentarischen Beratungen zeigen, dass auf das Einhalten der Meldepflicht besonderen Wert gelegt wurde und die Auffassung geherrscht hat, dass **Art. 9 GwG reine „lex imperfecta“ wäre, wenn keine Sanktion vorgesehen würde.**⁹⁷⁵ So der ehemalige Bundesrat Kaspar Villiger zum Verhältnis zwischen Art. 37 GwG⁹⁷⁶ und 305^{bis} StGB: „Stimmen Sie nach Ihrem Gewissen. Mir liegt aber daran, in Bezug auf die Konkurrenz zwischen dem Geldwäscherei-Strafbestand gemäss StGB und dem neuen Artikel [37] GWG noch etwas speziell zuhanden der Materialien zu sagen: Diese Bestimmungen müssen in echter Konkurrenz zueinander stehen. Ich glaube, das ist wichtig. Sie gelangen also parallel zur Anwendung, denn dadurch wird verhindert, dass der Finanzintermediär, der im Rahmen eines Verstosses gegen die Meldepflicht auch den Geldwäschereibestimmungen des StGB zuwiderhandelt, nicht privilegiert wird, indem er „nur“ wegen Verletzung der Meldepflicht belangt werden könnte, während der Geldwäscher ohne Meldepflicht nach GwG aufgrund des StGB härter angefasst würde. Es muss klargestellt werden, dass beide Bestimmungen gleichzeitig gelten.“⁹⁷⁷ Die Sorgfaltspflichten und die Meldepflicht des GwG stellen damit ein **paralleles und ergänzendes Instrumentarium zu den Massnahmen des Strafrechts** (Art. 305^{bis} und 305^{ter} Abs. 1 StGB) dar, weil diese nicht ausreichen, um der Geldwäscherei wirkungsvoll entgegenzutreten.⁹⁷⁸

2.8.3.4.2.3 Ergebnis

Das Ziel der Meldepflicht geht damit mit den Zielen der Geldwäschereibekämpfung einher.⁹⁷⁹ Auf Grund der präventiven Aufgabe der Finanzintermediäre in der Bekämpfung der (Steuer-)Geldwäscherei sind diese in

die Meldepflicht entschieden. Ausschlaggebend dafür war in erster Linie die Zielsetzung des Geldwäschereigesetzes. Das Gesetz will die Geldwäscherei als solche bekämpfen. Es dient somit nicht nur dazu, kriminelle Vermögenswerte zu orten und zu konfiszieren. Vielmehr sollen die hinter diesen Vermögenswerten stehenden Personen eruiert und strafrechtlich verfolgt werden können.“ (BBl 1996 III 1101, S. 1113 f.). Vgl. auch S. 1106.

974 AB 1997 N 324; vgl. dazu auch AB 1997 N 474.

975 AB 1997 S 599; DE CAPITANI, *OK II*, Art. 37 GwG Rz 3.

976 Damals Art. 36^{bis} GwG (AB 1997 S 602 und 605).

977 Bundesrat Villiger, AB 1997 S 606.

978 BBl 1996 III 1101, S. 1102.

979 ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 9 Rz 3.

gesteigertem Masse für das Rechtsgut von Art. 305^{bis} StGB verantwortlich.⁹⁸⁰ Die Pönalisierung der Verletzung der Meldepflicht zeigt gemäss den Materialien den Willen des Gesetzgebers, eine **qualifizierte juristische Pflicht** daraus zu machen, welche eine **Garantenstellung des Finanzintermediärs** begründet. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist in dieser Hinsicht zuzustimmen.

Aus der **Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen** und den parlamentarischen Beratungen ist nicht ersichtlich, dass sich daran etwas ändern soll. Es fand lediglich eine Auseinandersetzung im Nationalrat darüber statt, ob für die Auslösung der Meldepflicht von Art. 9 GwG an der Anforderung des „begründeten Verdachtes“ festgehalten werden solle. Da der Nationalrat aber nichts am bestehenden Meldesystem ändern wollte, hat er dem vom Ständerat⁹⁸¹ bereits angenommenen bundesrätlichen Entwurf zugestimmt. Die Meldepflicht wird somit unverändert im Falle eines „begründeten Verdachtes“ betreffend das Vorhandensein einer Vortat ausgelöst.⁹⁸²

2.8.3.4.3 Zurechnung der Garantenstellung nach Art. 29 StGB

2.8.3.4.3.1 Problematik

Adressat der Meldepflicht von Art. 9 GwG und somit Inhaber einer Garantenstellung ist ausschliesslich der Finanzintermediär bzw. im Falle einer Bank eine juristische Person. Da es sich bei der Geldwäscherei durch (unechte) Unterlassung um ein Sonderdelikt handelt, gilt Art. 29 StGB.⁹⁸³ Gemäss dieser Bestimmung wird eine besondere Pflicht, deren Verletzung die Strafbarkeit begründet oder erhöht und die nur der juristischen Person obliegt, einer natürlichen Person zugerechnet, wenn diese als Organ (lit. a) bzw. als tatsächlicher Leiter (lit. d) oder Mitarbeiter mit selbständigen Entscheidungsbefugnissen (lit. c) handelt. Nur diese Personen können sich wegen Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar machen. **In Frage kommen Bankorgane, aber auch Sachbearbeiter der Geldwäschereifachstelle und Kundenberater.**

980 ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 156 f.

981 AB 2014 S 173.

982 AB 2014 N 1261 ff. insbes. 1265.

983 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 370; DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 30 N 1; WEISSENBERGER, *BaKomm. StGB I*, Art. 29 Rz 4.

2.8.3.4.3.2 Rechtsprechung des Bundesgerichts

Wie dies CONRAD HARI zu Recht bemerkt, hat das Bundesgericht die Zurechenbarkeit der Garantenstellung nach Art. 29 StGB nicht geprüft.⁹⁸⁴ Es hat sie in der Vergangenheit aber dennoch implizit bei **Bankorganen**⁹⁸⁵ und **Kundenberatern** bejaht.⁹⁸⁶

2.8.3.4.3.3 Würdigung

2.8.3.4.3.3.1 Organe

Da formelle und faktische Organe explizit von Art. 29 lit. a und d StGB erfasst werden, hat das Bundesgericht diesen die Garantenstellung der Bank zu Recht zugerechnet. Dieses Ergebnis steht zudem im Einklang mit Art. 24 Abs. 1 GwV-FINMA, nach welchem der Finanzintermediär eine oder mehrere qualifizierte Personen als Geldwäschereifachstelle zu bezeichnen hat. Besagte Fachstelle hat die Aufgabe, die Linienverantwortlichen und die Geschäftsleitung bei der Umsetzung der GwV-FINMA zu unterstützen und zu beraten, ohne aber diesen die Verantwortung dafür abzunehmen. Insbesondere der **Leiter der Compliance-Abteilung** steht damit im Vordergrund.

2.8.3.4.3.3.2 Mitarbeiter mit selbständigen Entscheidungsbefugnissen

2.8.3.4.3.3.2.1 Allgemeines

Auch in den Fällen, in welchen eine juristische Person (z.B. Bank) meldepflichtig ist, wird bei der Verletzung der Meldepflicht gemäss Art. 37 GwG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 VStrR⁹⁸⁷ diejenige natürliche Person bestraft, welche die Tat verübt hat, das heisst diejenige, welche die Meldung trotz gesetzlicher Pflicht⁹⁸⁸ oder interner Betriebsorganisation nicht erstattet hat.⁹⁸⁹ In Frage kommen gestützt auf Art. 8 GwG die Organe und allfällige spezifisch mit der Meldung beauftragte Mitarbeiter oder externe Personen. Nichtsdestoweniger

984 CONRAD HARI, *Omission*, S. 369; ACKERMANN/ZEHNDER, *Dogmatik*, S. 47. Vgl. allerdings den Entscheid des BStrGer SK.2007.28–2008-16 vom 18. September 2008 E. 3.2.5.

985 BGE 136 IV 188 E. 6.2.2.

986 Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.3.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

987 „Wird eine Widerhandlung beim Besorgen der Angelegenheiten einer juristischen Person, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, Einzelfirma oder Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit oder sonst in Ausübung geschäftlicher oder dienstlicher Verrichtungen für einen andern begangen, so sind die Strafbestimmungen auf diejenigen natürlichen Personen anwendbar, welche die Tat verübt haben.“ (Art. 6 Abs. 1 VStrR).

988 Bei einer Aktiengesellschaft der Verwaltungsrat gemäss Art. 717 ff. OR.

989 ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 37 Rz 2.

bleibt die Gesellschaft dafür verantwortlich, dass die Meldung vorgenommen wird.⁹⁹⁰ Da Art. 6 VStrR nur im Nebenstrafrecht gilt, wäre es verfehlt, im Kontext von Art. 305^{bis} StGB die Zurechenbarkeit der Garantenstellung von Anfang an ausschliesslich auf die von Art. 37 GwG erfassten Personen zu beschränken. **Es fragt sich damit, ob Kundenberater und Sachbearbeiter der Geldwäschereifachstelle als „Mitarbeiter mit selbständigen Entscheidungsbefugnissen“ im Sinne von Art. 29 lit. c StGB gelten, denen die Garantenstellung zugerechnet wird.**⁹⁹¹

2.8.3.4.3.2.2 Kundenberater

Gemäss CONRAD HARI sind nur Personen erfasst, welchen gemäss Organigramm des Unternehmens eine leitende Funktion im Bereich der Geldwäschereiprävention zukommt, das heisst letztendlich diejenigen, die für eine Meldung an den MROS zuständig sind. Genannte Autorin vertritt deswegen die Meinung, das Bundesgericht hätte im BGE 138 IV 1 davon ausgehen müssen, ein Kundenberater habe keine selbständigen Entscheidungsbefugnisse.⁹⁹² Eine solche Einschränkung ist jedoch nicht mit dem Wortlaut von Art. 29 StGB kompatibel, der einen **breiteren Kreis von Angestellten als nur die Organe im zivilrechtlichen bzw. handelsrechtlichen Sinne** erfassen will. Dies bestätigt die Botschaft mit Verweis auf mehrere Bundesgerichtsentscheide.⁹⁹³ Richtig liegen deswegen meines Erachtens DONATSCH/TAG, nach welchen Art. 29 lit. c StGB Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte erfasst,⁹⁹⁴ zu welchen namentlich auch Kundenberater gehören.⁹⁹⁵ Dem Bundesgericht ist somit zuzustimmen: **Dem Kundenberater ist die Garantenstellung der Bank gestützt auf Art. 29 StGB zuzurechnen.**

2.8.3.4.3.2.3 Sachbearbeiter der Geldwäschereifachstelle

Die Situation der Sachbearbeiter der Geldwäschereifachstelle hat das Bundesgericht nicht behandelt. Diese sind im Unterschied zu den Kundenberatern weder Prokuristen noch Handlungsbevollmächtigte, denn sie treten für die Bank nicht im Geschäftsverkehr auf. Aus der geltenden Rechtsprechung ergibt sich gemäss ACKERMANN, dass jeder „wegen Geldwäscherei durch Unterlassen strafrechtlich verantwortlich sein [kann],

990 DE CAPITANI, *OK II*, Art. 9 GwG Rz 26.

991 WEISSENBERGER, *BaKomm. StGB I*, Art. 29 Rz 15.

992 BGE 136 IV 188 und BGE 138 IV 1.

993 BBl 1999 II 1979, S. 2015; BGE 106 IV 23 E. 2c; BGE 116 IV 26 E. 4b.

994 DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 36 N 3; CONRAD HARI, *Omission*, S. 368.

995 SCHWARZ, *Handkommentar Privatrecht*, Art. 462 Rz 1.

den mit Blick auf das staatliche und interne „Normgefüge“⁹⁹⁶ zur Bekämpfung der Geldwäscherei eine besondere Kooperations- und Verhinderungspflicht trifft.⁹⁹⁷ Der Finanzintermediär hat gemäss Art. 24 GwV-FINMA eine oder mehrere qualifizierte Personen als Geldwäschereifachstelle zu bezeichnen, welche die Geschäftsleitung unterstützen soll. Der Umstand, dass diese Personen besonders „qualifiziert“ sein müssen, führt notwendigerweise dazu, dass ihnen auch selbständige Entscheidungsbefugnisse zukommen, auch wenn sie nicht zwingend eine Kaderposition innehaben. Die Bekämpfung der Geldwäscherei stellt ihre Kernaufgabe dar, was ihr Pflichtenheft im Einzelfall auch bestätigen dürfte.⁹⁹⁸ Gemäss ACKERMANN/ZEHNDER sei allein massgebend, ob der Mitarbeiter in Bezug auf das tatbestandsmässige Verhalten selbständige Entscheidungsbefugnis hatte. Das tatbestandsmässige Verhalten der Steuergeldwäscherei liegt in der Gefährdung des Nachsteuerverfahrens. Eine unterlassene interne Meldung an den Vorgesetzten oder unterlassene Abklärungen in Geldwäschereisachen sind bereits geeignet, das Nachsteuerverfahren bzw. die Einziehung im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB zu vereiteln. Solche Unterlassungen liegen faktisch innerhalb der Entscheidungskompetenz jedes Sachbearbeiters, der selbständig Aufgaben im Bereich der Compliance erledigt.⁹⁹⁹ Unter diesen Umständen ist **die Garantenstellung der Bank den Sachbearbeitern der Geldwäschereifachstelle zuzurechnen.**

2.8.3.4.3.3 Ergebnis

Die Garantenstellung des Finanzintermediärs ist sowohl den Organen als auch den Sachbearbeitern der Geldwäschereifachstelle und den Kundenberatern zuzurechnen, mit der Folge, dass **der Täterkreis der Geldwäscherei durch Unterlassung breiter ist als derjenige von Art. 37 GwG.**

996 Gemeint sind die internen Richtlinien der Bank, welche festlegen, wie die regelmässigen Kontrollen auszusehen haben und wer wofür zuständig ist. Vgl. dazu BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79, E. 6.2.1.3 und 6.2.1.4.

997 ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 152; ACKERMANN/ZEHNDER, *Dogmatik*, S. 47. Gemäss Urteil des BGer 6B.844/2011 vom 18. Juni 2012 E. 3.2.2 ergibt sich jedoch für Dritte (vorliegend den Kunden) keine Garantenstellung aus Art. 4 GwG, welche eine Pflicht des Finanzintermediärs vorsieht, eine schriftliche Erklärung darüber einzuholen, wer die wirtschaftlich berechnete Person ist.

998 BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79, E. 6.2.2.

999 ACKERMANN/ZEHNDER, *Dogmatik*, S. 48.

2.8.3.4.4 Garantenpflicht

Wie eingangs festgehalten, sind gemäss dem Bundesgericht Garantenstellung und Garantenpflicht zu trennen.¹⁰⁰⁰ „Steht fest, dass der Täter Garantenstellung hat, so muss noch der Umfang der Sorgfaltspflichten bestimmt werden, die sich aus dieser Stellung und den ihm obliegenden konkreten Aufgaben [ergeben].“¹⁰⁰¹ Diese Vorgehensweise ergibt sich bereits aus der Struktur von Art. 11 StGB, der die Strafbarkeit zuerst an die Garantenstellung knüpft (Abs. 2) und dann eine **Überprüfung der sogenannten Vorwurfsidentität im konkreten Fall** fordert (Abs. 3). Demnach ist die Unterlassung nur dann strafbar, wenn dem Täter nach den Umständen der Tat derselbe Vorwurf gemacht werden kann, wie wenn er die Tat durch ein aktives Tun begangen hätte. Die sogenannte Vorwurfsidentität stellt damit ein zusätzliches Kriterium dar, an dem die Strafwürdigkeit des Begehens durch Unterlassen eingehend zu überprüfen ist.¹⁰⁰²

Sowohl bei Handlungs- als auch bei Unterlassungsdelikten gilt das Konzept der risikobasierten Geldwäschereibekämpfung.¹⁰⁰³ Im BGE 136 IV 188 stellt das Bundesgericht auf die EBK-RS 98/1 ab,¹⁰⁰⁴ welche **Anhaltspunkte** für Geschäftsbeziehungen oder Transaktionen mit erhöhten Risiken aufzählt. *De lege lata* ergeben sich diese Anhaltspunkte aus dem Anhang der GwV-FINMA. Als verdächtig gelten namentlich Fälle, in denen die Konstruktion von Transaktionen auf einen widerrechtlichen Zweck hindeutet, deren wirtschaftlicher Zweck nicht erkennbar ist oder die sogar als wirtschaftlich unsinnig erscheinen (2.1.1),¹⁰⁰⁵ bei welchen Durchlaufkonten verwendet wer-

¹⁰⁰⁰ Vgl. dazu Kap. 2.8.3.4.1.

¹⁰⁰¹ BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79, E. 6.3.

¹⁰⁰² SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 12.

¹⁰⁰³ Es wird in der Lehre kritisiert, dass dies nicht mit dem Bestimmtheitsgebot kompatibel sei, weshalb restriktiv mit der Unterlassungsstrafbarkeit umgegangen werden solle. ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 143 f. (insbes. Fn 39); SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 4; MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 688 ff.

¹⁰⁰⁴ EBK-RS 98/1 Geldwäscherei, S. 5.

¹⁰⁰⁵ Dies ist der Fall, wenn einer Offshore-Struktur direkt Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit zufließen, die handelsrechtlich in der Geschäftsbuchhaltung eines anderen Unternehmens hätten verbucht werden sollen, über die Offshore-Struktur Zahlungen eines Unternehmens aufgrund fiktiver Rechnungen geleitet werden oder ein Unternehmen einer Offshore-Struktur Zahlungen leistet, welche rechnungslegungsrechtlich nicht in einem korrekten Aufwandkonto verbucht worden sind, um den wahren Charakter der Leistung in der Erfolgsrechnung zu verschleiern. Vgl. dazu MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 14.

den (2.1.2), der Kunde falsche oder irreführende oder gar keine Informationen erteilt (2.2 bzw. 3.2.14). Als problematisch gelten auch Situationen, in welchen Überweisungen in Richtung sogenannter Steueroasen bzw. aus solchen Staaten (2.3) oder häufige Bartransaktionen stattfinden (3.1 bzw. 3.2.1), eine wirtschaftlich unsinnige Struktur der Geschäftsbeziehungen einer Kundin oder eines Kunden zur Bank besteht – grosse Anzahl Konten beim gleichen Institut, häufige Verschiebungen zwischen verschiedenen Konten, übertriebene Liquiditäten usw. – (3.2.4), Treuhandkredite (Back-to-Back-Loans) ohne erkennbaren, rechtlich zulässigen Zweck aufgenommen werden (3.3.1). Als **besonders verdächtige Anhaltspunkte** gelten namentlich der Wunsch des Kunden nach Vermeidung jeglicher Papierspuren (4.1) oder sogar der Ausstellung von Dokumenten mit unwahren Angaben. Als besonders verdächtig gilt schliesslich auch die Eröffnung eines Strafverfahrens gegen den Kunden wegen Verbrechens, Korruption, Missbrauchs öffentlicher Gelder oder qualifizierten Steuervergehens (4.6).

Es ergeben sich unter Umständen **weitere Sorgfaltspflichten aus den internen Richtlinien der Bank**, typischerweise die Pflicht, mindestens einmal im Jahr eine Überprüfung der Konten vorzunehmen, deren Eröffnung die Direktion explizit genehmigen musste, insbesondere auf Grund der Herkunft der Vermögenswerte. Ein weiteres Beispiel ist die Pflicht, Fälle, bei denen vertiefte Abklärungen keine Klarheit gebracht haben, der Generaldirektion zu melden, damit diese einen Entscheid über die Mitteilung oder eine allfällige Kontensperre fällt.¹⁰⁰⁶

Das Vorhandensein eines Anhaltspunktes stellt für sich allein in der Regel noch keinen ausreichenden Verdacht dar; das **Zusammentreffen mehrerer dieser Elemente kann hingegen auf Steuervortaten bzw. Steuergeldwäscherei hinweisen (1.1) und eine entsprechende Garantenpflicht begründen.**

2.8.3.4.5 Hypothetische Kausalität

Die Frage der hypothetischen Kausalität stellt sich grundsätzlich nur bei Erfolgsdelikten. Normalerweise stellt die Geldwäscherei ein Tätigkeitsdelikt dar. Davon abweichend sieht ACKERMANN in der Unterlassungsform der Geldwäscherei hingegen ein Erfolgsdelikt.¹⁰⁰⁷ Das Bundesgericht prüfte

¹⁰⁰⁶ BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79, E. 6.3.1 und 6.3.2. Vgl. auch EBK-RS 98/1 Geldwäscherei, S. 6.

¹⁰⁰⁷ ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 44 f. und 370; ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 159 ff. Vgl. auch CONRAD HARI, *Omission*, S. 369 ff.

deswegen im Entscheid 136 IV 188, ob die hypothetische Kausalität erfüllt war, indem es die Frage stellte, ob die Meldung des Sachverhaltes an die Generaldirektion seitens des Regionaldirektors zu einer Verdachtsmeldung an die MROS geführt hätte, was es im konkreten Fall auf Grund vorangegangener Fälle bejahte.¹⁰⁰⁸

In Bezug auf die **Steuergeldwäscherei** gilt eine unterlassene Meldung als geeignet, die Einziehung von Vermögenswerten bzw. das Nachsteuerverfahren zu vereiteln. Die hypothetische Kausalität ist eine indirekte oder eine direkte, je nachdem, ob die Meldung intern (Sachbearbeiter der Geldwäschereistelle oder Kundenberater) oder extern (Organe oder weitere spezifisch für die Meldung an die MROS zuständige Personen) untergeht.¹⁰⁰⁹

2.8.3.4.6 Subjektives Element

2.8.3.4.6.1 Allgemeines

Geldwäscherei stellt ein **Vorsatzdelikt** dar, wobei **Eventualvorsatz genügt**.¹⁰¹⁰ Der Vorsatz muss sich auf sämtliche objektiven Tatbestandselemente beziehen, das heisst einerseits auf die Vortat bzw. das Vorhandensein eines Tatobjekts, anderseits auf die Unterlassung.¹⁰¹¹

2.8.3.4.6.2 Vorsatz hinsichtlich der Vortat

Vgl. dazu Kap. 2.12.2.

2.8.3.4.6.3 Vorsatz hinsichtlich der Unterlassung

Hinsichtlich der Unterlassung ist der Vorsatz erfüllt, sobald der Täter zumindest eine Vorstellung davon hat, dass seine **Unterlassung geeignet ist, das Nachsteuerverfahren bzw. die Einziehung der Steuerersparnisse zu vereiteln und dies in Kauf nimmt**.¹⁰¹² Vgl. dazu Kap. 2.12.3.

¹⁰⁰⁸ BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79; Urteil des BGer 6B.908/2009 vom 3. November 2010, E. 7 (nicht publiziert in BGE 136 IV 188).

¹⁰⁰⁹ Vgl. dazu CONRAD HARI, *Omission*, S. 369, jedoch kritisch zur bundesgerichtlichen Argumentation. Ebenfalls ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 151.

¹⁰¹⁰ PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 59; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 50.

¹⁰¹¹ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 183.

¹⁰¹² BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79; Urteil des BGer 6B.908/2009 vom 3. November 2010, E. 8.1 (nicht publiziert); EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 191.

2.8.3.4.7 *Ergebnis*

Aus den Sorgfaltspflichten und der Meldepflicht des Geldwäschereigesetzes ergibt sich eine **Garantenstellung des Finanzintermediärs** in Bezug auf das von Art. 305^{bis} StGB geschützte Rechtsgut. Dies gilt auf Grund von Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG insbesondere für die Steuergeldwäscherei. Der Umstand, dass die Verletzung der Meldepflicht gemäss Art. 37 GwG als echtes Unterlassungsdelikt separat sanktioniert wird, spricht nicht dagegen, dass aus Art. 9 GwG zusätzlich eine Garantenstellung in Bezug auf die Geldwäscherei als unechtes Unterlassungsdelikt abgeleitet wird. Gemäss Art. 29 StGB ist diese Garantenstellung den Bankorganen (insbesondere dem Compliance-Chef) zuzurechnen. Dies gilt regelmässig auch für Sachbearbeiter der Geldwäschereifachstelle und Kundenberater, obwohl diese nicht zum Täterkreis von Art. 37 GwG gehören. Liegen im Einzelfall Anhaltspunkte der (Steuer-)Geldwäscherei vor, ist eine **Garantenpflicht** zu bejahen. Sind schliesslich die hypothetische Kausalität und der Geldwäschereivorsatz erfüllt, ist der Beschuldigte wegen (Steuer-)Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar.

2.8.3.5 Geldwäscherei durch Unterlassung und Verletzung der Meldepflicht

2.8.3.5.1 *Fragestellung*

In Bezug auf die für die Meldung von Art. 9 GwG zuständigen Personen (in der Regel Organe), fragt sich, ob eine Verletzung der Meldepflicht (Art. 37 GwG) stets eine Geldwäscherei durch Unterlassung (Art. 305^{bis} StGB) darstellt und umgekehrt.

2.8.3.5.2 *Objektiver Tatbestand*

Als gemeinsames objektives Tatbestandsmerkmal gilt jeweils die Unterlassung der Meldung. Der Unterschied besteht darin, dass Geldwäscherei (durch Unterlassung) nur im Falle einer zumindest versuchten Vortat möglich ist. Dies bedarf bei der Steuergeldwäscherei der Einreichung der Steuererklärung. **Die Strafbarkeit der Verletzung der Meldepflicht hängt ihrerseits nicht vom Vorhandensein der Vortat ab.** Knüpft man die Meldepflicht an einen „begründeten Verdacht“ an, kann sich im Einzelfall eine Meldepflicht ergeben, obwohl im Ergebnis keine Steuervortat vorliegt.

2.8.3.5.3 Subjektiver Tatbestand

2.8.3.5.3.1 Begründeter Verdacht

Anlässlich der Revision zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen haben sowohl der Bundesrat als auch das Parlament darauf verzichtet, die Verdachtsschwelle auf den einfachen Verdacht herabzusenken, damit das Meldesystem nicht auf den Kopf gestellt wird und die MROS nicht plötzlich mit einer Flut an Meldungen konfrontiert wird.¹⁰¹³ Ein Verdacht gilt damit erst dann als begründet, wenn trotz besonderer Abklärungen Zweifel an der Steuerkonformität der Vermögenswerte bestehen bleiben. Der Verdacht muss gemäss der **Botschaft** von 1996 zum Geldwäschereigesetz „nicht ein an Sicherheit grenzendes Ausmass annehmen. [...] **Ein Verdacht ist dann begründet, wenn er auf einem konkreten Hinweis oder mehreren Anhaltspunkten beruht**, die einen verbrecherischen Ursprung der Vermögenswerte befürchten lassen.“¹⁰¹⁴ Dies gilt nun in Bezug auf Steuervortaten. „Die verschiedenen Stufen des Verdachtes des Finanzintermediärs bilden eine Palette, die vom unspezifischen Anhaltspunkt bis zur Gewissheit reicht. Einerseits beinhaltet sie die Situation, in der eine Meldung an die zuständigen Behörden gerechtfertigt, aber wegen fehlender Klarheit über den Sachverhalt noch nicht als unausweichlich erscheint. Andererseits umfasst sie die Situation, die zur Meldung verpflichtet, weil sich der Verdacht als begründet erweist.“¹⁰¹⁵

Finden sich zum **Beispiel** bei einem Bankkunden im Jahr j Anhaltspunkte für eine Steuergeldwäscherei, weilerbereits ein Dispositiv zur Steuergeldwäscherei vorbereitet hat (Offshore-Struktur, etc.), ist dies ein Anhaltspunkt dafür, dass er im Jahr $j + 1$ eine Steuervortat begehen wird. Damit entsteht ein Verdacht, der sich jedoch nur dann als **begründet** erweist, wenn sich der Kunde bis zum ordentlichen Stichtag für die Einreichung der Steuererklärung (samt der gewöhnlichen Online-Verlängerungsmöglichkeiten)¹⁰¹⁶ nicht gemeldet hat bzw. die Steuerkonformität seiner Vermögenswerte nicht glaubhaft machen konnte. Im Kanton Zürich gilt der 30. November als Stichtag. Bei Kunden, denen eine ausserordentliche Fristverlängerung zur Einreichung der Steuererklärung bewilligt worden ist, kann allenfalls Kulanz gezeigt werden.

¹⁰¹³ BBl 2014 605, S. 649; AB 2014 N 1200 ff.

¹⁰¹⁴ BBl 1996 III 1130.

¹⁰¹⁵ BBl 1996 III 1131.

¹⁰¹⁶ In Zürich gilt der 30. November als Stichtag.

2.8.3.5.3.2 Vergleich mit dem Geldwäschereivorsatz

Zum subjektiven Tatbestand hält DE CAPITANI fest, „**wissen oder annehmen müssen**“ im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB bedeute nicht dasselbe wie „**wissen oder begründeter Verdacht**“ nach Art. 9 GwG.¹⁰¹⁷ Gemäss CONRAD HARI ist der erforderliche Kenntnisgrad betreffend die Erfüllung der Vortat bei Art. 305^{bis} StGB höher als bei Art. 9 GwG.¹⁰¹⁸ Ein Zeichen dafür sei, dass das Bundesgericht im BGE 136 IV 188 im Zusammenhang mit Art. 305^{bis} StGB von einem „*soupçon pressant*“ (dringender Verdacht) spreche.¹⁰¹⁹ In Bezug auf die Vorsatzkomponenten „wissen“ und „wollen“ (Art. 12 Abs. 2 StGB) bestehe der Unterschied zudem darin, dass Art. 9 GwG kein Willenselement beinhalte, sondern es allein auf das Wissen und Wissen müssen ankomme. Art. 37 GwG verlange in der Tat keinen Vorsatz hinsichtlich der Tathandlung bzw. der Unterlassung der Geldwäscherei. Zudem setze das strafrechtliche Wissen voraus, dass der Täter bewusst einen Tatbestand verwirkliche, während die subjektive Wissenskomponente bei Art. 9 GwG ausfalle, weil einzig die objektive Kenntnis eines bestimmten Umstandes relevant sei. Dem kann man noch beifügen, dass die Meldepflichtverletzung – im Gegensatz zur Geldwäscherei – gemäss Art. 37 Abs. 2 GwG auch als Fahrlässigkeitsdelikt strafbar ist.

Der Umstand, dass die Verletzung der Meldepflicht durch Art. 37 GwG separat (allenfalls als Fahrlässigkeitsdelikt) sanktioniert wird, spricht an sich dafür, dass nicht jede Verletzung von Art. 9 GwG als Geldwäscherei durch Unterlassung qualifizieren soll.¹⁰²⁰ Auch wenn eine Unterscheidung aus dogmatischer Sicht möglich erscheint, stösst man dennoch auf praktische Schwierigkeiten. DE CAPITANI weist damit auf die Unmöglichkeit hin, die Voraussetzungen, die zu einem „begründeten Verdacht“ führen, von denjenigen zu unterscheiden, die auf das Vorhandensein eines Tatobjektes der Geldwäscherei schliessen lassen.¹⁰²¹ Das Bundesgericht sprach zwar in mehreren Entscheiden zu Art. 305^{bis} StGB von einem „*soupçon pressant*“.¹⁰²² Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass es diesem Passus eine besondere Bedeutung beimessen wollte; dass es die Messlatte des Geldwäschereivorsatzes höher legen

¹⁰¹⁷ DE CAPITANI, *OK II*, Art. 9 GwG Rz 34.

¹⁰¹⁸ CONRAD HARI, *Omission*, S. 372.

¹⁰¹⁹ BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79; Urteil des BGer 6B.908/2009 vom 3. November 2010, E. 7.1.2 (nicht publiziert); Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.5.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

¹⁰²⁰ LOMBARDINI, *Banques et blanchiment*, Rz 298.

¹⁰²¹ DE CAPITANI, *OK II*, Art. 9 GwG Rz 42.

¹⁰²² Vgl. z.B. Urteil des BGer 6B.879/2013 vom 18. November 2013, E. 2.

wollte, ist jedenfalls in keiner Weise ersichtlich. Zudem ändert der Umstand, dass die Meldepflicht auch fahrlässig verletzt werden kann, in der Tat wenig, denn in der Praxis drehen sich die Fragen ohnehin „primär nicht um die Meldepflicht als solche, sondern um die Erkennbarkeit eines möglicherweise deliktischen Hintergrundes der betroffenen Vermögenswerte.“¹⁰²³

Dies hat zur praktischen Folge, dass, **wenn der begründete Verdacht gemäss Art. 9 GwG entstanden ist und trotzdem keine Meldung erfolgt, der Vorsatz gemäss Art. 305^{bis} StGB ebenfalls erfüllt sein dürfte.**¹⁰²⁴ Es erscheint in der Tat unmöglich, ein Beispiel zu konstruieren, in welchem mit Sicherheit eine Verletzung der Meldepflicht aber kein Geldwäschereivorsatz vorläge.¹⁰²⁵ Schliesslich wäre eine solche Unterscheidung für die Praxis kaum hilfreich, da Finanzintermediäre ohnehin jegliche Strafrisiken vermeiden wollen.

2.8.3.5.4 Ergebnis

Es ist davon auszugehen, dass eine Verletzung der Meldepflicht auch als Geldwäscherei durch Unterlassung anzusehen ist. Gelingt es dem Bankkunden nicht, den Verdacht in Bezug auf die fehlende Steuerkonformität seiner Vermögenswerte bis zum ordentlichen Abgabetermin der Steuererklärung zu beseitigen,¹⁰²⁶ entstehen gleichzeitig der „begründete Verdacht“ gemäss Art. 9 GwG und der Unterlassungsvorsatz gemäss Art. 305^{bis} StGB, wenn die Meldung unterbleibt.

Dabei können in Bezug auf die Steuergeldwäscherei **zwei Situationen unterschieden werden.** Hat der Steuerpflichtige, im Zeitpunkt, in welchem sich der begründete Verdacht gemäss Art. 9 GwG erhärtet bzw. der Geldwäschereivorsatz erfüllt ist, seine Steuererklärung tatsächlich eingereicht, kommt eine Bestrafung sowohl wegen Geldwäscherei durch Unterlassung als auch wegen Verletzung der Meldepflicht in Frage. Hinsichtlich des Geldwäschereitatsbestandes ist zu beachten, dass die Erscheinungsform des versuchten Unterlassungsdeliktes denkbar ist,¹⁰²⁷ mit der Folge dass eine unterlassene Meldung auch strafbar sein kann, wenn die Steuerbehörde die unvollständige Deklaration bemerkt bzw. die Vortat im Versuchsstadium

¹⁰²³ ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 37 Rz 7.

¹⁰²⁴ Vgl. zum Vorsatz Kap. 2.12.

¹⁰²⁵ Dies versuchen ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 152, und ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 37 Rz 8 *in fine*, mit Beispielen die m.E. in der Praxis jedoch kaum vorstellbar sind.

¹⁰²⁶ Vgl. dazu Kap. 2.10.4.2.

¹⁰²⁷ SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 78 ff.; DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 30 N 2.41.

stecken bleibt. Wurde hingegen die Steuererklärung noch nicht eingereicht bzw. liegt noch keine versuchte Vortat vor, ist mangels Tatobjektes keine Steuergeldwäscherei durch Unterlassung möglich.

2.8.3.6 Strafrechtliche Geschäftsherrenhaftung

2.8.3.6.1 Allgemeines

Bei der Geschäftsherrenhaftung geht es um die Frage, ob eine natürliche Person als Führungskraft für Delikte von anderen Angestellten des Unternehmens strafrechtlich einzustehen hat.¹⁰²⁸ Wird durch einen Untergebenen Geldwäscherei begangen, stellt sich damit die Frage, inwiefern die Organe des Finanzintermediärs der Geschäftsherrenhaftung unterstehen, wenn sie trotz Kenntnis der in Gang befindlichen strafbaren Taten, nicht dagegen einschreiten bzw. die Vornahme dieser Delikte zufolge Unterlassung nicht verhindern.¹⁰²⁹ Es handelt sich um einen **besonderen Anwendungsfall des unechten Unterlassungsdeliktes im Sinne von Art. 11 StGB**.¹⁰³⁰

2.8.3.6.2 Begriff des Geschäftsherrn

Das StGB kennt keine ausdrücklich statuierte Geschäftsherrenhaftung, weshalb in diesem Bereich vieles noch kontrovers ist. Man kann dennoch sagen, dass der Begriff des Geschäftsherrn sehr breit zu verstehen ist und grundsätzlich jede Führungskraft eines Unternehmens umfasst, wobei es auf die **faktische Leitungsfunktion** ankommt. In Bezug auf die Geldwäscherei liegt die Verantwortung „bei jenem (oder jenen) **Vorgesetzten, der die typische gesteigerte Betriebsgefahr kannte**, es aber pflichtwidrig unterlassen hat, entsprechende Vorkehrungen zu treffen, obschon er eine Verfehlung eines Untergebenen eindeutig voraussehen konnte.“¹⁰³¹

2.8.3.6.3 Betriebstypische gesteigerte Gefahr

Eine Verhinderungspflicht des Geschäftsherrn besteht, sofern die Unternehmenstätigkeit eine betriebstypische gesteigerte Gefahr der Geldwäscherei aufweist und das Unternehmen in gesteigertem Masse für das

¹⁰²⁸ Die Problematik wird im BGE 136 IV 188 nicht behandelt. Vgl. jedoch den Entscheid des BStrGer SK.2007.28–2008-16 vom 18. September 2008 E. 4.2 (Strafzumessung).

¹⁰²⁹ DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 35 N 1. Vgl. auch ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 165 f. für weitere Täterschaftsformen.

¹⁰³⁰ ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 152 ff.

¹⁰³¹ Vgl. HEIERLI, *Haftung für Geldwäscherei*, S. 30 nach welchem allerdings nur der „oberste Chef“ haftet. Vgl. auch BGE 122 IV 103 E. VI.2.bb.

von Art. 305^{bis} StGB geschütztes Rechtsgut verantwortlich ist.¹⁰³² Mittlerweile erstreckt sich diese Gefahr für Finanzintermediäre aufgrund von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB bzw. Art. 9 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 GwG auf die **Steuergeldwäscherei**.

2.8.3.6.4 *Garantenstellung des Geschäftsherrn*

Gemäss dem Bundesgericht kommt dem Geschäftsherrn in Bezug auf Geldwäscherei eine Garantenstellung zu bzw. ist ihm diejenige des Finanzintermediärs zuzurechnen.¹⁰³³ Dies ergibt sich insbesondere aus Art. 24 Abs. 1 GwV-FINMA, nach welchem der Finanzintermediär eine oder mehrere qualifizierte Personen als Geldwäschereifachstelle zu bezeichnen hat, welche die Linienverantwortlichen und die Geschäftsleitung unterstützt und berät, ohne jedoch diesen die Verantwortung bei der Umsetzung der Geldwäschereischutzmassnahmen abzunehmen.¹⁰³⁴ Es entsteht damit eine „**Kettengeschäftsherrenhaftung**“, welche die obersten und mittleren Kader betrifft.¹⁰³⁵

2.8.3.6.5 *Garantenpflicht des Geschäftsherrn*

Es ist stets im konkreten Fall zu prüfen, ob der Geschäftsherr bei der Delegation der Pflichten zur Verhinderung der Geldwäscherei an die Untergebenen die **drei klassischen curae** – in *eligendo*,¹⁰³⁶ *instruendo*¹⁰³⁷ und *custodiendo*¹⁰³⁸ – eingehalten hat. Es ist davon auszugehen, dass der Geschäftsherr durch eine klare Dokumentation der Instruktionen an die Untergebenen und die stichprobeweise Durchführung von Kontrollen inklusive deren Dokumentation, seine *curae* erfüllt hat. Intensität und Häufigkeit der erforderlichen Kontrollen „richtet sich unter anderem nach der Erfahrung des Delegaten im entsprechenden Aufgabenbereich, dem Geldwäschereirisiko des entsprechenden Betriebs und der Schwierigkeit der delegierten Aufgaben.“¹⁰³⁹

1032 BGE 122 IV 103; DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 35 N 2.2; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 102 ff.; SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 54, für weitere Hinweise.

1033 BGE 136 IV 188.

1034 ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 155 ff.

1035 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 103.

1036 Art. 24 GwV-FINMA.

1037 Art. 26 GwV-FINMA.

1038 Art. 19 Abs. 1 lit. b und 20 GwV-FINMA.

1039 ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 158. Vgl. auch DONATSCH/BLOCHER, *Geschäftsherren*, S. 63 ff.

2.8.3.6.6 Kausalität und Erfolg

Es handelt sich bei der Geschäftsherrenhaftung als unechtes Unterlassungsdelikt um ein Erfolgsdelikt. Als Erfolg gilt die durch Handlung oder Unterlassung begangene (Steuer-)Geldwäscherei durch den Untergebenen.¹⁰⁴⁰

2.8.3.6.7 Subjektives Element

Der Geschäftsherr erfüllt schliesslich den **Geldwäschereivorsatz**, wenn er eine Geldwäscherei eines Untergebenen nicht verhindern will.¹⁰⁴¹ Allein aus dem Umstand, dass bankintern ein effizientes Abwehrdispositiv gegen (Steuer-)Geldwäscherei fehlt oder der Geschäftsherr seine Abklärungs- oder Meldepflicht willentlich nicht wahrnimmt, kann grundsätzlich keine Geschäftsherrenhaftung herleitet werden. Eine solche liegt nur vor, wenn dem Geschäftsherrn dahingehend „Wissen und Willen“ unterstellt werden kann, dass es zu (Steuer-)Geldwäscherei durch Untergebene kommen kann.¹⁰⁴²

2.8.3.6.8 Ergebnis

Die strafrechtliche Geschäftsherrenhaftung kann die Organe des Finanzintermediärs treffen, wenn sie trotz Kenntnis eines in Gang befindlichen (Steuer-)Geldwäschereideliktes seitens von Untergebenen nicht dagegen einschreiten bzw. die Vornahme des Deliktes zufolge Unterlassung nicht verhindern.

2.8.3.7 Verantwortlichkeit des Unternehmens

Im Falle der Geldwäscherei wird der Finanzintermediär (bzw. die Bank) gemäss Art. 102 Abs. 2 StGB unabhängig von der Strafbarkeit natürlicher Personen (d.h. konkurrierend) bestraft, falls in seiner Sphäre vorsätzliche Geldwäschereistraftaten begangen werden und dem Unternehmen vorzuwerfen ist, dass es nicht alle erforderlichen und zumutbaren organisatorischen Vorkehrungen getroffen hat, um eine solche Straftat zu verhindern.¹⁰⁴³ Ein solcher Vorwurf kann sich daraus ergeben, dass das Abwehrdispositiv gegen Geldwäscherei mangelhaft ist, weil zum Beispiel die internen Weisungen fehlen und die Ausbildung des Personals ungenügend ist.¹⁰⁴⁴

¹⁰⁴⁰ ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 160 ff.

¹⁰⁴¹ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 104.

¹⁰⁴² ACKERMANN/ZEHNDER, *Dogmatik*, S. 49; ACKERMANN, *Unterlassungsrisiken*, S. 164 ff.

¹⁰⁴³ HEIERLI, *Haftung für Geldwäscherei*, S. 31.

¹⁰⁴⁴ NIGGLI/GFELLER, *BaKomm. StGB I*, Art. 102 Rz 274 ff.

2.8.3.8 Gesamtergebnis

Die Finanzintermediäre bzw. ihre Mitarbeiter müssen bei der Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit die **strafrechtlichen Unterlassungsrisiken** der (Steuer-)Geldwäscherei als Untätigkeitsdelikt und der strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung berücksichtigen. Zudem droht im Zusammenhang mit der Geldwäscherei eine konkurrierende Strafbarkeit des Unternehmens.

Der potentielle Täterkreis der Geldwäscherei durch Unterlassung ist breiter als derjenige von Art. 37 GwG, denn dazu gehören ausschliesslich die für die Meldung von Art. 9 GwG zuständigen Personen. In der Regel sind dies die Organe. Verletzen sie ihre Meldepflicht, machen sie sich regelmässig auch wegen Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Passus „**wissen oder annehmen müssen**“ gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB gleichbedeutend ist mit „**wissen oder begründeter Verdacht**“ nach Art. 9 GwG.

Es bleibt die Frage im Raum, ob es sachgerecht ist, die Finanzinstitute für die Bekämpfung der Steuerhinterziehung – darum geht es letztendlich – in Anspruch zu nehmen.¹⁰⁴⁵ Im deutschen Schrifttum wird kritisiert, dass das gesamte Steuerermittlungssystem auf den Kopf gestellt wird, wenn „der Ermittlungsansatz nicht mehr von der Behörde, sondern von einem Ermittlungsadressaten, nämlich einer am Besteuerungsverfahren nicht beteiligten Person, ausginge.“¹⁰⁴⁶ Als in den 90er Jahren Diskussionen im deutschen Bundesrat darüber stattfanden, ob Steuerdelikte zu Vortaten der Geldwäscherei zu erklären seien, wurde befürchtet, dass eine „Beeinträchtigung des gesamtwirtschaftlich gewünschten Vertrauensverhältnisses zwischen Kunden und Kreditinstituten“ bewirkt werde. Damit seien auch negative Auswirkungen auf den Kapitalmarkt verbunden.¹⁰⁴⁷ „Die in den letzten Jahren aufgedeckten Fälle der Steuerhinterziehung unter Beteiligung von Banken zeigen allerdings, dass nicht nur die organisierte Kriminalität über gewaltige Vermögenswerte aus illegalen Quellen verfügt [...]. Die Mitwirkung von Teilen des Bankgewerbes am grenzüberschreitenden Kapitaltransfer zum Zwecke der Steuerhinterziehung ist eine Erfahrungstatsache.“¹⁰⁴⁸

¹⁰⁴⁵ CONRAD HARI, *Omission*, S. 373.

¹⁰⁴⁶ HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1309.

¹⁰⁴⁷ HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1309.

¹⁰⁴⁸ HETZER, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung*, S. 1318.

2.9 MODALITÄTEN DER VORTAT

2.9.1 Vorbemerkung

Es geht vorliegend um die Frage, wie weit die Vortat fortgeschritten sein muss, damit eine strafbare Geldwäschereihandlung möglich ist. Es gilt zunächst die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur versuchten Geldwäscherei kritisch zu analysieren. Des Weiteren ist die Rechtslage in Bezug auf die Steuergeldwäscherei spezifisch zu klären.

2.9.2 Geldwäscherei im Allgemeinen

2.9.2.1 Rechtsprechung des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hält fest, dass mit der Ausführung der Geldwäschereihandlung unter Umständen bereits begonnen wird, bevor die Vortat begangen wird bzw. diese ins Versuchsstadium gelangt. Es ging im entsprechenden Leitentscheid (BGE 120 IV 323) um Delinquenten, die mittels eines gefälschten Telex zuhanden einer Bank die Überweisung einer Geldsumme verursachen wollten, wobei zahlreiche Konten ausschliesslich im Hinblick auf dieses Vorhaben eröffnet wurden.¹⁰⁴⁹ Das Bundesgericht hielt dazu fest, dass „rien dans le texte de l'art. 305^{bis} CP ne permet de conclure qu'une tentative de blanchissage soit inconcevable. Il n'est pas rare qu'un groupe de délinquants prenne toutes les mesures nécessaires au blanchissage d'argent avant de commettre le crime dont cet argent doit provenir. Cela semble bien être le cas ici, où un dispositif consistant à ouvrir de nombreux comptes en vue de répartir le butin a été mis en place avant l'envoi du faux télex. Peut-être même que, face à certaines filières très organisées, il serait concevable d'admettre que les actes préparatoires du crime incluent un début d'exécution du blanchissage de l'argent attendu.“¹⁰⁵⁰ Diesen Leitentscheid hat das Bundesgericht später bestätigt.¹⁰⁵¹ Es präziserte in einem Entscheid vom 28. Juli 2014, dass, wenn der Geldwäscher mehrere Handlungen vorgesehen hatte, der Tatbestand

¹⁰⁴⁹ Es steht offenbar ein versuchter Betrug als Vortat in Frage, welchem die Protagonisten nicht einmal beschuldigt worden sind (BGE 120 IV 323 E. 3b).

¹⁰⁵⁰ BGE 120 IV 323 E. 4.

¹⁰⁵¹ Urteil des BGer 6B.217/2013 vom 28. Juli 2014 E. 3.2. Vgl. auch Urteil des BGer 6S.506/2000 vom 23. Januar 2001. Es handelt sich dabei allerdings um einen mit dem Leitentscheid (BGE 120 IV 323 E. 4) nicht vergleichbaren Sachverhalt. Der Täter hatte im Zeitpunkt des Geldwäschereiversuchs einen Teilbetrag der Vortat erhalten, womit bereits deliktische Vermögenswerte vorlagen.

bereits mit der Durchführung der ersten Handlung vollendet sein könne. Eine Kontoeröffnung im Hinblick auf die Überweisung des Erlöses aus der Vortat gelte damit bereits als Tathandlung, welche gegebenenfalls durch die effektive Überweisung der deliktischen Vermögenswerte konsumiert werde.¹⁰⁵²

2.9.2.2 Position der Lehre

Die Lehre ist sich **weder einig über die Interpretation des Leitentscheides** (BGE 120 IV 323) **noch über die Frage, ob es zu einer Überschneidung von Vortat und Geldwäscherei kommen kann**. Gemäss DE CAPITANI¹⁰⁵³ sei Geldwäscherei bereits ohne vorgegangenes Delikt strafbar, „nämlich dann wenn der Täter alle Schritte zur Verwirklichung des Tatbestandes der Geldwäscherei unternommen hat, bevor die Vortat begangen wurde.“ Gewisse straflose Vorbereitungshandlungen in Bezug auf die Vortat könnten damit bereits als versuchte Geldwäscherei gelten. Gemäss ACKERMANN¹⁰⁵⁴ wäre hingegen nach der allgemeinen Regel bei Anschlussdelikten bis zum Abschluss der Vortat nur Gehilfenschaft oder allenfalls Mittäterschaft zur Vortat möglich, sodass Geldwäscherei nur strafbar wäre, wenn die Vortat abgeschlossen ist.¹⁰⁵⁵ In Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommen ACKERMANN¹⁰⁵⁶ und EGGER TANNER¹⁰⁵⁷ jedoch zum Schluss, Geldwäscherei sei schon dann strafbar, wenn die Vortat nur ins Vorbereitungsstadium (sofern strafbar) oder ins Versuchsstadium gelangt ist,¹⁰⁵⁸ unter der Voraussetzung dass durch die strafbaren Verhaltensweisen illegale Vermögenswerte angefallen sind. Genannte Autoren halten jedoch fest, dass dies im Versuchs- bzw. Vorbereitungsstadium eher selten der Fall sein dürfte. ACKERMANN kommt somit zum Schluss, dass es in der Tat nie zu einer Überschneidung von Vortat und Geldwäscherei kommt. Genannter Autor lehnt jedenfalls explizit die bundesgerichtliche Auffassung ab, wonach „ein Versuch schon dann anzunehmen wäre, wenn mit der Ausführung der

1052 Urteil des BGer 6B.217/2013 vom 28. Juli 2014 E. 3.2.

1053 DE CAPITANI, *Geldwäscherei*, S. 98.

1054 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 154.

1055 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 152. Vgl. aber auch Rz 151 (insbes. Fn 271).

1056 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 502.

1057 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 42 f.

1058 „In welche Verwirklichungsphase die Vortat eingetreten sein muss, um als (genügende) Vortat im Sinne von StGB 305^{bis} angesehen zu werden (Entschlussphase, Vorbereitungsphase, Versuchsphase, Vollendungsphase, Beendigungsphase), hängt im Einzelfall davon ab, in welcher Phase die Vortat strafbar ist.“ (ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 154). Vgl. auch GRABER, *Diss.*, S. 128 f., und SCHUBARTH, *Geldwäscherei*, S. 439.

Vortat noch nicht begonnen worden ist.“ Dies würde tatsächlich dazu führen, dass strafffreie Vorbereitungshandlungen der Vortat „durch die Hintertür“ als Geldwäschereiversuch erfasst werden würden.¹⁰⁵⁹ PIETH und DONATSCH/TAG schliessen sich dem im Ergebnis an. Nach dem Grundsatz der limitierten Akzessorietät setze die Geldwäscherei eine tatbestandsmässige und rechtswidrige Vortat voraus. Obwohl an sich ein rechtswidriger Versuch genügen würde, müssten die zu waschenden Werte bereits erzielt worden sein, damit die Ausführung der Anschluss tat beginnen könne.¹⁰⁶⁰

Zusammenfassend ergibt sich nach der herrschenden Lehre, entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass **keine Geldwäschereihandlung – nicht einmal ein Versuch – möglich ist, solange die zu waschenden Vermögenswerte nicht erzielt worden sind, was in der Tat die Vollendung der Vortat voraussetzt**. Unter diesen Umständen kann es faktisch zu keiner Überschneidung zwischen Vortat und Geldwäscherei kommen.

2.9.2.3 Kritische Würdigung der Rechtsprechung

Für die Abgrenzung zwischen Versuch und Vorbereitungshandlung ist gemäss dem Bundesgericht auf subjektive Kriterien abzustellen.¹⁰⁶¹ Nach der in Art. 22 StGB aufgestellten Definition liegt ein **Versuch** vor, wenn der Täter einen Entschluss gefasst hat, der sich auf die Erfüllung aller objektiven Merkmale des betreffenden Tatbestandes bezieht. Bei Art. 305^{bis} StGB sind dies einerseits die Vortat bzw. das Vorhandensein eines Tatobjektes, andererseits die Tathandlung. Zudem muss der Entschluss zur Tatbestandsverwirklichung bereits in Handlungen umgesetzt worden sein, ohne jedoch dass sämtliche objektiven Tatbestandsmerkmale verwirklicht sind.¹⁰⁶² Ein Versuch der strafbaren Tat ist damit nach der Rechtsprechung „anzunehmen, wenn der Täter mit der Ausführung des Verbrechens oder Vergehens begonnen hat. Dazu zählt jede Tätigkeit, die nach dem Plan, den sich der Täter gemacht hat, auf dem Weg zum Erfolg den letzten entscheidenden Schritt darstellt, von dem es in der Regel kein Zurück mehr gibt, es sei denn wegen äusserer Umstände, die eine Weiterverfolgung der Absicht erschweren oder verunmöglichen.“¹⁰⁶³

¹⁰⁵⁹ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 151.

¹⁰⁶⁰ PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 23 f.; DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 11 N 4.2; GRABER, *Diss.*, S. 128 f.; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 124.

¹⁰⁶¹ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 246.

¹⁰⁶² DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 11 N 2.

¹⁰⁶³ BGE 114 IV 112 E. 2.

Diese vom Bundesgericht immer wieder verwendete Floskel muss gemäss der Literatur so verstanden werden, dass es auf denjenigen Schritt ankommt, von dem es in der Regel ein Zurück nur noch gibt, wenn äussere Umstände dazwischentreten, wobei der erste (und nicht letzte) entscheidende Schritt bereits als Versuch zu bezeichnen ist.¹⁰⁶⁴ Zu Recht hielt damit das Bundesgericht in einem Entscheid vom 28. Juli 2014 fest, dass, wenn der Geldwäscher mehrere Handlungen vorgesehen hatte, der Tatbestand bereits mit der Durchführung der ersten Handlung vollendet sein könne.¹⁰⁶⁵ Ob vollendete oder versuchte Geldwäscherei vorliegt, hängt nur davon ab, ob die Vortat selber vollendet wird oder im Versuchsstadium stecken bleibt. Gegebenenfalls handelt es sich um einen **vollendeten Versuch** der Geldwäscherei.¹⁰⁶⁶

Da unter Umständen selbst einfachste Handlungen aus dem Alltag (z.B. eine Kontoeröffnung) der Geldwäscherei dienen, ist der **Vorsatz hinsichtlich der Vortat bzw. des Vorhandenseins eines Tatobjektes entscheidend**.¹⁰⁶⁷ Da der *dolus subsequens* nicht strafbar ist, muss nachgewiesen werden, dass der Geldwäschereivorsatz bereits im Zeitpunkt der Eröffnung der Konten bestand. Auf diese Problematik geht das Bundesgericht im BGE 120 IV 323 leider nicht ein. Aus dem Sachverhalt ergibt sich jedoch, dass der Zusammenhang zwischen der Vortat (Verwendung eines gefälschten Telex) und den im Vorfeld eröffneten Konten dermassen deutlich war,¹⁰⁶⁸ dass sich aus der Begehung der Vortat ableiten lässt, dass die fraglichen Konten ausschliesslich im Hinblick auf die Überweisung des Vortatenerlöses eröffnet worden sind und damit der Geldwäschereivorsatz in diesem Zeitpunkt bereits erfüllt war. Es kommt gemäss ACKERMANN für die Qualifizierung einer Handlung als Geldwäscherei damit nicht auf deren Vornahmezeitpunkt an, sondern darauf, ob sie auf die Einziehungsvereitelung gerichtet ist.¹⁰⁶⁹ Selbst wenn die Vortat scheitert und keine Vermögenswerte erzielt werden, lässt sich der Geldwäschereivorsatz nachweisen, wobei jedoch nur von Versuch gesprochen werden kann.

¹⁰⁶⁴ NIGGLI/MAEDER, *BaKomm. StGB I*, Art. 22 Rz 11; ARZT, *Versuch*, S. 80.

¹⁰⁶⁵ Urteil des BGer 6B.217/2013 vom 28. Juli 2014 E. 3.2.

¹⁰⁶⁶ A.M. EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 124 mit weiteren Hinweisen, und ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 441.

¹⁰⁶⁷ Vgl. dazu Kap. 2.12.2.

¹⁰⁶⁸ „[...] somme qui devait ensuite être répartie sur plusieurs comptes.“ (BGE 120 IV 323, Sachverhalt A.).

¹⁰⁶⁹ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 502.

Berücksichtigt man die allgemein geltende Definition des Versuchs, geht das Bundesgericht zu Recht davon aus, dass Geldwäschereihandlungen bereits strafbar sind, bevor die Vortat begangen wird bzw. ins Versuchsstadium gelangt. Gemäss ACKERMANN und ZOLLINGER **stellt die Vortat jedoch eine materielle Strafbarkeitsvoraussetzung dar.**¹⁰⁷⁰ Dieser – meines Erachtens richtigen – Ansicht nach muss die Vereitelungshandlung tatsächlich auf einen Verbrechenserlös gerichtet sein, „was den Nachweis verlangt, dass eine Vortat vorliegt und dass Verbrechenserlös im Spiele steht.“¹⁰⁷¹ **Fehlt der Vortatenerlös, liegt ein strafloser untauglicher Versuch vor.** Die herrschende Lehre verlangt damit zu Recht, dass der Vortatenerlös bereits erzielt worden sein muss, bevor Geldwäschereihandlungen in Frage kommen.

2.9.3 Steuergeldwäscherei

2.9.3.1 Fragestellung

Es fragt sich, ob die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Geldwäscherei in Bezug auf die Steuergeldwäscherei gelten soll. Dabei ist der Besonderheit Rechnung zu tragen, dass der Deliktserlös in Steuerersparnissen besteht, während nicht deklarierte Vermögenswerte das Tatobjekt darstellen.

2.9.3.2 Versuchte Vortat

Gemäss dem Bundesgericht „ist ein Versuch der strafbaren Tat anzunehmen, wenn der Täter mit der Ausführung [der Tat] begonnen hat. Dazu zählt jede Tätigkeit, die nach dem Plan, den sich der Täter gemacht hat, auf dem Weg zum Erfolg den letzten entscheidenden Schritt darstellt, von dem es in der Regel kein Zurück mehr gibt, es sei denn wegen äusserer Umstände, die eine Weiterverfolgung der Absicht erschweren oder verunmöglichen.“¹⁰⁷² Die Steuervortat besteht in einem Steuerbetrug bzw. einer Urkundenfälschung kombiniert mit einer Steuerhinterziehung. Der letzte entscheidende Schritt im Sinne der bundesgerichtlichen Definition besteht in der **Einreichung der Steuererklärung**. Dieser Zeitpunkt entspricht dem Begehungszeitpunkt

¹⁰⁷⁰ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 47 und 76 ff. (insbes. Fn 128); ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 4 und 41 ff. Es ist jedoch zu beachten, dass versuchte Geldwäscherei strafbar ist, sobald sich die Vortat im Versuchsstadium befindet (vgl. dazu Kap. 12.9.3.3).

¹⁰⁷¹ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 76.

¹⁰⁷² BGE 114 IV 112 E. 2.

des Steuerbetrugs¹⁰⁷³ bzw. dem Beginn des Versuchsstadiums der Steuerhinterziehung.¹⁰⁷⁴ Steuerersparnisse liegen nur mit der Rechtskraft der unvollständigen Veranlagungsverfügung (vollendete Steuerhinterziehung) vor. Liegt kein Steuerbetrug, sondern ausschliesslich eine Urkundenfälschung vor – Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne¹⁰⁷⁵ – ändert sich nichts daran, dass der letzte entscheidende Schritt in der Einreichung der Steuererklärung besteht. Bis zu diesem Zeitpunkt kann sich der Steuerpflichtige immer für eine rechtmässige Deklaration entscheiden.

2.9.3.3 Versuchte Steuergeldwäscherei

Die Besonderheit der Steuergeldwäscherei liegt darin, dass die zu waschenden Vermögenswerte bereits vor Abschluss der Vortat (vollendete Steuerhinterziehung) vorhanden sind. **Auf das tatsächliche Erzielen von Steuerersparnissen kommt es damit nicht an.**

Aus dem gleichen Grund ist aber auch der **Nachweis des Vorsatzes der Steuergeldwäscherei frühestens ab versuchter Vortat möglich.** Lässt der Steuerpflichtige Honorarzahungen von Klienten auf ein separates Konto überweisen und errichtet er parallel ein Dispositiv zur Steuergeldwäscherei (Offshore-Struktur, etc.), handelt es sich immer noch um ein legales Vorgehen.¹⁰⁷⁶ Es steht erst mit dem Versuch der Vortat bzw. im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung fest,¹⁰⁷⁷ ob ein Steuerdelikt begangen werden soll. Bis zu diesem Zeitpunkt weiss möglicherweise der Steuerpflichtige selber nicht, ob er die Vermögenswerte deklarieren wird. Er kann sich jedenfalls immer noch für eine Deklaration entscheiden.

Zudem handelt es sich bei der **Vortat um eine materielle Strafbarkeitsvoraussetzung**, weshalb eine zumindest versuchte Steuervortat vorliegen muss. Auch wenn sich geldwäschereiähnliche Handlungen vor

¹⁰⁷³ RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 43; SANSONETTI, *CoRo. LIFD*, Art. 186 Rz 12; LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 6. Gemäss DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 33, ist das Delikt in dem Zeitpunkt vollendet, in dem die Urkunde der Behörde zugeht und nicht schon im Zeitpunkt der Übergabe an die Post.

¹⁰⁷⁴ LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 176 Rz 8; SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 3. Der Taterfolg kann nur noch deswegen ausbleiben, weil die Steuerbehörde das Fehlverhalten des Täters entdeckt oder weil dieser die strafbare Verhaltensweise von sich aus aufgibt.

¹⁰⁷⁵ Vgl. dazu Kap. 2.1.

¹⁰⁷⁶ Es wird unterstellt, dass die Vermögenswerte legaler Herkunft sind.

¹⁰⁷⁷ SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 176 Rz 2.

der Einreichung der Steuererklärung ereignet haben, wäre es verfehlt in Anlehnung an BGE 120 IV 323 zu unterstellen, dass der Geldwäschereivorsatz bereits vor der Einreichung der Steuererklärung erfüllt war. **Versuchte Steuergeldwäscherei ist damit nur – aber immerhin – bereits ab versuchter Vortat bzw. Einreichung der Steuererklärung möglich.**¹⁰⁷⁸ Es ergibt sich damit eine Zeitspanne zwischen der versuchten und der vollendeten Steuerhinterziehung bzw. zwischen der Einreichung der Steuererklärung und der rechtskräftigen Veranlagung, während derer sich die Vortat und die Steuergeldwäscherei möglicherweise überlappen. Damit können auch Teilnahmehandlungen an Vortat und Geldwäscherei ideal konkurrieren.¹⁰⁷⁹

2.9.4 Ergebnis

In Bezug auf die **Geldwäscherei im Allgemeinen** hielt das Bundesgericht fest, dass mit der Ausführung der Geldwäschereihandlung unter Umständen bereits begonnen wird, bevor die Vortat begangen wird bzw. ins Versuchsstadium gelangt. Nach herrschender Lehre ist jedoch keine Geldwäschereihandlung – nicht einmal ein Versuch – möglich, solange die zu waschenden Vermögenswerte nicht erzielt worden sind, was in der Tat die Vollendung der Vortat voraussetzt. Dem ist zuzustimmen.

Auf Grund der Besonderheit der Steuerdelikte ist jedoch versuchte **Steuergeldwäscherei** bereits ab versuchter Vortat (Einreichung der Steuererklärung) strafbar.

2.10 ÜBERGANGSRECHT

2.10.1 Vorbemerkung

Es geht vorliegend um die wichtige Problematik, ab welcher Steuerperiode die neue Steuergeldwäschereibestimmung greift und wie sich dies auf die Meldepflicht des Finanzintermediärs auswirkt.

¹⁰⁷⁸ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118, 121 und 143. Diese Autoren bezeichnen daher zu Recht Verhaltensweisen als strafbar, die nach der zumindest ins Versuchsstadium gelangten Vortat begangen werden.

¹⁰⁷⁹ A.M. ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 502.

2.10.2 Ausgangslage

Die Geldwäschereibestimmung ist auf den 1. August 1990 in Kraft getreten. Vorher begangene Geldwäschereihandlungen waren in Anwendung von Art. 2 Abs. 1 StGB nicht strafbar. Spätere Geldwäschereihandlungen in Bezug auf vor dem 1. August 1990 begangene Vortaten waren hingegen erfasst, sofern das Recht zur Einziehung nicht verjährt war und die Vortat bereits im Zeitpunkt ihrer Begehung als Verbrechen formuliert war.¹⁰⁸⁰ In Bezug auf die Steuergeldwäscherei würde dies bedeuten, dass bereits vor dem 1. Januar 2016 begangene Steuerdelikte als Vortat qualifiziert werden könnten.¹⁰⁸¹ Sowohl die Vernehmlassungsvorlage¹⁰⁸² als auch die Botschaft¹⁰⁸³ hielten deswegen fest, dass für qualifizierte Steuervergehen, die vor dem Inkrafttreten des geänderten Art. 305^{bis} StGB begangen wurden, keine Verdachtsmeldung an die MROS nach Art. 9 GwG erfolgen könne. Gemäss WALDBURGER/FUCHS bestand trotz dieser Ausführungen eine gewisse Rechtsunsicherheit für die Praxis, weshalb ein **Rückwirkungsverbot in Bezug auf die Vortat** explizit ins Gesetz aufzunehmen gewesen sei.

Dieser Meinung sind die Räte gefolgt und haben eine **Übergangsbestimmung** eingefügt, nach welcher Art. 305^{bis} StGB nicht anwendbar ist auf qualifizierte Steuervergehen im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB, die vor dem Inkrafttreten (1. Januar 2016) der Änderung vom 12. Dezember 2014 begangen wurden.¹⁰⁸⁴

2.10.3 Abstellen auf den Begehungszeitpunkt

2.10.3.1 Übergangsbestimmung zu Art. 305^{bis} StGB

Gemäss der Übergangsbestimmung ist Art. 305^{bis} nicht anwendbar auf qualifizierte Steuervergehen im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis}, die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 12. Dezember 2014 begangen wurden. Damit wird auf den **Begehungszeitpunkt und nicht auf die Steuerperiode** abgestellt. Die Literatur weist bloss auf das Rückwirkungsverbot hin und

¹⁰⁸⁰ ACKERMANN, *OK⁷ I*, Art. 305^{bis} Rz 499; BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 29.

¹⁰⁸¹ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 132.

¹⁰⁸² SIF, Vernehmlassung GAFI, S. 70.

¹⁰⁸³ BBl 2014 605, S. 670.

¹⁰⁸⁴ AB 2014 S 157; BBl 2014 9689, S. 9696.

scheint in Übereinstimmung mit dem Wortlaut auf den Begehungszeitpunkt abzustellen.¹⁰⁸⁵

2.10.3.2 Allgemeine Prinzipien des Strafrechts

Für die herrschende Meinung gilt eine Tat im **Zeitpunkt des tatbestandsmässigen Handelns** als begangen. Für den Beginn kommt es auf die **Schwelle zum Versuch** an, der Abschluss fällt mit der **Beendigung** zusammen.¹⁰⁸⁶ Hinsichtlich des qualifizierten Steuervergehens sind die Delikte Steuerbetrug und Steuerhinterziehung massgebend. Der Steuerbetrug gilt in dem Zeitpunkt als vollendet, in welchem die unechten oder unwahren Urkunden mit der Steuererklärung den Steuerbehörden eingereicht werden. Vor der Einreichung liegen straflose Vorbereitungshandlungen vor.¹⁰⁸⁷ Ein (vollendeter) Steuerbetrugsversuch ist unter diesen Umständen nicht möglich.¹⁰⁸⁸ Da es sich um ein Delikt mit überschüssender Innentendenz handelt, tritt die Beendigung erst mit der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung ein.¹⁰⁸⁹ Die Steuerhinterziehung gelangt ihrerseits mit dem Einreichen der Steuererklärung ins Versuchsstadium und wird mit der rechtskräftigen Veranlagung vollendet bzw. beendet.¹⁰⁹⁰ **Als Beginn der Vortat (Steuerhinterziehung und Steuerbetrug) gilt somit der Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung.**

Der Sinn des Rückwirkungsverbotes liegt darin, dass die Rechtsfolgen einer Handlung im Zeitpunkt ihrer Vornahme vorhersehbar sein müssen.¹⁰⁹¹ Stellt das neue Recht in einzelnen Belangen auf Sachverhalte ab, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen (sog. Rückanknüpfung), ist dies zulässig, sofern dem nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen und sich keine Kollision mit dem Prinzip des Vertrauensschutzes ergibt.¹⁰⁹² Selbst wenn Art. 305^{bis} StGB Steuerperioden vor dem Inkrafttreten der Gesetzesnovelle erfasst, besteht

¹⁰⁸⁵ CASSANI, *Infractions fiscales*, S. 89; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 67.

¹⁰⁸⁶ POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 2 Rz 6.

¹⁰⁸⁷ RICHNER et al., *DBG Handkommentar*, Art. 186 Rz 43; SANSONETTI, *CoRo. LIFD*, Art. 186 Rz 12; LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 6. Gemäss DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 33, ist das Delikt in dem Zeitpunkt vollendet, in dem die Urkunde der Behörde zugeht und nicht schon im Zeitpunkt der Übergabe an die Post.

¹⁰⁸⁸ DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 8; LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 6.

¹⁰⁸⁹ DONATSCH, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 8; LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 8.

¹⁰⁹⁰ LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 8 und Art. 176 Rz 8; SIEBER, *Komm. DBG*, Art. 175 Rz 3.

¹⁰⁹¹ BGE 119 Ia 254 E. 3b; POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 2 Rz 3.

¹⁰⁹² HÄFELIN et al., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Rz 337 ff.

sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für Dritte die **Möglichkeit, sich in Kenntnis der Gesetzesänderung vom 1. Januar 2016 rechtmässig zu verhalten.**

2.10.3.3 Ergebnis

Unterstellt, die Steuerperiode stimmt mit dem Kalenderjahr überein, ist die **Steuerperiode 2015 betroffen, möglicherweise aber auch frühere Perioden, sofern deren Steuererklärung am 1. Januar 2016 noch nicht eingereicht worden ist.** Es ergibt sich insbesondere aus den Materialien kein Hinweis darauf, dass die Übergangsbestimmung anders zu interpretieren ist.¹⁰⁹³

Die vorliegende Überlegung gilt für Fälle der **Steuergeldwäscherei im engeren Sinne.** Geht man davon aus, dass die Urkundenfälschung zusätzlich oder losgelöst vom Steuerbetrug als Vortat gilt (Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne), stellt sich die Problematik des Rückwirkungsverbotes nicht.¹⁰⁹⁴

2.10.4 Auswirkung auf die Meldepflicht

2.10.4.1 Ausgangslage

Die **besonderen Sorgfaltpflichten des Art. 6 Abs. 2 lit. b GwG** in Bezug auf Steuervortaten gelten ab 1. Januar 2016. Der Finanzintermediär muss spätestens nach diesem Zeitpunkt mit den Kunden, die Anhaltspunkte der Steuergeldwäscherei aufweisen, Kontakt aufgenommen haben, denn diese stellen im Hinblick auf die Einreichung ihrer Steuererklärung 2015 (und möglicherweise Steuererklärungen betreffend frühere Steuerperioden) eine potentielle Gefahr dar.

¹⁰⁹³ „Mit einem teilweise angenommenen Antrag zum Thema Steuervortat schlägt die Mehrheit der Kommission eine Schlussbestimmung im Strafgesetzbuch vor, die klarstellt, dass die Einführung einer Steuervortat bei den direkten Steuern keine Rückwirkung auf Sachverhalte zur Folge hat, die sich vor Inkrafttreten dieses Gesetzes ereigneten.“ (Stefan Engler, für die Rechtskommission des Ständerates, AB 2014 S 157). Vgl. auch SIF, Vernehmlassung GAFL, S. 70, und BBl 2014 605, S. 670. Vgl. MOLO, *Riciclaggio*, S. 572 f.

¹⁰⁹⁴ Das Rückwirkungsverbot deckt Teilnahmehandlungen an Steuerdelikten im In- und Ausland sowie Steuergeldwäscherei im Ausland nicht ab (vgl. dazu MATTEOTTI et al., *Steuerstrisiken*, S. 696 ff., und MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 21 ff.

2.10.4.2 Steuerperiode 2015

In Bezug auf die Steuerperiode 2015 wird dem Kunden am besten eine Frist gesetzt, innert welcher er die Steuerkonformität seiner Vermögenswerte glaubhaft zu machen hat,¹⁰⁹⁵ indem er dem Finanzintermediär zum Beispiel eine Kopie seiner Steuerklärung¹⁰⁹⁶ oder eine Konformitätsbestätigung eines Dritten (z.B. Steuerberater) abgibt. Dies muss grundsätzlich spätestens bis zum ordentlichen Stichtag für die Einreichung der Steuererklärung (samt der gewöhnlichen Online-Verlängerungsmöglichkeiten) im Wohnsitzkanton des Kunden erfolgt sein. **Im Kanton Zürich ist der 30. November (2016) massgebend.** Bei Kunden, denen eine ausserordentliche Fristverlängerung zur Einreichung der Steuererklärung bewilligt worden ist, kann allenfalls Kulanz gezeigt werden. Meldet sich aber der Kunde nicht rechtzeitig oder gelingt es ihm nicht, die Steuerkonformität seiner Vermögenswerte glaubhaft zu machen, entsteht ein begründeter Verdacht, der die Meldepflicht von Art. 9 GwG auslöst. Entsprechend dürfte regelmässig auch der Geldwäschereivorsatz erfüllt sein.¹⁰⁹⁷ Da versuchte Steuergeldwäscherei bereits strafbar ist, wenn die Vortat noch – aber zumindest – im Versuchsstadium ist, **kann sich der Finanzintermediär nicht erlauben, auf die Rechtskraft der Veranlagungsverfügung zu warten.** Hinsichtlich der Geldwäscherei ist zu beachten, dass die Erscheinungsform des versuchten Unterlassungsdeliktes denkbar ist,¹⁰⁹⁸ mit der Folge dass eine unterlassene Meldung auch strafbar sein kann, wenn die Steuerbehörde die unvollständige Deklaration bemerkt.

2.10.4.3 Steuerperioden vor 2015

In Bezug auf Steuerperioden vor 2015 genügt es mit Blick auf die Steuergeldwäscherei nach Schweizer Recht, wenn der Kunde nachweist, dass die entsprechenden Steuererklärungen vor dem 1. Januar 2016 eingereicht worden sind. Sind diese noch ausstehend, gerät der Finanzintermediär

¹⁰⁹⁵ Vgl. dazu THELESKLAUF, *Komm. GwG*, Art. 9 Rz 9.

¹⁰⁹⁶ Unter Umständen wird auch eine Kopie der Steuererklärung allfälliger von ihm beherrschter Gesellschaften verlangt.

¹⁰⁹⁷ Es handelt sich beim Täter der Geldwäscherei (durch Unterlassung) nicht zwingend um die gleiche Person wie diejenige, die für die Meldung zuständig ist. Erfüllt der Kundenberater beispielsweise den Geldwäschereivorsatz, ist er trotzdem nicht für die Meldung verantwortlich, sondern nur für die interne Kommunikation betreffend das Profil seines Kunden. Vgl. dazu Kap. 3.8.2.

¹⁰⁹⁸ SEELMANN, *BaKomm. StGB I*, Art. 11 Rz 78 ff.; DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 30 N 2.41.

bereits ab dem 1. Januar 2016 ins Risikofeld der Steuergeldwäscherei. Losgelöst davon sind für Handlungen, welche vor diesem Zeitpunkt vorgenommen wurden, die Risiken wegen Beihilfe zu Steuerdelikten im In- und Ausland und wegen Geldwäschereidelikten nach ausländischem Strafrecht zu berücksichtigen. Das Gesetz enthält jedenfalls kein Verwertungsverbot in allfälligen weiteren Strafuntersuchungen für Informationen, welche auf Grund von Meldungen gemäss der Geldwäschereigesetzgebung an die MROS ausgelöst wurden. Es besteht damit das Risiko, dass Untersuchungen auf Steuerdelikte ausgedehnt werden dürfen, die vor Inkraftsetzung der neuen Steuergeldwäschereibestimmung begangen wurden. Es fragt sich unter diesen Umständen, ob sich die Bankmitarbeiter und insbesondere der Kundenberater auf den *nemo tenetur*-Grundsatz berufen können bzw. ob sich daraus indirekt ein Verwertungsverbot ergibt.¹⁰⁹⁹ (Das Rückwirkungsverbot deckt zudem all diejenigen Fälle nicht vollständig ab, in denen der vor Inkrafttreten der neuen Geldwäschereibestimmung verübten Steuerhinterziehung ein Urkundendelikt zugrunde liegt.)¹¹⁰⁰

2.11 AUSLANDSVORTATEN

2.11.1 Vorbemerkung

Bei der Geldwäscherei liegt das internationale Element in der Natur der Sache, da Vermögenswerte durch Überführung über die Grenze besser verschleiert werden können. In dieser Hinsicht ist das gut ausgebaute Finanzsystem der Schweiz für Missbräuche durch Geldwäscher prädestiniert.¹¹⁰¹ Dies gilt sowohl in Bezug auf Vermögenswerte, die nach der klassischen Konzeption der Geldwäscherei aus einer Vortat herrühren, als auch im Zusammenhang mit der für die Steuergeldwäscherei typischen Verheimlichung von nicht deklarierten Vermögenswerten. Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB wird der Täter auch dann bestraft, wenn die Haupttat im Ausland begangen wurde, sofern diese auch am Begehungsort strafbar ist. Es fragt sich daher, welche ausländischen Steuerdelikte erfasst sind.

¹⁰⁹⁹ Weiteres dazu MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 696 ff.

¹¹⁰⁰ Vgl. dazu die Unterscheidung zwischen Steuergeldwäscherei im engeren und weiteren Sinne gemäss Kap. 2.1. MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 697.

¹¹⁰¹ EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 81.

2.11.2 Auslandsvortat

Grundsätzlich schützt Art. 305^{bis} StGB als Rechtspflegedelikt nur die schweizerische Rechtspflege. Zudem werden ausländische Steuern nicht vom schweizerischen Steuerstrafrecht erfasst.¹¹⁰² Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB öffnet jedoch den räumlichen Anwendungsbereich der Geldwäscherei für ausländische Vortaten. Gemäss der Botschaft zur Geldwäscherei von 1989 geht es bei Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB nicht um die Begründung der Anwendbarkeit schweizerischen Strafrechts auf Taten im Ausland, denn dieser Punkt ist weiterhin nach den Art. 3 ff. StGB zu bestimmen. Es geht vielmehr darum, Fälle zu erfassen, in welchen die Vortat im Ausland, die Geldwäschereihandlung hingegen in der Schweiz begangen wurde.¹¹⁰³ Damit wird auch der Schutz der ausländischen Rechtspflege in den Schutzbereich der Geldwäschereistrafnorm miteinbezogen. Nach der Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen liegt eine ausländische Steuervortat vor, wenn „eine **strafbare Handlung gegenüber einem ausländischen Fiskus** begangen wurde.“¹¹⁰⁴ Einschlägig ist somit ausschliesslich der Erfolgsort. Es kommt zum Beispiel nicht auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen an.

2.11.3 Doppelte Strafbarkeit

2.11.3.1 Im Kontext der kleinen Rechtshilfe

Das Erfordernis der doppelten Strafbarkeit ist ein allgemeiner völkerrechtlicher Grundsatz,¹¹⁰⁵ der im Bereich der Rechtshilfe zur Anwendung kommt. Im internen Recht ergibt sich die Bedingung der doppelten Strafbarkeit aus Art. 35 Abs. 1 lit. a IRSG betreffend die Auslieferung und aus Art. 64 IRSG betreffend die sogenannte kleine Rechtshilfe.¹¹⁰⁶ Das Kriterium der doppelten Strafbarkeit beurteilt sich aber jeweils nach verschiedenen Voraussetzungen.¹¹⁰⁷

1102 Vgl. dazu SUTER, *Fiskaldelikte*, S. 6.

1103 BBl 1989 II 1061, S. 1087.

1104 BBl 2014 605, S. 669. Vgl. Urteil des OGer TG RBOG 2015 S. 191 ff. vom 9. April 2015 E. 4.b.aa.

1105 Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a EÜR kann jede Vertragspartei die Erledigung von Rechtshilfeersuchen um Durchsuchung oder Beschlagnahme von Gegenständen der Bedingung unterwerfen, dass die dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende strafbare Handlung sowohl nach dem Recht des ersuchenden Staates als auch nach jenem des ersuchten Staates strafbar sein muss.

1106 ZIMMERMANN, *Coopération judiciaire internationale*, S. 536.

1107 BGE 125 II 569 E. 6.

Bezüglich Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB interpretiert die Schweiz das **Erfordernis der doppelten Strafbarkeit so, wie es sich aus der kleinen Rechtshilfe (Art. 64 IRSG) ergibt.**¹¹⁰⁸ Diese Verknüpfung lässt sich dadurch erklären, dass die Geldwäscherei nach der klassischen Konzeption eine Vereitelung der Einziehung darstellt.¹¹⁰⁹ Gemäss dem Bundesgericht „dehnt Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB den strafrechtlichen Schutz auf die Verwaltung der ausländischen Justiz und daher auch auf die ausländischen Einziehungsansprüche aus [...], zumindest in dem Masse, in dem die Schweiz dem zur Diskussion stehenden Staat Rechtshilfe gewährt, um sein Einziehungsrecht auszuüben.“¹¹¹⁰ Die sogenannte Herausgabe zur Einziehung ist eine Zwangsmassnahme der kleinen Rechtshilfe (Art. 63 Abs. 2 lit. d und Art. 74a IRSG).¹¹¹¹

Gemäss Art. 64 Abs. 1 IRSG dürfen Massnahmen nach Art. 63, welche die Anwendung prozessualen Zwanges erfordern, nur angeordnet werden, wenn aus der Darstellung des Sachverhalts hervorgeht, dass die im Ausland verfolgte Handlung die objektiven Merkmale eines nach schweizerischen Rechts strafbaren Tatbestandes aufweist. Dies setzt gemäss dem Bundesgericht voraus, „dass das vom Recht des ausländischen Staates mit Strafe bedrohte Verhalten auch vom Schweizer Recht mit Strafe bedroht wird; mit anderen Worten **genügt es, dass die Gesetzgebung der beiden Länder ähnliche Bestimmungen enthalten.**“¹¹¹² Das fehlbare Verhalten muss jeweils mit einer kriminellen Strafe bedroht werden.¹¹¹³ Verwaltungs- oder disziplinarische Massnahmen genügen nicht. Es kommt hingegen weder auf die Einteilung der Delikte als Übertretung, Vergehen oder Verbrechen noch auf die Identität der Normen an.¹¹¹⁴ Es ist auch nicht erforderlich, dass die inkriminierten Verhaltensweisen den gleichen Strafbarkeitsvoraussetzungen unterstellt sind

1108 BGE 136 IV 179, Pra 100 (2011) Nr. 68, E. 2.3.4.

1109 Vgl. dazu Kap. 2.7.2.1.

1110 BGE 136 IV 179, Pra 100 (2011) Nr. 68, E. 2.3.4; ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 14.

1111 „Indem die Schweiz einem ausländischen Staat bei Bestechungsdelikten, namentlich mittels der Übergabe der beschlagnahmten Vermögenswerte zum Zwecke der Einziehung (Art. 74 a IRSG), Rechtshilfe gewährt, erlaubt sie dem ausländischen Staat, sein Einziehungsrecht auszuüben, und erkennt ihm implizit einen Einziehungsanspruch zu. Es handelt sich offenkundig um denselben Einziehungsanspruch, den Art. 305 bis Ziff. 3 StGB zu schützen beabsichtigt.“ (BGE 136 IV 179, Pra 100 (2011) Nr. 68, E. 2.3.4).

1112 BGE 136 IV 179, Pra 100 (2011) Nr. 68, E. 2.

1113 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 133; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66; CASSANI, *Infractions fiscales*, S. 89; BBL 2014 605, S. 669.

1114 Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 172; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 82.

oder identische Strafen drohen.¹¹¹⁵ Es spielt schliesslich keine Rolle, ob die strafbare Handlung im Ausland als Geldwäschereivortat gilt, denn es ist nicht einmal Voraussetzung, dass die Geldwäscherei dort strafbar ist.

Stehen mehrere Straftaten in Frage, genügt es im Kontext der kleinen Rechtshilfe,¹¹¹⁶ wenn die Tatbestandsmerkmale ein einzigen Straftaterfüllt sind.¹¹¹⁷ Es kommt somit nicht darauf an, ob die in Frage stehende Handlung im Ausland mehrere Straftatbestände erfüllt, während nach Schweizer Recht nur ein einziger erfüllt ist oder umgekehrt nur ein Straftatbestand im Ausland erfüllt ist, während in der Schweiz mehrere erfüllt sind.¹¹¹⁸ Das Kriterium der doppelten Strafbarkeit verlangt, dass die im Ausland verfolgte Handlung die **objektiven und subjektiven Merkmale eines nach Schweizer Recht strafbaren Tatbestandes** aufweist. Allfällige besondere Schuldformen, spezielle Absichten, Tatmotive und Gesinnungsmerkmale werden nicht berücksichtigt.¹¹¹⁹ ZIMMERMANN hält in diesem Zusammenhang fest, dass „[e]n matière d'entraide, l'art. 64 al. 1 EIMP a sensiblement réduit la portée de la condition

1115 Entscheid des BStrGer RR.2014.224 vom 30. April 2015 E. 5.2.

1116 Im Gegensatz zur kleinen Amtshilfe müssen bei Auslieferungen die Voraussetzungen der doppelten Strafbarkeit für jedes dem Auslieferungsersuchen zugrundeliegende Delikt erfüllt sein (BGE 125 II 569 E. 6).

1117 „La remise de documents est une mesure de contrainte au sens de l'art. 63 al. 2 let. c EIMP, qui ne peut être ordonnée, selon l'art. 64 al. 1 EIMP mis en relation avec la réserve faite par la Suisse à l'art. 5 ch. 1 let. a CEEJ, que si l'état de fait exposé dans la demande correspond, *prima facie*, aux éléments objectifs d'une infraction réprimée par le droit suisse. L'examen de la punissabilité selon le droit suisse comprend les éléments constitutifs objectifs de l'infraction, à l'exclusion des conditions particulières du droit suisse en matière de culpabilité et de répression [...]. Il n'est ainsi pas nécessaire que les faits incriminés revêtent, dans les deux législations concernées, la même qualification juridique, qu'ils soient soumis aux mêmes conditions de punissabilité ou passibles de peines équivalentes; il suffit qu'ils soient réprimés, dans les deux Etats, comme des délits donnant lieu ordinairement à la coopération internationale [...]. La réunion des éléments constitutifs d'une seule infraction suffisent pour l'octroi de la «petite» entraide [...]. Pour déterminer si la condition de la double incrimination est réalisée, le juge de l'entraide se fonde sur l'exposé des faits contenu dans la requête. Il est rappelé que l'autorité suisse saisie d'une requête n'a pas à se prononcer sur la réalité des faits [...]“ (Entscheid des BStrGer RR.2014.224 vom 30. April 2015 E. 5.2).

1118 ZIMMERMANN, *Coopération judiciaire internationale*, S. 536; BGE 124 II 184 E. 4b.cc.

1119 BGE 124 II 184, E. 4b.cc und BGE 118 Ib 448 E. 3a; HÜRLIMANN-FERSCH, *Amts- und Rechtshilfe*, S. 28 f.; ZIMMERMANN, *Coopération judiciaire internationale*, S. 537 f. Nach dem Wortlaut von Art. 64 Abs. 1 IRSG müsste man sogar nur die objektiven Merkmale prüfen.

de la double incrimination, pourtant expressément réservée lors de la ratification de la CEEJ [EÜR].¹¹²⁰

In Bezug auf Fiskaldelikte gilt der **Vorbehalt von Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG** (i.V.m. Art. 2 lit. a EÜR), nach welchem die Schweiz die Rechtshilfe im Bereich der direkten Steuern auf die kleine Rechtshilfe beschränkt. Dabei liefert die Schweiz dem ersuchenden Staat die gewünschten Informationen und Beweismittel nur dann, wenn das dem Ersuchen zugrunde liegende Verhalten ein qualifiziertes Steuerdelikt darstellt. Ob dies der Fall ist, **beurteilt sich aus Sicht der Schweiz und gestützt auf deren Steuerstrafrecht**. Sie leistet zur Verfolgung von Steuerdelikten im Bereich der direkten Fiskalität Rechtshilfe, wenn das im Rechtshilfeersuchen geschilderte Verhalten, hätte es sich analog in der Schweiz ereignet, als Abgabebetrug zu ahnden wäre. Ein solcher setzt ein arglistiges Vorgehen voraus. Nicht rechtshilfefähig ist ein Verhalten, das nach schweizerischem Recht lediglich als Hinterziehung direkter Steuern gilt, selbst wenn in einem solchen Fall das Kriterium der doppelten Strafbarkeit erfüllt wäre. Der Vorbehalt stellt damit eine zur Anforderung der doppelten Strafbarkeit **zusätzliche unabhängige Hürde** bei der Erteilung internationaler Rechtshilfe dar.¹¹²¹ Es wird jedoch nicht verlangt, dass die ausländische Gesetzgebung einen dem Abgabebetrug von Art. 14 Abs. 2 VStrR ähnlichen Tatbestand enthält.

2.11.3.2 In Bezug auf die Steuergeldwäscherei

Eine Besonderheit der Steuergeldwäscherei ist, dass die Vortat gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB eine Steuerhinterziehung und einen Steuerbetrug (bzw. eine Urkundenfälschung) voraussetzt.¹¹²² **Gemäss den Anforderungen der doppelten Strafbarkeit genügt es jedoch, dass die Auslandsvortat die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale von Art. 175 DBG erfüllt.** Dass die ausländische Tathandlung auch nach schweizerischer Auffassung eine taugliche Vortat darstellen muss, ist ein zusätzliches Erfordernis, welches mit dem Vorbehalt von Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG insofern vergleichbar ist, als sich nur aus Sicht der Schweiz und gestützt auf deren Steuerstrafrecht beurteilen lässt, ob die „Hürde“ erfüllt ist. Es erübrigt sich damit die Prüfung, ob die

1120 ZIMMERMANN, *Coopération judiciaire internationale*, S. 536.

1121 ZIMMERMANN, *Coopération judiciaire internationale*, S. 563.

1122 Vgl. dazu Kap. 2.1 und 2.3.1.

ausländische Rechtsordnung die Urkundenfälschung und insbesondere die Falschbeurkundung – bei Buchführungsdelikten von Relevanz – bestraft.¹¹²³

Deswegen hält die **Botschaft** fest, dass, damit Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB nicht toter Buchstabe bleibt, „die Voraussetzung der beiderseitigen Strafbarkeit nicht zu eng ausgelegt werden [dürfe]. Mit Ausnahme beispielsweise Österreichs kennen die meisten ausländischen Gesetzgebungen keinen in allen Punkten mit der durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangenen Steuerhinterziehung wie ihn Ziffer 1^{bis} vorgesehen übereinstimmenden Tatbestand. In den meisten Ländern ist Steuerhinterziehung unabhängig von der Art, wie sie begangen wird, das heisst unabhängig von der Verwendung falscher Urkunden oder eines anderen betrügerischen Verhaltens, strafbar und bildet eine Geldwäschereivortat. Oft ist die Verwendung falscher Urkunden nur ein Hinweis unter anderen, die die Meldepflicht auslösen, jedoch nicht ein Tatbestandsmerkmal als solches. Wenn im Ausland bereits die „blosse“ Steuerhinterziehung strafbar ist, muss die Voraussetzung der beiderseitigen Strafbarkeit als erfüllt gelten.“¹¹²⁴ Dem ist zuzustimmen.

Diese Passage aus der **Botschaft** und insbesondere der Satz, nach welchem „die Voraussetzung der beiderseitigen Strafbarkeit nicht zu eng ausgelegt werden“ solle, hat **zu Besorgnis geführt**.¹¹²⁵ Gemäss WALDBURGER/FUCHS könne die Botschaft gemäss ihrem Wortlaut so verstanden werden, „dass sich bereits eine Tat, welche – wäre sie in der Schweiz begangen worden – lediglich eine einfache Steuerhinterziehung, nicht aber einen Steuerbetrug darstellt, als Auslandstat im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB und somit als Vortat zur Steuergeldwäscherei qualifiziert.“¹¹²⁶ Eine Minderheit des Ständerates hatte sogar beantragt, eine Ziffer 4 zum Art. 305^{bis} StGB beizufügen, die wie folgt gelaute hätte: „Wurde das Steuerdelikt im Ausland begangen, müssen die Tatbestandselemente nach Artikel 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer erfüllt sein, wie wenn die Tat in der Schweiz begangen worden wäre.“¹¹²⁷ Die Rechtskommission des Ständerates fand diesen Minderheitsantrag hingegen „unnötig und redundant“, weshalb sie auf eine Ergänzung verzichten wollte. „Hier muss klar gesagt

1123 Vgl. für einen internationalen Rechtsvergleich BOOG, *BaKomm. StGB II*, Vor Art. 251 Rz 7 ff.

1124 BBl 2014 605, S. 669.

1125 BBl 2014 605, S. 669.

1126 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 133.

1127 AB 2014 S 168.

werden, dass die doppelte Strafbarkeit in jedem Fall gegeben sein muss, das heisst, die im Ausland begangene Tat muss zwingend die Voraussetzungen des qualifizierten Steuerbetrugs gemäss Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} des Strafgesetzbuchs erfüllen. Anders gesagt: Es muss im Ausland eine vorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung vorliegen, die mittels Verwendung falscher Urkunden begangen wurde.¹¹²⁸ Diese Interpretation bestätigte dann die zuständige Bundesrätin Widmer-Schlumpf: „Die doppelte Strafbarkeit muss in jedem Fall gegeben sein.“ Dabei wies sie darauf hin, dass die Botschaft in diesem Punkt tatsächlich etwas missverständlich sei.¹¹²⁹ Anschliessend teilte auch die Rechtskommission des Nationalrates ihre Auffassung mit, nach welcher „lorsque les juges devront interpréter cette disposition, notamment en matière d'entraide, que la majorité de la commission considère que la condition de la double incrimination est maintenue et que la distinction opérée par le droit suisse entre soustraction et fraude fiscale l'est également.“¹¹³⁰

Diese Auseinandersetzung beruht auf einer **irrtümlichen Vorstellung bezüglich des Konzeptes der doppelten Strafbarkeit**, welche in der Realität regelmässig erfüllt sein dürfte. Die richtige Hürde besteht vielmehr darin, dass sich die ausländische Tat auch als Vortat nach Schweizer Recht qualifizieren muss, wobei die Kriterien von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB erfüllt sein müssen. Die Botschaft ist tatsächlich missverständlich, insofern sie den Eindruck vermittelt, es würde sich etwas an der Voraussetzung der beiderseitigen Strafbarkeit ändern, obwohl dem nicht so ist.

Zusammenfassend ist das Kriterium der doppelten Strafbarkeit im Einzelfall erfüllt, sobald die Tathandlung als „blosse“ Steuerhinterziehung im Ausland strafbar ist und die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale von Art. 175 DBG erfüllt.¹¹³¹

2.11.4 Qualifikation als Vortat nach Schweizer Recht

Wie eingangs festgehalten, gilt bei der Rechtshilfe in Bezug auf Fiskaldelikte der Vorbehalt von Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG. Ob die ausländische Tat einen Abgabebetrug darstellt, beurteilt sich aus Sicht der Schweiz und gestützt

1128 Stefan Engler, für die Rechtskommission des Ständerates, AB 2014 S 171.

1129 Eveline Widmer-Schlumpf, AB 2014 S 172.

1130 Guillaume Barazzone, für die Rechtskommission des Nationalrates, AB 2014 N 1201.

1131 WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 133; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66; CASSANI, *Infractions fiscales*, S. 89; BBl 2014 605, S. 669 f.

auf deren Steuerstrafrecht. Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB stellt eine vergleichbare Hürde dar, wenn er verlangt, dass die ausländische Tat als Vortat nach Schweizer Recht qualifiziert. Nach der Botschaft zur Geldwäscherei von 1989 muss der „Schweizer Richter den Sachverhalt, der sich im Ausland ereignet hat, aufgrund des inländischen Rechts bewerte[n]. Ist er in der Schweiz als Verbrechen [oder neuerdings als qualifiziertes Steuervergehen] einzustufen, muss er als Vortat zu einer hier begangenen Geldwäscherei auch für den Schweizer Richter massgebend sein.“¹¹³² Gemäss dem Bundesgericht ist auf das **Kriterium der abstrakten doppelten Strafbarkeit zurückzugreifen**, das im Allgemeinen im Rahmen der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen zur Anwendung gelangt. Damit wird der „Sachverhalt im nötigen Ausmass und gemäss seinem Sinn übertragen, um seine Strafbarkeit gemäss dem schweizerischen Recht zu beurteilen, wobei von der Hypothese auszugehen sei, dass er sich auf dem Gebiet, oder besser unter der Gerichtshoheit der Schweiz ereignet habe. Bei dieser Übertragung müsse der Richter nicht nur annehmen, dass der [Steuerpflichtige] in der Schweiz (statt im Ausland) gehandelt habe, sondern auch, dass die [Steuerbehörde] die schweizerische sei, also jene des ersuchten Staates statt jener des ersuchenden Staates.“¹¹³³

Nach der Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen, ist zu überprüfen, ob „eine strafbare Handlung gegenüber einem ausländischen Fiskus begangen wurde, welche die Tatbestandsmerkmale von Artikel 186 DBG oder von Artikel 59 Absatz 1 erster Straftatbestand StHG erfüllt, die hinterzogene Steuer [3]00 000 Franken oder den entsprechenden Betrag in der ausländischen Währung pro Steuerperiode übersteigt und die Tat nach der Gesetzgebung am Begehungsort strafbar ist.“¹¹³⁴ HÜRLIMANN-FERSCH vertritt hingegen (in Bezug auf die Rechtshilfe) die Meinung, dass **beim Steuerbetrug nicht auf die Täuschungs- und die Hinterziehungsabsicht des Täters abgestellt werden solle**, da es sich um besondere Schuldformen handle, welche im Rahmen der Prüfung der doppelten Strafbarkeit nicht zu berücksichtigen seien.¹¹³⁵ Dem ist zuzustimmen, denn es entspricht dem bestehenden Konzept der doppelten Strafbarkeit, an welchem der Gesetzgeber festhalten wollte. Dies ergibt sich deutlich aus den parlamentarischen Debatten: „Es muss im

1132 BBl 1989 II 1061, S. 1087. Vgl. auch CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 17.

1133 BGE 136 IV 179, Pra 100 (2011) Nr. 68, E. 2.3.4.

1134 BBl 2014 605, S. 669; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66.

1135 HÜRLIMANN-FERSCH, *Amts- und Rechtshilfe*, S. 28.

Ausland eine vorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung vorliegen, die mittels Verwendung falscher Urkunden begangen wurde.“¹¹³⁶

Zusammenfassend liegt eine ausländische Steuervortat vor, wenn der Täter gegenüber der ausländischen Steuerbehörde eine unechte oder unwahre Urkunde, die objektiv zur Steuerhinterziehung geeignet ist, gebraucht hat und die hinterzogenen Steuern 300 000 Franken pro Steuerperiode in der ausländischen Währung übersteigen.¹¹³⁷ Aus dem Ersuchen muss zudem hervorgehen, dass dies wissentlich und willentlich geschehen ist.

2.11.5 Besonderes zum sachlichen Geltungsbereich

Der sachliche Geltungsbereich erstreckt sich gemäss der Botschaft auf die **ausländischen Steuern, wie sie in der Schweiz von DBG und StHG abgedeckt werden** (Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen, Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen und Grundstückgewinnsteuer).¹¹³⁸ Ausgeschlossen sind die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern, da sie nicht unter Art. 59 StHG fallen.¹¹³⁹

Sind **Kapitalgewinne aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens** im Ausland steuerbar, fallen diese auch in den sachlichen Geltungsbereich der Steuergeldwäscherei, obwohl sie in der Schweiz gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei sind. Diese Befreiung wird als systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung bezeichnet,¹¹⁴⁰ da es sich eigentlich um Einkünfte im Sinne der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG handelt. SUTER/REMUND halten damit zu Recht fest, das Kriterium der abstrakten beidseitigen Strafbarkeit würde „überstrapaziert“, wenn man verlangte, dass der Sachverhalt in gleicher Weise vom Schweizer Steuerstrafrecht erfasst worden wäre, wie wenn er sich in der Schweiz abgespielt hätte.¹¹⁴¹ „Es sollte für die doppelte Strafbarkeit vielmehr ausreichen, wenn im Ausland gegen eine Strafnorm verstossen wurde, welche in ähnlicher Form auch in der Schweiz existiert; ob die von dieser ausländischen Strafnorm geschützte

¹¹³⁶ Stefan Engler, für die Rechtskommission des Ständerates, AB 2014 S 171.

¹¹³⁷ Als Stichtag für den Kurswechsel gilt der Tag, an welchem die Veranlagung rechtskräftig wird.

¹¹³⁸ BBl 2014 605, S. 670; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66.

¹¹³⁹ SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 602; SIF, Vernehmlassung GAFI, S. 63; BARTHOLET, *Private Banking*, S. 403 Fn 106.

¹¹⁴⁰ BGE 115 Ib 238 E. 4.

¹¹⁴¹ SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 603 f.

Steuer in identischer Manier auch in der Schweiz erhoben würde, kann nicht massgeblich sein.“ Dafür spricht, dass der Betrag der hinterzogenen Steuern nach der Gesetzgebung des Landes berechnet wird, in dem der Vortäter steuerpflichtig ist.¹¹⁴² Entscheidend ist auch, dass man sich an das **Prinzip der abstrakten doppelten Strafbarkeit** halten muss. Nach dem Grundsatz „der konkreten doppelten Strafbarkeit [müsste] die im Ausland mit Strafe belegte Tat konkret auch in der Schweiz als strafbar erscheinen [...], wenn sie auf schweizerischem Boden begangen worden wäre. Gemäss dem Grundsatz der abstrakten doppelten Strafbarkeit [...] genügt es hingegen, dass das vom Recht des ausländischen Staates mit Strafe bedrohte Verhalten auch vom schweizerischen Recht mit Strafe bedroht wird; mit anderen Worten genügt es, dass die Gesetzgebung der beiden Länder ähnliche Bestimmungen enthalten.“¹¹⁴³ Werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens im Ausland nicht deklariert, weicht dieses Verhalten nicht von demjenigen einer strafbaren Steuerhinterziehung in der Schweiz ab, die in der illegalen Herbeiführung eines Steuerausfalles aufgrund einer unvollständigen Veranlagung besteht. Unterlässt ein ausländischer Steuerpflichtiger die korrekte Deklaration von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens (z.B. Aktiendepot), das er bei einer schweizerischen Bank hält, stellt dies gemäss SUTER/REMUND eine Geldwäschereivortat dar.¹¹⁴⁴ Vorausgesetzt ist jedoch, dass dem Ganzen ein Steuerbetrug – aus Schweizer Sicht betrachtet – bzw. eine Urkundenfälschung nach Art. 251 StGB zugrunde liegt. Der erste Fall könnte auftreten, wenn dem Fiskus eine **unwahre Bankbescheinigung** eingereicht wird, was in Bezug auf solche Veräusserungsgeschäfte jedoch selten vorkommen dürfte.¹¹⁴⁵ Der zweite

¹¹⁴² SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66; BBl 2014 605, S. 670.

¹¹⁴³ BGE 136 IV 179, Pra 100 (2011) Nr. 68, E. 2.

¹¹⁴⁴ SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66.

¹¹⁴⁵ Man könnte sich vorstellen, dass es sich beim Steuerpflichtigen um einen ausländischen Unternehmer handelt, der losgelöst von der Veräusserung der Aktien eine Buchhaltung mit unwahren Angaben abgibt. In einem solchen Fall liegt sowohl eine Steuerhinterziehung als auch (nach Schweizer Recht qualifiziert) ein Steuerbetrug vor. Mangels Zusammenhang zwischen der Steuerhinterziehung in Bezug auf die veräusserten Aktien und dem „Steuerbetrug“ in Bezug auf die unternehmerische Tätigkeit, dürfte wohl keine ausländische Vortat im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB vorliegen.

Fall kommt vor, wenn das **Formular A**¹¹⁴⁶ mit unwahren Angaben ausgefüllt wird.¹¹⁴⁷

2.11.6 Ergebnis

Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB erstreckt den Schutz der Geldwäschereibestimmung auf die ausländische Rechtspflege. Bei Steuerdelikten liegt eine Auslandsvortat vor, wenn eine strafbare Handlung gegenüber einem ausländischen Fiskus begangen wurde.¹¹⁴⁸ Nach dem **Prinzip der doppelten Strafbarkeit** muss die ausländische Tathandlung die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG erfüllen.¹¹⁴⁹ Anschliessend ist mit Rückgriff auf das Kriterium der abstrakten doppelten Strafbarkeit zu prüfen, ob die Tathandlung als Geldwäschereivortat nach Schweizer Recht qualifizieren würde, wobei die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale von Art. 186 DBG (unter Ausschluss der Täuschungs- und Hinterziehungsabsicht des Täters) einschlägig sind. Zum sachlichen Geltungsbereich gehören die ausländischen Steuern, wie sie in der Schweiz durch DBG und StHG abgedeckt werden, wobei Kapitalgewinne aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens grundsätzlich erfasst sind. Die vorliegende Auslegung erlaubt bestmöglich das Ziel von 305^{bis} Ziff. 3 StGB zu erreichen, dass die Vermögenswerte im Zusammenhang mit ausländischen, denjenigen im Zusammenhang mit inländischen Vortaten möglichst gleichgestellt werden.¹¹⁵⁰ 1.1

2.12 SUBJEKTIVES TATBESTANDSELEMENT

2.12.1 Vorbemerkung

Geldwäscherei stellt ein **Vorsatzdelikt** dar, wobei **Eventualvorsatz genügt**.¹¹⁵¹ Der Täter muss die Tat somit mit Wissen und Willen ausführen, wobei er sich

¹¹⁴⁶ Dies setzt voraus, dass die Urkundenfälschung als Vortat angesehen wird.

¹¹⁴⁷ Dies setzt allerdings voraus, dass man die Variante der Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne in Betracht zieht. Vgl. dazu 2.1.

¹¹⁴⁸ BBl 2014 605, S. 669.

¹¹⁴⁹ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 133; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66; CASSANI, *Infractions fiscales*, S. 89; BBl 2014 605, S. 669 f.

¹¹⁵⁰ ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 482.

¹¹⁵¹ BBl 1989 II 1061, S. 1084.

auch strafbar macht, wenn er die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt. Der Vorsatz ist bei der Geldwäscherei ein doppelter. Er muss sich einerseits auf die Vortat bzw. das Tatobjekt, andererseits auf die Tathandlung beziehen.¹¹⁵² Darüber hinaus werden keine inneren Tatbestandselemente wie zum Beispiel eine Bereicherungs- oder Vorteilsabsicht gefordert.¹¹⁵³

Fahrlässigkeit ist nicht strafbar.¹¹⁵⁴ Gemäss Art. 7 Abs. 2 GwV-FINMA kann jedoch die **fahrlässige Entgegennahme von Vermögenswerten**, die aus einem Verbrechen oder einem qualifizierten Steuervergehen herrühren, bereits die vom Finanzintermediär geforderte Gewähr für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit in Frage stellen.

Nach dem „*principe de la concomitance*“ ist *dolus subsequens* nicht strafbar.¹¹⁵⁵ Der Vorsatz muss vor der Tat bestanden haben und während des ganzen Handlungsablaufs fortbestehen.¹¹⁵⁶ Mitarbeiter von Finanzintermediären können sich damit, sobald sie den begründeten Verdacht haben, dass die Vermögenswerte eines Kunden nicht deklariert worden sind, der Geldwäscherei strafbar machen – durch Handlung, sollten sie weitere Transaktionen durchführen oder aber durch Unterlassung, sollten sie die Meldepflicht von Art. 9 GwG verletzen.¹¹⁵⁷

2.12.2 Vorsatz hinsichtlich der Vortat bzw. des Tatobjektes

2.12.2.1 Allgemeines

Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB verwendet die Formulierung „Vermögenswerten[, die wie der Täter] **weiss oder annehmen muss**, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren“. Gemäss der Botschaft muss der Täter „lediglich die groben Grundzüge des Sachverhaltes kennen, die die Vortat zu einer strafbaren Handlung machen.“¹¹⁵⁸ Gemäss dem Bundesgericht

1152 BGE 122 IV 211 E. 2e; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 183 ff.; TAUBE, *Diss.*, S. 93; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 392; BBl 1989 II 1061, S. 1084.

1153 PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{bis} Rz 59; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 50; BBl 1989 II 1061, S. 1085.

1154 Die Bestrafung der fahrlässigen Geldwäscherei war im Vorentwurf vorgesehen. Vgl. dazu BERNASCONI, *Bericht Geldwäscherei*, S. 25.

1155 CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 52.

1156 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 409.

1157 Vgl. dazu Kap. 2.8.3.5.

1158 BBl 1989 II 1061, S. 1085.

genügt es, wenn Verdachtsgründe die Möglichkeit einer strafbaren Vortat nahelegen, indem der Täter die für die Subsumtion erforderlichen Umstände kennt.¹¹⁵⁹ Nach der herrschenden Lehre sind an die Vorstellung des Täters hinsichtlich der Vortat **nicht allzu hohe Anforderungen** zu stellen. Kommt der Vortäter selber als Täter der Geldwäscherei in Frage, dürfte der Vorsatz hinsichtlich der Vortat regelmässig erfüllt sein.

Die Frage des „Wissen oder Wissen müssen“ stellt sich damit vor allem, wenn ein Dritter als Täter in Frage kommt, insbesondere bei Finanzintermediären bzw. ihren Mitarbeitern.¹¹⁶⁰ Gemäss herrschender Lehre und Botschaft reicht es bereits aus, wenn der Täter auf Grund gewisser Anhaltspunkte – insbesondere nach dem Anhang zur GwV-FINMA – über die Begehung der Vortat zwar im Ungewissen ist, jedoch bewusst auf weitere Nachforschungen verzichtet, um nicht die Wahrheit erfahren zu müssen (sog. bewusste Blindheit).¹¹⁶¹ ACKERMANN warnt allerdings davor, dass nicht „isoliert und schematisch in jedem Fall vom Nachweis des Wissens um einen solchen Anhaltspunkt direkt auf Eventualvorsatz“ geschlossen werden dürfe, was der Anhang zur GwV-FINMA (1.1) mittlerweile ausdrücklich festhält.¹¹⁶²

Gemäss herrschender Lehre¹¹⁶³ und Bundesgericht¹¹⁶⁴ soll der Geldwäschereivorsatz nach der Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung beurteilt werden. TAUBE verwirft diesen Standpunkt und macht geltend, der Wortlaut von Art. 305^{bis} StGB stelle nicht auf Sorgfalt ab. Der Sorgfaltsteil werde vielmehr

1159 BGE 119 IV 242 E. 2b; Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.5.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

1160 MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 14.

1161 ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 396 ff.; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 189; CASSANI, *Commentaire CP*, Art. 305^{bis} Rz 52; ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 33; BBl 1989 II 1061, S. 1085.

1162 ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 402.

1163 EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 194 f.; GRABER, *Diss.*, S. 147; ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 33.

1164 BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79; Urteil des BGer 6B.908/2009 vom 3. November 2010, E. 8.1 (nicht publiziert). Vgl. auch BGE 125 IV 242 E. 3c. Es ging in dieser Entscheidung um einen HIV-Infizierten, der mit einer Sexualpartnerin ungeschützten Verkehr hatte, ohne sie über seine Infektion in Kenntnis zu setzen. Gemäss dem Bundesgericht verletzte er damit die ihm aufgrund seines Gesundheitszustandes im sexuellen Bereich obliegenden Sorgfaltspflichten, sodass die Vornahme dieser potentiell infektiösen Verhaltensweise nicht anders interpretiert werden könne, als dass der Betroffene die Ansteckung seiner Partnerin in Kauf genommen habe.

einerseits im Aufsichtsrecht (GwG), andererseits in Art. 305^{ter} StGB geregelt:¹¹⁶⁵ „Dem Bankmitarbeiter, welcher seinen Sorgfaltspflichten gemäss Art. 305^{ter} StGB nicht nachgekommen ist, muss zur Erfüllung des Straftatbestandes nicht bewiesen werden, dass er von der deliktischen Herkunft wusste oder eine solche annehmen musste, da dies nicht Tatbestandsmerkmal der mangelnden Sorgfalt bei Art. 305^{ter} StGB ist.“ Diese Trennung der Tatbestände stelle den bewussten Verzicht des Gesetzgebers auf einen Fahrlässigkeitstatbestand der Geldwäscherei dar.¹¹⁶⁶ TAUBE ist insofern zuzustimmen, als beim Geldwäschereivorsatz nicht primär die Sorgfaltspflichten massgebend sind, sondern die dem Täter bekannten Anhaltspunkte. Diese lösen die Pflicht des Finanzintermediärs gemäss Art. 6 Abs. 2 GwG aus, die Hintergründe und den Zweck einer Transaktion oder einer Geschäftsbeziehung abzuklären. Gemäss LOMBARDINI „la doctrine suggère que le magistrat s'interroge sur les circonstances de faits connus de la personne soupçonnée de blanchiment et retienne que celle-ci a agi avec conscience et volonté si elle acceptait le risque que les fonds proviennent, directement ou indirectement, d'une grave infraction, sans forcément savoir laquelle.“¹¹⁶⁷ Gemäss ACKERMANN darf somit auf den Eventualvorsatz des Täters geschlossen werden, wenn auf Grund der Umstände davon auszugehen ist, dass ihm **Anhaltspunkte der Geldwäscherei** bekannt waren.¹¹⁶⁸ Ob die Sorgfaltspflichten im Einzelfall eingehalten worden sind, der Täter jedoch das Ergebnis der Überprüfung ignoriert hat (sog. bewusste Blindheit) oder ob er tatsächlich keine Abklärungen vorgenommen hat, spielt keine Rolle.¹¹⁶⁹ Selbst das Erfüllen der Sorgfaltspflichten des GwG

1165 „Wer berufsmässig fremde Vermögenswerte annimmt, aufbewahrt, anlegen oder übertragen hilft und es unterlässt, mit der nach den Umständen gebotenen Sorgfalt die Identität des wirtschaftlich Berechtigten festzustellen, wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe bestraft.“ (Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB).

1166 TAUBE, *Diss.*, S. 95 f.; BBl 1996 III 1101, S. 1116. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Geltungsbereich von Art. 305^{ter} StGB ohnehin nicht mit demjenigen von Art. 305^{bis} StGB übereinstimmt. Der erste will einzig die fehlende Identifikation des wirtschaftlich Berechtigten pönalisieren, wobei es keine Rolle spielt, ob die Vermögenswerte im konkreten Fall „sauber oder dreckig“ sind. Zudem erfasst Art. 305^{ter} StGB nicht die anderen Sorgfaltspflichten, insbesondere nicht die Pflicht der risikobasierten Prüfung gemäss Art. 6 GwG. Vgl. dazu PIETH, *BaKomm. StGB II*, Art. 305^{ter} Rz 6 und 28.

1167 LOMBARDINI, *Banques et blanchiment*, Rz 301; ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 33.

1168 ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 403 f.

1169 Vgl. dazu ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 398. A.M. STRASSER, *Rechtsprechung*, Folie 35, nach welchem die pflichtwidrige Nichtvornahme von Abklärungen keinen Eventualvorsatz begründen kann.

sowie der einschlägigen Richtlinien und Weisungen schliesst damit einen deliktischen Vorsatz nicht aus.¹¹⁷⁰

2.12.2.2 Steuergeldwäscherei im Besonderen

2.12.2.2.1 Elemente des Vorsatzes

Der Vorsatz der Steuergeldwäscherei muss sich darauf erstrecken, dass die Vermögenswerte Gegenstand einer **Steuerhinterziehung** nach Art. 175 DBG¹¹⁷¹ sind, welche auf einen **Steuerbetrug** nach Art. 186 DBG bzw. je nach Auffassung auf eine **Urkundenfälschung** gemäss Art. 251 StGB zurückzuführen sind. In dieser Dissertation wird auf Grund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf das Risiko hingewiesen, dass die Urkundenfälschung als Vortat der Steuergeldwäscherei gelten könnte – unabhängig oder in echter Konkurrenz mit einem Steuerbetrug (Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne).¹¹⁷² In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass eine inhaltlich unwahre kaufmännische Buchhaltung sowohl als Urkundenfälschung (Falschbeurkundung) als auch als Steuerbetrug qualifiziert werden kann, wenn sie dem Fiskus eingereicht wird. Inhaltlich unwahre Bankformulare A und W-8BEN stellen auf jeden Fall eine Falschbeurkundung und, sobald sie der Steuerbehörde eingereicht werden – dies ist aber nicht der Regelfall –, einen Steuerbetrug dar.¹¹⁷³

Vertritt man hingegen die Meinung, dass die Steuergeldwäscherei nur strafbar ist, wenn ein Fall von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB vorliegt (Steuergeldwäscherei im engeren Sinne), fällt einerseits der Tatbestand der Urkundenfälschung weg

¹¹⁷⁰ ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 33; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 394; a.M. jedoch EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 195.

¹¹⁷¹ Der Vorsatz muss sich darauf beziehen, dass es sich um nicht deklarierte Vermögenswerte gemäss dem Geltungsbereich des DBG und des StHG handelt, das heisst hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen, Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen und Grundstückgewinnsteuern. Ausgeschlossen sind insbesondere die Erbschafts- und Schenkungssteuern, sowie die indirekten Steuern (inkl. Verrechnungssteuern). Vgl. dazu SIF, *Vernehmlassung GAFI*, S. 63; BBl 2014 605, S. 670; OBERSON/MELLER, *Recommandation GAFI*, S. 171 ff. und 179; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 64; MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 13.

¹¹⁷² Vgl. dazu Kap. 2.1.

¹¹⁷³ Es ist denkbar, dass das Formular A der Steuerbehörde eingereicht wird, um betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen zu bestätigen, dass keine Bankbeziehung besteht. Vgl. dazu MOLO, *Riciclaggio*, S. 567, und im Übrigen Kap. 2.3.7.1.5.1.

und muss sich andererseits der Vorsatz auf die Überschreitung der **Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode** beziehen.¹¹⁷⁴

2.12.2.2.2 *Anhaltspunkte die unter Umständen
auf Vorsatz schliessen lassen*

2.12.2.2.2.1 *Steuerdelikte im Allgemeinen*

Hilfreich für die Bestimmung des (Eventual-)Vorsatzes im Einzelfall sind die **Anhaltspunkte gemäss dem Anhang zur GwV-FINMA**, welche Hinweise auf Geschäftsbeziehungen oder Transaktionen mit erhöhten Risiken enthalten. Diese im Rahmen der allgemeinen Geldwäscherei entwickelten Anhaltspunkte gelten nun auch in Bezug auf die Steuervortaten und stellen für die Finanzintermediäre grundsätzlich nichts Neues dar.¹¹⁷⁵ SUTER/REMUND schildern eine gute Übersicht der Alarmzeichen in Bezug auf die Steuergeldwäscherei.¹¹⁷⁶

Von besonderer Relevanz sind der **Sitz oder Wohnsitz des Kunden** bzw. die **Staatangehörigkeit des Vertragspartners oder des wirtschaftlich Berechtigten**. Bei den Staaten, bezüglich denen eine Amtshilfeklausel nach Art. 26 OECD-MA oder sogar ein Abgeltungssteuerabkommen bzw. zukünftig der AIA gilt, wird eine niedrige Gefahr der Steuerflucht bestehen.¹¹⁷⁷ Dies ist auch der Fall, wenn die Vermögenswerte im Wohnsitzstaat des Kunden nicht der objektiven Steuerpflicht unterliegen. Das Risiko der Steuergeldwäscherei ist hingegen höher, sobald Verhältnisse mit Staaten vorliegen, mit denen die Schweiz nicht über ein Steuerabkommen verfügt und die für fehlende Transparenz im Finanzbereich bekannt sind. Als Richtschnur diesbezüglich kann beispielsweise das Assessment der IMF über die Offshore-Finanzzentren dienen.¹¹⁷⁸

Gewisse **Sonderwünsche** gelten als verdächtig. Problematisch ist unter anderem der Kunde, der die Errichtung einer grossen Anzahl von Konten

¹¹⁷⁴ Vgl. dazu Kap. 2.1 und MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695, gemäss welchen der hitzig debattierte Schwellenwert in der Praxis in vielen Fällen gar nicht von derart grosser Bedeutung sein dürfte.

¹¹⁷⁵ ZOLLINGER, *Komm. GwG*, Art. 305^{bis} StGB Rz 33; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 72.

¹¹⁷⁶ SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 72 ff.

¹¹⁷⁷ SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 623; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 73 f.

¹¹⁷⁸ <https://www.imf.org/external/NP/ofca/OFCA.aspx> (zuletzt besucht am 17. August 2016).

mit verschiedenen Stammnummern verlangt,¹¹⁷⁹ im Zusammenhang mit bestimmten Transaktionen Codewörter benutzen will, auffällig viele Bartransaktionen tätigt, Durchlaufkonten verwendet,¹¹⁸⁰ bloss Investitionen in verrechnungssteuerfreie bzw. quellensteuerfreie Anlagen möchte, keinen ordentlichen postalischen Verkehr wünscht oder als Zustellungsempfänger der Post einen Treuhänder oder Anwalt einsetzt oder die Post bei der Bank selbst lagert (sog. „Hold Mail“).¹¹⁸¹ Zu beachten sind ferner Anhaltspunkte, die sich aus einem **Kreditgeschäft** ergeben, insbesondere wenn die Sicherheit aus nicht deklarierten Vermögenswerten besteht (*loan back*-System).¹¹⁸²

Als *red flag* gilt für einen Finanzintermediär insbesondere die **Eröffnung eines Strafverfahrens** gegen den Vertragspartner bzw. wirtschaftlich Berechtigten in der Schweiz oder im Ausland, solange nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Vermögenswerte im Zusammenhang mit einem Steuerdelikt (oder einem Verbrechen) stehen.¹¹⁸³ Problematisch sind schliesslich die Herstellung inhaltlich unwahrer Bescheinigungen oder Beihilfehandlungen zu Steuerdelikten.¹¹⁸⁴

2.12.2.2.2.2 *Urkundenfälschung bzw. einen Steuerbetrug*

Im Vordergrund stehen zunächst Fälle, in denen ein Finanzintermediär bzw. seine Bankmitarbeiter eine inhaltlich unwahre oder irreführende Bescheinigung (z.B. Kontoauszug) erstellt haben, oder in denen der Vertragspartner im Wissen des Bankmitarbeiters das **Formular A** bei der Kontoeröffnung mit unwahren Angaben ausgefüllt hat.

Des Weiteren sind alle Fälle in Betracht zu ziehen, in welchen der Bankmitarbeiter auf Grund der ihm bekannten Umstände den Verdacht haben muss, dass der Kunde eine inhaltlich unwahre kaufmännische Buchhaltung bzw. Steuerbilanz erstellt hat. Die Problematik stellt sich bei **Offshore-Strukturen**¹¹⁸⁵ die für die Vermögensverwaltung eingesetzt werden, denn solche juristische Gebilde erlauben unter Umständen **verdeckte**

1179 Anhang GwV-FINMA (A20); ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 404.

1180 Anhang GwV-FINMA (A17); ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 400 und 404.

1181 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 674.

1182 ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 406; WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 118; Anhang GwV-FINMA (3.3.1).

1183 SUTER/REMUND, *Infraktions fiscales*, S. 74.

1184 MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 683 f.

1185 Urteil des BGer 6P.125/2005 vom 23. Januar 2006 E. 11.2; MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 20.

Gewinnausschüttungen. Solch eine Fallkonstellation liegt typischerweise vor, wenn einer Offshore-Struktur direkt Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit zufließen, obwohl solche Einkünfte handelsrechtlich in der Geschäftsbuchhaltung eines anderen Unternehmens hätten verbucht werden sollen. Ähnliches gilt, wenn über die Offshore-Struktur aufgrund fiktiver Rechnungen Zahlungen eines Unternehmens geleitet werden oder wenn die Zahlungen rechnungslegungsrechtlich nicht in einem korrekten Aufwandkonto verbucht worden sind, um den wahren Charakter der Leistung in der Erfolgsrechnung zu verschleiern.¹¹⁸⁶ Es darf beim Vorhandensein einer Offshore-Struktur indessen nicht automatisch auf den Geldwäschereivorsatz geschlossen werden.¹¹⁸⁷

Es ist im Übrigen allgemein auf die **berufliche Tätigkeit** des Vertragspartners bzw. des wirtschaftlich Berechtigten zu achten. Besteht für ihn eine Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht als Einzelunternehmer bzw. Teilhaber einer Personengesellschaft oder ist er Inhaber einer juristischen Person (Art. 957 OR), ist die Bank grundsätzlich dem Risiko der Steuergeldwäscherei ausgesetzt.

2.12.2.2.2.3 *Falsche Angabe des wirtschaftlich Berechtigten*

Die Täuschung über den wirtschaftlich Berechtigten stellt einen zentralen Punkt der Steuergeldwäscherei dar, denn der Steuerpflichtige kann auf diesem Weg die Verknüpfung zwischen ihm und den nicht deklarierten Vermögenswerten verwischen, namentlich im Hinblick darauf, dass das Bankgeheimnis in einem Strafverfahren oder auf Grund eines Amtshilfeersuchens durchbrochen werden kann. Es besteht zwar die Vermutung, dass der Vertragspartner und der wirtschaftlich Berechtigte identisch sind.¹¹⁸⁸ Weiss der Finanzintermediär jedoch, dass dem nicht so ist oder hat er Zweifel an der Richtigkeit dieser Vermutung, ist er nach Massgabe von Art. 4 Abs. 2 lit. a GwG verpflichtet, eine schriftliche Erklärung darüber einzuholen, wer der wirtschaftlich Berechtigte ist. Eine ähnliche Pflicht besteht, wenn die Vertragspartei eine Sitzgesellschaft ist sowie neuerdings wenn sie eine operativ tätige juristische Person ist (Art. 4 Abs. 2 lit. b GwG).¹¹⁸⁹ Ein Hinweis für eine

1186 Anhang GwV-FINMA (A8^{bis}); MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 695; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 404.

1187 SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 606 und 622.

1188 Rz 25 Abs. 1 VSB.

1189 Urteil des BGer 6P.125/2005 vom 23. Januar 2006 E. 11.2.

Täuschung über den wirtschaftlich Berechtigten liegt vor, wenn die **Vermögenswerte unverhältnismässig zur wirtschaftlichen Situation** des angegebenen wirtschaftlich Berechtigten sind oder wenn bargeldlose internationale Transaktionen in einer Häufigkeit und in einem Umfang stattfinden, die nicht ausschliesslich mit der Geschäftstätigkeit des angegebenen wirtschaftlich Berechtigten erklärt werden können.¹¹⁹⁰ Wird eine **unbeschränkte Vollmacht an eine Drittperson** erteilt, welche nicht erkennbar in einer genügend engen Beziehung zum angegebenen wirtschaftlich Berechtigten steht, kann dies ein Indiz dafür darstellen, dass die Vermögenswerte in der Tat für einen Dritten gehalten werden.¹¹⁹¹

Aus **Kassageschäften** ergeben sich möglicherweise auch Anhaltspunkte der Geldwäscherei. Es handelt sich dabei „um Geschäfte, welche nicht über ein bestehendes Konto bei einem Finanzintermediär abgewickelt werden und die keine weitere Beziehung des Kunden zum Finanzintermediär zur Folge haben. Dadurch fehlt es auch an Unterlagen, welche es ermöglichen würden, die Herkunft und den weiteren Weg der vorgelegten Vermögenswerte zu rekonstruieren (*paper trail*).“¹¹⁹² Wird ein solches Geschäft „von erheblichem Wert“ getätigt, muss der Finanzintermediär gemäss Art. 4 Abs. 2 lit. c GwG ohnehin von der Vertragspartei eine schriftliche Erklärung darüber einholen, wer die wirtschaftlich berechtigte Person ist.¹¹⁹³

2.12.2.2.3 Anhaltspunkte für ein vermindertes Risiko

Allfällige Zweifel an der Steuerkonformität können allenfalls durch dahingehende Erklärungen des Steuerpflichtigen entkräftet werden, dass die angelegten Vermögenswerte versteuert wurden bzw. diese in seinem Wohnsitzstaat nicht der objektiven Steuerpflicht unterliegen. Der sogenannten **Steuerehrlichkeitserklärung** kommt allerdings keine erhöhte Glaubwürdigkeit und damit auch kein Urkundencharakter zu.¹¹⁹⁴ Deshalb werden die Erklärungen des Steuerpflichtigen am besten mittels Belegen

1190 Anhang GwV-FINMA (A25); Rz 25 Abs. 2 lit. b VSB; WYSS, *Komm. GwG*, Art. 4 Rz 4; ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 404.

1191 Rz 25 Abs. 2 lit. b VSB; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 73; SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 622; TAUBE, *Diss.*, S. 166. Andere Familienmitglieder oder eine Vertrauensperson wie ein Anwalt sind in der Regel nicht problematisch.

1192 BBl 1996 III 1101, S. 1122.

1193 SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 74; ACKERMANN, *OK' I*, Art. 305^{bis} Rz 405; WYSS, *Komm. GwG*, Art. 3 Rz 17 ff.

1194 MOLO, *Riciclaggio*, S. 567. Vgl. dazu Kap. 2.3.7.1.5.2.

oder Bestätigungen eines Dritten (Steuerberater, Rechtsanwalt, Notar oder Vermögensverwalter) untermauert,¹¹⁹⁵ wobei dies nicht besonders realistisch erscheint. Die Erlaubnis des Kunden an den Finanzintermediär, Informationen an die Steuerbehörden zu erteilen oder ein **Verzicht des Kunden auf das Bankgeheimnis** können zur Glaubhaftmachung der Steuerkonformität der Vermögenswerte beitragen. Gelingt es damit dem Kunden, die Steuerehrlichkeit glaubhaft zu machen, dürfen die Finanzintermediäre und ihre Mitarbeiter die Vermögenswerte des geprüften Kunden annehmen bzw. weiter verwalten. Es bleibt allerdings noch zu prüfen, ob das ausländische Steuerrecht bzw. Steuerstrafrecht einen Sorgfaltsmassstab erfordert, welcher über den dargestellten risikobasierten Ansatz hinausgeht.¹¹⁹⁶

2.12.3 Vorsatz hinsichtlich der Tathandlung

Hinsichtlich der Tathandlung der Steuergeldwäscherei ist der (Eventual-) Vorsatz erfüllt, sobald der Täter zumindest eine Vorstellung davon hat, dass seine **Handlung geeignet ist, die Einziehung bzw. das Nachsteuerverfahren zu vereiteln und dies in Kauf nimmt**.¹¹⁹⁷ Mit dieser Anforderung wird neben dem Wissenselement auch dem Willenselement im Sinne von Art. 12 Abs. 2 StGB Bedeutung gegeben. Strafbar ist somit nur der Täter, der sich gegen das von Art. 305^{bis} StGB geschützte Rechtsgut entschieden hat. Gemäss ACKERMANN wird „in der Regel aus der bewussten Vornahme einer gefährlichen Handlung (Tathandlung) auf eine solche Entscheidung gegen das Rechtsgut geschlossen.“¹¹⁹⁸ „[D]ie Schweizer Lehre, die weitgehend am voluntativen Element des Vorsatzes festhält, leitet [gemäss NADELHOFER DO CANTO] den „Willen“ häufig aus dem Umstand ab, dass der Täter wider besseres Wissen um das Risiko einer tatbestandsmässigen Verwirklichung nicht von seinem Verhalten Abstand genommen hat.“¹¹⁹⁹ **Das Bundesgericht neigt dazu, beide Vorsatzkomponenten – einerseits Vortat bzw. Tatobjekt, andererseits Tathandlung – zu vermengen.**¹²⁰⁰ „En matière de blanchiment, on peut

¹¹⁹⁵ SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 74.

¹¹⁹⁶ MATTEOTTI et al., *Steuerrisiken*, S. 689 f.; SUTER/REMUND, *Neue Vortaten*, S. 623.

¹¹⁹⁷ BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79, Urteil des BGer 6B.908/2009 vom 3. November 2010, E. 8.1 (nicht publiziert); EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 191.

¹¹⁹⁸ ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 421.

¹¹⁹⁹ NADELHOFER DO CANTO, *Diss.*, S. 213 f.

¹²⁰⁰ „Zu den relevanten Umständen für die Entscheidung der Rechtsfrage, ob der Täter eventualvorsätzlich oder bewusst fahrlässig gehandelt hat, gehören u.a. die Grösse des (ihm bekannten) Risikos der Tatbestandsverwirklichung und die Schwere der

en principe déduire du fait que l'auteur a agi en connaissance du risque que son acte crée une entrave à la recherche, à la découverte de l'origine ou à la confiscation des valeurs patrimoniales (notamment lorsqu'il connaît l'origine illicite des fonds), qu'il s'est déterminé en défaveur du bien juridiquement protégé.¹²⁰¹

Eine solche Vorgehensweise lässt sich dadurch erklären, dass der Kreis der möglichen Geldwäschereihandlungen an und für sich sehr breit ist.¹²⁰² Es stellen unter Umständen ganz alltägliche Transaktionen wie die blossе Annahme und der reine Besitz bzw. das Aufbewahren von Vermögenswerten oder das Einzahlen auf das eigene Bankkonto, vorsätzliche Geldwäschereihandlungen dar. Selbst die Umwandlung von Bargeld in Buchgeld gilt möglicherweise als Geldwäschereihandlung, weil sie den Zugang zum schnellen internationalen Transfer mit Hilfe elektronischer Übertragungsmittel eröffnet.¹²⁰³ Das objektive Element der Geldwäschereihandlung weist damit bereits schwache Konturen auf, sodass **der Vorsatz hinsichtlich der Tathandlung kein scharfes Kriterium darstellt**. Es kommt damit dem Vorsatz hinsichtlich der Vortat entscheidende Bedeutung zu. Ist dieser erfüllt, dürfte das Gericht regelmässig auf die Erfüllung des Vorsatzes betreffend die Tathandlung schliessen.¹²⁰⁴ Im

Sorgfaltspflichtverletzung. Je grösser etwa das Risiko der Tatbestandsverwirklichung ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, desto näher liegt die tatsächliche Schlussfolgerung, der Täter habe die Tatbestandsverwirklichung in Kauf genommen [...]. Zu den relevanten Umständen können aber auch die Beweggründe des Täters und die Art der Tat gehören.“ (BGE 125 IV 242 E. 3c). In einem späteren Entscheid hielt das Bundesgericht fest, dass „la constitution de multiples sociétés offshore, l'ouverture de comptes au nom de ces sociétés avec des ayants droit économiques fictifs ainsi que le transfert physique de fonds, y compris transfrontalier, étaient des actes types de blanchiment, de sorte que les recourants, spécialistes de la finance, devaient présumer qu'il s'agissait de fonds d'origine criminelle.“ (Urteil des BGer 6P.125/2005 vom 23. Januar 2006 E. 11.2). Vgl. auch BGE 136 IV 188, Pra 100 (2011) Nr. 79; Urteil des BGer 6B.908/2009 vom 3. November 2010, E. 8.2 (nicht publiziert): „De plus, au vu de ses propres déclarations, le recourant était parfaitement conscient de l'origine illicites de ces avoirs. En restant passif, il s'est accommodé d'une réalisation possible des éléments objectifs constitutifs de l'infraction de blanchiment.“.

1201 Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.5.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

1202 Es sind keine berufstypischen Handlungen ersichtlich, die von vornherein ausserhalb des Dunstkreises der Geldwäscherei liegen würden.

1203 BGE 124 IV 274 E. 4; BBl 1989 II 1061, S. 1083 f.; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 250 und 261.

1204 Eine Ausnahme besteht jedoch, wenn „au moment d'agir, ou immédiatement après, un intermédiaire financier, par exemple, aura pris des mesures propres à éviter la

Einzelfall können allerdings die Beweggründe des Täters und die Art der Tat eine Rolle spielen.¹²⁰⁵

2.12.4 Ergebnis

Die Frage des (Eventual-)Vorsatzes stellt sich vor allem, wenn nicht dem Vortäter selbst eine Geldwäschereihandlung vorgeworfen wird, sondern einem Dritten, wie einem Finanzintermediär bzw. seinen Mitarbeitern. Der Vorsatz muss sich zunächst auf die **Vortat bzw. das Tatobjekt** beziehen.¹²⁰⁶ Entscheidend sind dabei die **Anhaltspunkte**, die auf Steuerdelikte hinweisen können, wie der Sitz oder Wohnsitz des Kunden bzw. die Staatsangehörigkeit des Vertragspartners oder des wirtschaftlich Berechtigten, verdächtige Verhaltensweisen (viele Bartransaktionen, Verwendung von Durchlaufkonten, Wunsch nach keiner Korrespondenz mit der Bank) und die Eröffnung eines Strafverfahrens gegen den Vertragspartner oder gegen den wirtschaftlich Berechtigten. Es sind insbesondere die Anhaltspunkte zu berücksichtigen, die unter Umständen auf Urkundenfälschung bzw. Steuerbetrug hinweisen (z.B. Offshore-Strukturen zwecks Vermögensverwaltung), wobei buchführungs- oder aufzeichnungspflichtige Klienten ein erhöhtes Risiko darstellen. Massgebend sind schliesslich die Anhaltspunkte, die auf eine falsche Angabe des wirtschaftlich Berechtigten hinweisen. Es handelt sich zum Beispiel um Fälle, in denen die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte unverhältnismässig zur wirtschaftlichen Situation des angegebenen wirtschaftlich Berechtigten sind oder eine unbeschränkte Vollmacht an eine Drittperson erteilt wird, welche nicht erkennbar in einer genügend engen Beziehung zum wirtschaftlich Berechtigten steht. Ein Verzicht des Kunden auf das Bankkundengeheimnis oder die Abgabe einer durch einen Dritten bestätigten Steuerehrlichkeitserklärung gelten jedoch als **risikomindernd**.

Schliesslich muss sich der Vorsatz auf die **Tathandlung** beziehen. Auf Grund des sehr bereiten Kreises der potentiellen Geldwäschereihandlungen dürfte diese Vorsatzkomponente regelmässig ebenfalls erfüllt sein, wenn der Vorsatz hinsichtlich der Vortat bzw. des Tatobjektes erfüllt ist.

réalisation du risque [...]“ Vgl. dazu Urteil des BGer 6B.729/2010 vom 11. Dezember 2011 E. 4.5.1 (nicht publiziert in: BGE 138 IV 1).

¹²⁰⁵ Urteil des BGer 6P.125/2005 vom 23. Januar 2006 E. 11.2.

¹²⁰⁶ BGE 122 IV 211 E. 2e; EGGER TANNER, *Geldwäscherei*, S. 183 ff.; TAUBE, *Diss.*, S. 93; ACKERMANN, *OK I*, Art. 305^{bis} Rz 392; BBl 1989 II 1061, S. 1084.

3. Zusammenfassung

3.1 UNTERSUCHUNGSGEGENSTAND

Ausgangspunkt der vorliegenden Dissertation sind die 2012 revidierten **GAFI-Empfehlungen**. Gemäss der **Empfehlung Nr. 3** sollen Steuerdelikte bei den direkten und indirekten Steuern als mögliche Vortaten der Geldwäscherei gelten. Diese Monographie widmet sich der Problematik der **Steuerdelikte als Vortaten der Geldwäscherei** im Bereich der direkten Steuern, welche für die Schweiz völlig neu ist. Im Zentrum der Untersuchung steht die **Auslegung des revidierten Art. 305^{bis} StGB**.¹²⁰⁷

3.2 ZUM BEGRIFF STEURGELDWÄSCHEREI

Als Steuergeldwäscherei wird in dieser Dissertation die durch Art. 305^{bis} StGB kriminalisierte Handlung des Hantierens mit nicht deklarierten Vermögenswerten in Folge einer Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG terminologisch vereinfachend erfasst. Liegt ein qualifiziertes Steuervergehen im Sinne von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB vor – ein Steuerbetrug (Art. 186 DBG) und mehr als 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode – ist von **Steuergeldwäscherei im engeren Sinne** zu sprechen.

Liegt hingegen der Steuerhinterziehung ausschliesslich eine Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) zugrunde (z.B. Ausfüllen des Formulars A mit inhaltlich unwahren Angaben) oder ist der Tatbestand der Urkundenfälschung nebst demjenigen des Steuerbetrugs erfüllt (strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen), die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern jedoch nicht überschritten, ist von **Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne** zu sprechen. Dieser Fall wird in der vorliegenden Dissertation

¹²⁰⁷ Kap. 1.1.

als potentielles Risiko im Rahmen des seit 1. Januar 2016 geltenden Art. 305^{bis} StGB betrachtet.¹²⁰⁸

3.3 VORTATEN

Es muss sich bei der Vortat um ein **Verbrechen oder ein qualifiziertes Steuervergehen** handeln. Als qualifiziertes Steuervergehen gilt ein Steuerbetrug, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300 000 Franken betragen. Im Steuerstrafrecht der direkten Steuern kommen damit sowohl die **Urkundenfälschung** (Falschbeurkundung) gemäss Art. 251 StGB als auch der **Steuerbetrug** gemäss Art. 186 DBG als Vortat in Frage, wenn damit Steuern (Art. 175 DBG) hinterzogen worden sind.¹²⁰⁹ Diese Delikte stehen gemäss gesetzlicher Regelung¹²¹⁰ (Steuerhinterziehung und Steuerbetrug) und gemäss dem Bundesgericht¹²¹¹ (Urkundenfälschung und Steuerbetrug) **in echter Konkurrenz** zueinander. Art. 251 StGB und Art. 186 DBG sind im Hinblick auf eine kritische Wertung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf Grund deren Ähnlichkeit **parallel auszulegen**.¹²¹²

Der **objektive Tatbestand** von Art. 251 StGB respektive Art. 186 DBG basiert auf dem in Art. 110 Abs. 4 StGB definierten Urkundenbegriff, wobei im Einzelfall und je nach Verwendungszweck gewisse Schriftstücke nur im Zusammenhang mit Art. 251 StGB oder Art. 186 DBG relevant sind.¹²¹³ Der kaufmännischen Buchhaltung samt Beilagen sowie dem Revisionsbericht kommt im gemeinen (Art. 251 StGB) und im Steuerstrafrecht (Art. 186 DBG) von Gesetzes wegen Urkundencharakter zu. Den Bankformularen A und W-8BEN kommt Urkundenqualität im gemeinen Strafrecht zu, in Bezug auf das Steuerstrafrecht jedoch nur, wenn sie der Steuerbehörde eingereicht werden, was jedoch nicht den Regelfall darstellt. Die von einem Bankkunden ausgestellte Steuerehrlichkeitserklärung ist keine Urkunde. Stammt eine solche Erklärung hingegen von einem Dritten (z.B. Steuerberater), kommt ihr erhöhte Glaubwürdigkeit und damit Urkundencharakter zu. Bescheinigungen

¹²⁰⁸ Kap. 2.1.

¹²⁰⁹ Kap. 2.3.1.

¹²¹⁰ Art. 186 Abs. 2 DBG.

¹²¹¹ BGE 133 IV 303; BGE 138 IV 47 E. 3.5; BGE 138 IV 130 E. 3.2.1–3.2.4; Urteil des BGER 6B.1187/2013 vom 28. August 2014 E. 6.1 f.

¹²¹² Kap. 2.3.5.

¹²¹³ Kap. 2.3.7.1.7.

Dritter (Bankbescheinigungen bzw. Ausweise der beruflichen Vorsorge) sind auf jeden Fall Urkunden, wenn sie den Steuerbehörden eingereicht werden. Im gemeinen Strafrecht kommt ihnen regelmässig kein Urkundencharakter zu; dies hängt letztendlich von der subjektiven Einstellung des Erstellers bzw. des Gebrauchs ab. Lohnausweise gelten ihrerseits nur gegenüber den Steuerbehörden als Urkunden. Art. 251 StGB und 186 DBG enthalten im Übrigen beide die objektiven Tatbestandsvarianten des Fälschens, des Verfälschens und der Falschbeurkundung. Auch der täuschende Gebrauch von unechten oder inhaltlich unwahren Urkunden ist jeweils strafbar, wobei sich der Steuerbetrug jedoch in der Tatbestandsvariante des Gebrauchs erschöpft. Bis auf gewisse Ausnahmen (Lohnausweise und Bescheinigungen Dritter) **wird damit der objektive Tatbestand von Art. 186 DBG von demjenigen des Art. 251 StGB erfasst**, mit der Folge, dass (fast) jeder Steuerbetrug als Urkundenfälschung qualifiziert werden kann.¹²¹⁴

Davon ausgehend stellt sich die Frage, ob der **subjektive Tatbestand** eine Abgrenzung zwischen den beiden Tatbeständen ermöglicht bzw. deren Verhältnis (echte oder unechte Konkurrenz) regelt. Nach der grammatikalischen Auslegung von Art. 251 StGB erfüllt das Anstreben von Steuerersparnissen das subjektive Tatbestandsmerkmal der Schädigungs- bzw. Vorteilsabsicht, weshalb die Herstellung einer inhaltlich unwahren Buchhaltung zum Zwecke einer Steuerhinterziehung eine Falschbeurkundung darstellt.¹²¹⁵ Dies spricht für die Annahme der echten Konkurrenz und wird durch die teleologische Auslegung bestätigt. Bei inhaltlich unwahren Handels- bzw. Steuerbilanzen ist tatsächlich auch eine Täuschungsabsicht hinsichtlich der Ausgleichskasse anzunehmen. In diesem Zusammenhang kommt der Buchhaltung ausser-fiskalische Wirkung zu. Nach der historischen Auslegung liegt hingegen unechte Konkurrenz vor, denn der Gesetzgeber wollte die falsche Buchführung als straflose Vorbereitungshandlung zum Steuerbetrug belassen.¹²¹⁶ Dies bestätigt die systematische Auslegung, nach welcher die Tatbestände des Steuer- bzw. Nebenstrafrechts generell als *leges speciales* zu den gemeinrechtlichen Straftatbeständen gelten. Grund dafür ist, dass der Gesetzgeber gewisse Handlungen milder bzw. gar nicht bestrafen wollte, wenn der Täter einer hoheitlich handelnden, mit besonderen Kompetenzen ausgestatteten Behörde

¹²¹⁴ Kap. 2.3.7.6.

¹²¹⁵ Vgl. dazu Kap. 2.3.8.2.3.

¹²¹⁶ Vgl. dazu Kap. 2.3.8.3.6.

gegenübersteht.¹²¹⁷ Damit führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zu abweichenden Lösungsvarianten.

Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zu abweichenden Lösungsvarianten, ist eine **wertende Abwägung** vorzunehmen und jener Methode der Vorzug zu geben, welche am ehesten dem wahren Sinne der Norm entspricht, wobei insbesondere Rücksicht auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis zu nehmen ist.¹²¹⁸ In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass das Interesse an der Unversehrtheit des Rechtsguts ein wesentliches Kriterium der Auslegung darstellt.¹²¹⁹ Will man am besten der Tatsache Rechnung tragen, dass Art. 251 StGB und Art. 186 DBG unterschiedliche Rechtsgüter schützen,¹²²⁰ ist der grammatikalischen bzw. der teleologischen Auslegung der Vorrang zu erteilen und dem Bundesgericht im Ergebnis zuzustimmen (echte Konkurrenz).¹²²¹ Auch wenn in der Lehre zum Teil eine gewisse „Hypertrophie von Konkurrenzen“ kritisiert wird,¹²²² müssen die historische und systematische Auslegung auf Grund einer zeitgemässen Betrachtung in den Hintergrund treten.¹²²³ Es lässt sich tatsächlich nicht mehr den Standpunkt vertreten, eine bestimmte Strafhandlung gegen den Staat sei weniger strafwürdig, als wenn sie gegen andere Interessen verstösst. Dies würde auf eine Minderwertigkeit des Steuer(straf)rechts hinweisen, welche nicht mehr den gegenwärtigen nationalen und internationalen Entwicklungen in diesem Gebiet entspricht.¹²²⁴ Demnach ist bis auf Weiteres davon auszugehen, dass **Steuerbetrug und Urkundenfälschung in echter Konkurrenz** zueinander stehen.

Ob dies sachgerecht ist, ist letztendlich eine Entscheidung des Gesetzgebers, weshalb zu wünschen ist, dass die Frage *de lege ferenda* geregelt wird.¹²²⁵ Es ist jedenfalls für die weitere Analyse **vom Risiko auszugehen, dass Steuerbetrug und Urkundenfälschung als Vortat der Geldwäscherei** gelten,

1217 Vgl. dazu Kap. 2.3.8.4.2.

1218 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 133 ff.; KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, S. 179 ff.

1219 DONATSCH/TAG, *Strafrecht I*, § 4 N 3; POPP/BERKEMEIER, *BaKomm. StGB I*, Art. 1 Rz 36; LOCHER, *Komm. DBG*, Einf. zum 6. Teil Rz 6.

1220 Vgl. dazu Kap. 2.3.8.5.1.

1221 Vgl. vor allem BGE 133 IV 303 E. 4.6.

1222 Vgl. LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 28, für weitere Hinweise.

1223 HÄFELIN et al., *Bundesstaatsrecht*, Rz 114 ff.

1224 LOCHER, *Komm. DBG*, Einf. zum 6. Teil Rz 6.

1225 LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 186 Rz 28; BETSCHART, *Diss.*, S. 47. Vgl. dazu Kap. 1.2.7.

wenn tatsächlich Steuern hinterzogen worden sind.¹²²⁶ Dies hat zur Folge, dass Sachverhalte, in welchen einer Steuerhinterziehung ausschliesslich eine Urkundenfälschung (Falschbeurkundung) zugrunde liegt (Ausfüllen des Formulars A mit inhaltlich unwahren Angaben) oder der Tatbestand der Urkundenfälschung nebst demjenigen des Steuerbetrugs erfüllt (strafbare verdeckte Gewinnausschüttungen), die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode jedoch nicht überschritten ist, geldwäschereirechtlich erfasst sein können (**Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne**).¹²²⁷

3.4 VERMÖGENSWERTE DIE AUS EINER VORTAT HERRÜHREN

Der Begriff „Vermögenswerte“ von Art. 305^{bis} StGB bezieht sich sowohl auf Steuerrückerstattungen als auch auf Steuerersparnisse. Vermögenswerte rühren gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus einem Delikt her, wenn und insofern sie zu diesem in einem natürlichen und adäquaten Kausalzusammenhang stehen, was durch die eigene Auslegung bestätigt wird. Selbst wenn weitere Handlungen – Einreichung der Steuererklärung und Veranlagung – nötig sind, damit der finanzielle Vorteil entsteht, vermag dies den Kausalzusammenhang nicht zu unterbrechen.¹²²⁸ Steuerersparnisse können damit nicht nur aus einer **Steuerhinterziehung** bzw. einem **Steuerbetrug**, sondern auch aus einer **Urkundenfälschung** (Falschbeurkundung) „herrühren“. Dies gilt, sowohl wenn die fragliche Urkunde der Steuerbehörde eingereicht wird (kaufmännische Buchhaltung), als auch wenn dies nicht geschieht (Formular A).¹²²⁹ Dies bestätigt das eingangs festgestellte Risiko, dass die **Urkundenfälschung als Vortat der Geldwäscherei** gelten könnte (Vgl. dazu die Ausführungen unter Kap. 3.2 und 3.3 *in fine*).

¹²²⁶ Vgl. dazu Kap. 2.4.3.1, nach welchem aus einer Urkundenfälschung Steuerersparnisse „herrühren“ können.

¹²²⁷ Vgl. dazu Kap. 2.1.

¹²²⁸ Vgl. dazu Kap. 2.4.

¹²²⁹ Obwohl dies nicht den Regelfall darstellt, ist es denkbar, dass das Formular A der Steuerbehörde eingereicht wird, um betreffend einen bestimmten Steuerpflichtigen zu bestätigen, dass keine Bankbeziehung besteht. Vgl. dazu MoLo, *Riciclaggio*, S. 567.

3.5 SCHWELLE VON 300 000 FRANKEN HINTERZOGENER STEUERN

Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber die Vortaten tatsächlich auf die von Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB erfassten Sachverhalte beschränken wollte (**Steuergeldwäscherei im engeren Sinne**),¹²³⁰ ist im Einzelfall zwecks Abgrenzung zwischen strafwürdigem und -unwürdigem Verhalten zu ermitteln, ob die Schwelle von 300 000 Franken hinterzogener Steuern pro Steuerperiode überschritten ist, denn es handelt sich bei der Vortat um eine materielle Strafbarkeitsvoraussetzung.

Erfasst sind die vom DBG bzw. StHG abgedeckten Steuern, das heisst **Einkommens- und Vermögenssteuern d. natürlichen Personen, Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen und Grundstücksgewinnsteuern**. Bei strafbaren verdeckten Gewinnausschüttungen werden die von der natürlichen und juristischen Person hinterzogenen Steuern konsolidiert betrachtet, wobei die auf kantonaler, kommunaler und Bundesebene ersparten Beträge zu addieren sind. Sind mehrere Aktionäre an einer Gesellschaft beteiligt und geht es bei verdeckten Gewinnausschüttungen darum zu bestimmen, ob die Vortat in Bezug auf einen Aktionär erfüllt ist, sind die von ihm hinterzogene Einkommenssteuer und die gesamte hinterzogene Gewinnsteuer zu berücksichtigen.¹²³¹

3.6 TATOBJEKT

Die Abgrenzung des Tatobjekts betrifft die Frage, **welche Vermögenswerte des Steuerpflichtigen kontaminiert sind**, bzw. über welche Vermögenswerte der Steuerpflichtige und Dritte (insbes. Finanzintermediäre) straffrei verfügen können. Gemäss der grammatikalischen Auslegung von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB kommen bei Steuerverkürzungen sowohl die Steuerersparnisse (restriktive Auslegung) als auch die nicht deklarierten Steuerfaktoren (extensive Auslegung) als Tatobjekt in Frage. Aus der historischen und systematischen Auslegung ergibt sich hingegen, dass nur Steuerersparnisse als Tatobjekt betrachtet werden können, denn das Einziehungsobjekt gemäss Art. 70 StGB

¹²³⁰ Kap. 2.1.

¹²³¹ Kap. 2.7.2.2.6.

muss mit dem Tatobjekt von Art. 305^{bis} StGB übereinstimmen. Zudem spricht die Formulierung des GwG für die restriktive Auslegung.

Nimmt man Bezug auf **die ersparten Steuern**, erweist sich jegliche Methode zur Abgrenzung des Tatobjektes (insbes. Fifo- und Lifo-Methode) als willkürlich. Da ein abstrakter Vermögensvorteil vorliegt, richtet sich die (Nach-) Steuerforderung gegen das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen. Es ergibt sich damit nicht die vom Strafrecht gewünschte Einschränkung des Tatobjektes, sondern im Gegenteil eine Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters, welche der Gesetzgeber explizit verwirft.¹²³²

Insofern es um Steuergeldwäscherei geht, besteht die *ratio legis* von Art. 305^{bis} StGB darin, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige oder ein Dritter (Finanzintermediär) mit nicht deklarierten Vermögenswerten in der Absicht hantiert, diese dem Staat (weiterhin) zu verheimlichen. Stellt man auf **die nicht deklarierten Steuerfaktoren** ab, trägt dies der Spezifität der Steuerhinterziehung am besten Rechnung, welche darin liegt, dass die Vereitelung der Einziehung der Steuerersparnisse durch die Verheimlichung der entsprechenden steuerbaren Vermögenswerte erfolgt. Es ergibt sich insbesondere kein Vermischungsproblem, da der unehrliche Steuerpflichtige die deklarierten Vermögenswerte (zumindest vor der Tathandlung) regelmässig nicht mit nicht deklarierten Vermögenswerten vermischt.¹²³³

Insofern die Botschaft ausführt, die ersparten Steuern seien das Tatobjekt, es solle dennoch nicht das ganze Vermögen des Steuerpflichtigen kontaminiert werden, stellt der Gesetzgeber widersprüchliche Anforderungen. Erteilt man der ersten Anforderung den Vorrang, ergibt sich zwingend eine Gesamtkontamination des Vermögens des Vortäters, welche zu seiner Totalisolation führt. Diese Lösung verletzt die Wirtschaftsfreiheit, die Eigentumsgarantie, das Bestimmtheitsgebot und die Unschuldsvermutung. Sie erweist sich damit als verfassungs- bzw. völkerrechtswidrig.¹²³⁴ Deswegen ist die zweite Anforderung zu bevorzugen. Indem sie eine Abgrenzung des Tatobjektes erlaubt, erweist sie sich als verfassungs- und völkerrechtskonform. Sie ist zudem mit den GAFI-Empfehlungen sowie der Wiener und

¹²³² Kap. 2.6.5.4.

¹²³³ Kap. 2.6.5.5.

¹²³⁴ Kap. 2.6.5.6.8.

Palermo Konvention kompatibel. Es gelten damit die nicht deklarierten Steuerfaktoren des Vortäters als Tatobjekt.¹²³⁵

3.7 CHARAKTERISIERUNG DER TATHANDLUNG

Gemäss dem **Bundesrat** soll die Einführung der Steuergeldwäscherei das schweizerische Konzept der Geldwäscherei nicht berühren; diese bleibt eine Tat der Vereitelung der Einziehung von Vermögenswerten „illegaler“ Herkunft im Sinne von Art. 70 StGB. Diese Auffassung beruht jedoch auf einem **konzeptionellen Fehler**, welcher darauf zurückzuführen ist, dass sich der Gesetzgeber an der Rechtsprechung des **Bundesgerichts** orientiert hat, nach welcher Steuerersparnisse – jedenfalls im Rahmen einer vorläufigen Massnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR – auf Grund von **Art. 70 StGB** einziehbar sind.¹²³⁶ Wie die Einziehung solcher abstrakten Vermögensvorteile vorzunehmen wäre, bleibt jedoch unbeantwortet, da in der Tat nie eine konkrete Entscheidung über eine Einziehung von Steuerersparnissen erging. Denn bei den fraglichen Entscheiden ging es eigentlich nur darum, im Rahmen einer Beschlagnahmeverfügung nach dem Verwaltungsstrafrecht vorfragweise zu prüfen, ob eine Einziehung nach Art. 70 StGB zulässig war. Damit ist der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine Bedeutung über die verwaltungsstrafrechtliche Beschlagnahme hinaus beizumessen.

Sollen Steuerersparnisse einziehbar sein, kann sich dies somit nur direkt aus Art. 305^{bis} Ziff. 1 und 1^{bis} StGB ergeben. Gemäss dem **Bundesstrafericht** ist davon auszugehen, dass Steuerersparnisse im Rahmen des **Nachsteuerverfahrens** gemäss **Art. 151 ff. DBG** abgeschöpft werden, weshalb kein Raum mehr für eine Einziehung nach Art. 70 StGB bleibt.¹²³⁷

Diese Auslegung wird zunächst durch den Wortlaut von Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB bestätigt. „Einziehen“ bedeutet „beschlagnahmen“ bzw. „konfiszieren“. Der französische bzw. italienische Ausdruck „confiscation“ bzw. „confisca“ stammt vom lateinischen Wort „confiscare“ ab, was „etwas zum Eigentum des Fiskus machen“ bedeutet. Damit **verweist der Begriff „Einziehung“ aus Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB auf das Nachsteuerverfahren, insofern es um Steuergeldwäscherei geht**. Diese Verknüpfung ergibt sich auch aus der

¹²³⁵ Kap. 2.6.5.7.

¹²³⁶ BGE 120 IV 365. Vgl. dazu Kap. 2.7.2.3.5.4.

¹²³⁷ Kap. 2.7.2.2.3.2.

systematischen Auslegung, denn es handelt sich beim Nachsteuerverfahren um das einzige taugliche Instrument, um Steuerersparnisse abzuschöpfen. Die Vereitelungshandlung der Steuergeldwäscherei bezieht sich damit auf ein hypothetisches oder laufendes Nachsteuerverfahren. Diesbezüglich ist mit Blick auf den Vortäter jedoch zu beachten, dass die allfällige Verwendung belastender Informationen in einem Strafverfahren wegen Steuergeldwäscherei, die im Nachsteuerverfahren unter Zwang – das heisst unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 oder einer Busse nach Art. 174 DBG – erlangt worden sind, eine Verletzung des *nemo tenetur*-Grundsatzes mit sich bringen würde.¹²³⁸ Zwecks einer verfassungs- und völkerrechtskonformen Anwendung von Art. 305^{bis} StGB muss das Gericht damit das **Verwertungsverbot von Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG im Strafverfahren wegen Steuergeldwäscherei** gelten lassen. Die *nemo tenetur*-Problematik lässt sich allerdings dadurch relativieren, dass Fälle, in denen die steuerpflichtige Person selbst mit ihren Aussagen oder mit der Aushändigung weiterer Dokumente im Nachsteuerverfahren tatsächlich mitwirkt, die Ausnahme bleiben. Zudem dürfte die Steuergeldwäscherei als abstraktes Gefährdungsdelikt vor allem Handlungen erfassen, die darauf abzielen, dass das Nachsteuerverfahren gar nicht eingeleitet wird.¹²³⁹

Gemäss der Botschaft ist die Tathandlung der Steuergeldwäscherei nach Schweizer Recht als Vereitelung der Vermögenseinziehung nach Art. 70 StGB konzipiert. Dies basiert jedoch, wie gesagt, auf einem konzeptionellen Fehler, welchem bei der Ermittlung der *ratio legis* Rechnung zu tragen ist. Diese ergibt sich unter anderem aus dem Kontext der auszulegenden Norm sowie aus dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes und letztlich der ganzen Rechtsordnung. Art. 305^{bis} StGB erfasst nun auf Grund der neuen Ziff. 1^{bis} auch die durch Art. 175 bzw. 186 DBG geschützten Rechtsgüter und bezieht sich damit indirekt auf das Nachsteuerverfahren als Bestandteil der Ordnung zur Durchsetzung des Steueranspruchs.¹²⁴⁰ Es ist damit auf Grund einer (offen darzulegenden Eigenwertung) festzuhalten, dass die teleologische Auslegung des Begriffs „Einziehung“ ebenfalls auf das **Nachsteuerverfahren** verweist. Damit wird die grammatikalische und systematische Auslegung bestätigt.¹²⁴¹

¹²³⁸ Kap. 2.7.2.3.4.4.

¹²³⁹ Kap. 2.7.2.3.4.4.3.

¹²⁴⁰ Kap. 2.7.2.3.5.5.

¹²⁴¹ Kap. 12.7.2.3.6.

Nur die historische Auslegung spricht für eine starre Verknüpfung mit Art. 70 StGB. Dieses Auslegungselement soll jedoch auf Grund der Revision von Art. 305^{bis} StGB in den Hintergrund treten.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass den Tatvarianten der Vereitelung der Herkunftsermittlung bzw. der Auffindung in Bezug auf die Steuergeldwäscherei keine Bedeutung zukommt.¹²⁴²

3.8 KONKRETISIERUNG DER TATHANDLUNG

3.8.1 Begehung durch Handlung

Es fehlt eine genaue gesetzliche Definition der Tathandlung. Die Ausgestaltung der Geldwäscherei als abstraktes Gefährdungsdelikt führt dazu, dass unter Umständen selbst einfachste Tathandlungen strafbar sind. Es lassen sich damit keine „berufstypischen Handlungen“ umschreiben, bei welchen die Strafbarkeit konsequent entfallen würde.¹²⁴³ Isoliert betrachtet können dennoch die bloße Annahme und der reine Besitz bzw. das Aufbewahren von Vermögenswerten sowie die einfache Einzahlung auf das dem üblichen privaten Zahlungsverkehr dienende persönliche Bankkonto am Wohnort als „harmlose Handlungen“ bezeichnet werden.¹²⁴⁴

Die Geldwäscherei lässt sich generell in drei Stadien unterteilen: Platzierung, Verwirrspiel und Integration. **Von der Art und Weise der Tathandlung her divergiert die Steuergeldwäscherei jedoch nicht von der traditionellen Geldwäscherei.** Die Besonderheit der Steuergeldwäscherei liegt lediglich darin, dass nicht deklarierte Vermögenswerte das Tatobjekt darstellen und als Tathandlung die Vereitelung des Nachsteuerverfahrens gilt. Strafbar sind damit die **Verhaltensweisen, die – nach der Einreichung der Steuererklärung – ein hypothetisches oder tatsächlich laufendes Nachsteuerverfahren gefährden.** Vor der Einreichung der Steuererklärung bzw. nach Abschluss des Nachsteuerverfahrens, liegt kein Tatobjekt vor.¹²⁴⁵

¹²⁴² Kap. 2.7.3.6.

¹²⁴³ Kap. 2.8.2.1.1.

¹²⁴⁴ Kap. 2.8.2.1.4.

¹²⁴⁵ Kap. 2.8.2.1.3.

Zur Umschreibung der Tathandlung können die vier von ACKERMANN thematisierten Merkmale herangezogen werden:¹²⁴⁶

- **Persönliche Distanz:** Zwischenschieben anderer Personen (Treuhandverhältnisse bzw. Einsatz von Offshore-Gesellschaften) oder Täuschung über die wirtschaftliche Berechtigung an Vermögenswerten (unwahre Angaben im Formular A bzw. Errichtung eines Trusts).
- **Sachliche Distanz:** Veränderung des Objektes (Umwandlung des Wertträgers oder weitere Transaktionen wie Treuhandkredite, Investitionen in ein Unternehmen oder Abschluss eines Lebensversicherungsvertrags) sowie Ausgabe von nicht deklariertem Bargeld.
- **Räumliche Distanz:** Transfer von Vermögenswerten über die Landesgrenze. Die Rechtslage hängt dabei von den Voraussetzungen ab, unter welchen sich die Schweiz und der andere Staat Amtshilfe gewähren. Der Transfer von nicht deklarierten Vermögenswerten in eine Steueroase stellt typischerweise eine Tathandlung dar.
- **Zeitliche Distanz:** Verstecken von nicht deklarierten Vermögenswerten, insbesondere in Schliessfächern, während mehrerer Jahre.

Die Geldwäschereihandlung stellt, im Zusammenhang mit Steuerdelikten wie sonst auch, meist eine **Kombination** dieser verdächtigen Merkmale dar. Für die Praxis ergibt sich daraus, dass viele Massnahmen der sogenannten Steuerplanung plötzlich auch als Steuergeldwäscherei qualifiziert werden können.

3.8.2 Begehung durch Unterlassung

Geldwäscherei kann in **Anwendung von Art. 11 StGB** durch Unterlassung begangen werden, wenn eine Garantenstellung bzw. eine Garantenpflicht vorliegt. Gemäss dem Bundesgericht ergibt sich aus dem GwG eine Garantenstellung der Finanzintermediäre, weshalb es in zwei unterschiedlichen Angelegenheiten die Garantenpflicht des Regionaldirektors einer Bank bzw. eines Kundenberaters bejahte und diese wegen Geldwäscherei durch Unterlassung verurteilte. **Garantenstellung und Garantenpflicht sind strikt zu trennen.**¹²⁴⁷

¹²⁴⁶ Kap. 2.8.2.2.

¹²⁴⁷ Kap. 2.8.3.4.1.

Die Garantenstellung bezeichnet das besondere Rechtsverhältnis, in welchem sich eine Person gegenüber einem geschützten Rechtsgut befindet. Die besonderen Sorgfaltspflichten von Art. 6 GwG sowie die Meldepflicht von Art. 9 GwG und die Pönalisierung der Verletzung der Meldepflicht durch Art. 37 GwG zeigen den Willen des Gesetzgebers, eine qualifizierte juristische Pflicht daraus zu machen, welche eine **Garantenstellung des Finanzintermediärs** in Bezug auf das von Art. 305^{bis} StGB geschützte Rechtsgut begründet.¹²⁴⁸ Ist der Finanzintermediär eine juristische Person (Bank), ist ihre Garantenstellung auf Grund von Art. 29 StGB sowohl den Organen (Art. 29 lit. a StGB) als auch den Sachbearbeitern der Geldwäschereifachstelle und den Kundenberatern (Art. 29 lit. c) zuzurechnen.¹²⁴⁹

Darüber hinaus ist zu prüfen, ob sich im Einzelfall eine **Garantenpflicht für den Betroffenen** ergibt, deren Verletzung das tatbestandsmässige Verhalten der Unterlassung darstellt. Das Zusammentreffen mehrerer Anhaltspunkte gemäss dem Anhang der GwV-FINMA lässt regelmässig auf eine Garantenpflicht schliessen.¹²⁵⁰ Sind die **hypothetische Kausalität** sowie der **Vorsatz** hinsichtlich der Vortat und der Unterlassung erfüllt, liegt (Steuer-)Geldwäscherei durch Unterlassung vor.¹²⁵¹ Hinsichtlich des Geldwäschereitatsbestandes ist zu beachten, dass die Erscheinungsform des versuchten Unterlassungsdeliktes denkbar ist, mit der Folge, dass eine unterlassene Meldung auch strafbar sein kann, wenn die Steuerbehörde die unvollständige Deklaration bemerkt bzw. die Vortat im Versuchsstadium stecken bleibt.

Der potentielle Täterkreis der (Steuer-)Geldwäscherei durch Unterlassung ist breiter als derjenige von Art. 37 GwG, denn dazu gehören ausschliesslich die für die Meldung von Art. 9 GwG zuständigen Personen. In der Regel sind dies die Organe. Verletzen sie ihre Meldepflicht, machen sie sich regelmässig auch wegen Geldwäscherei durch Unterlassung strafbar. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Passus „**wissen oder annehmen müssen**“ gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB gleichbedeutend ist mit „**wissen oder begründeter Verdacht**“ nach Art. 9 GwG.¹²⁵²

¹²⁴⁸ Kap. 2.8.3.4.2.

¹²⁴⁹ Kap. 2.8.3.4.3.

¹²⁵⁰ Kap. 2.8.3.4.4.

¹²⁵¹ Kap. 2.8.3.4.5 und 2.8.3.4.6.

¹²⁵² Kap. 2.8.3.5.

Als besonderer Anwendungsfall des unechten Unterlassungsdeliktes gemäss Art. 11 StGB gilt die strafrechtliche **Geschäftsherrenhaftung**, welche die Organe des Finanzintermediärs treffen kann, wenn sie trotz Kenntnis eines in Gang befindlichen (Steuer-)Geldwäschereideliktes seitens von Untergebenen nicht dagegen einschreiten bzw. die Vornahme des Deliktes zufolge Unterlassung nicht verhindern.¹²⁵³

3.9 MODALITÄTEN DER VORTAT

Es fragt sich, wie weit die Vortat fortgeschritten sein muss, damit eine strafbare Geldwäschereihandlung in Frage kommt. In Bezug auf die **Geldwäscherei im Allgemeinen** hielt das Bundesgericht fest, dass mit der Ausführung der Tathandlung unter Umständen bereits begonnen wird, bevor die Vortat begangen wird bzw. ins Versuchsstadium gelangt. Nach herrschender Lehre ist jedoch keine Geldwäschereihandlung – nicht einmal ein Versuch – möglich, solange die zu waschenden Vermögenswerte nicht erzielt worden sind, was in der Tat die Vollendung der Vortat voraussetzt. Dem ist meines Erachtens grundsätzlich zuzustimmen.¹²⁵⁴

Die **Steuergeldwäscherei** ist jedoch insofern besonders, als die zu waschenden Vermögenswerte bereits vor Abschluss der Vortat (vollendete Steuerhinterziehung) vorhanden sind. Auf das tatsächliche Erzielen von Steuerersparnissen kommt es damit nicht an. Aus dem gleichen Grund ist aber auch der Nachweis des Vorsatzes der Steuergeldwäscherei frühestens ab versuchter Vortat möglich. Lässt der Steuerpflichtige Honorarzahungen von Klienten auf ein separates Konto überweisen und errichtet er parallel ein Dispositiv zur Steuergeldwäscherei (Offshore-Struktur, etc.), handelt es sich immer noch um ein legales Vorgehen. Es steht erst mit dem Versuch der Vortat bzw. im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung fest, ob ein Steuerdelikt begangen werden soll. Bis zu diesem Zeitpunkt weiss möglicherweise der Steuerpflichtige selber nicht, ob er die Vermögenswerte deklarieren wird. Er kann sich jedenfalls immer noch für eine Deklaration entscheiden. Zudem handelt es sich bei der Vortat um eine materielle Strafbarkeitsvoraussetzung, weshalb eine zumindest versuchte Steuervortat vorliegen muss. Auch wenn sich geldwäschereiähnliche Handlungen vor

¹²⁵³ Kap. 2.8.3.6.

¹²⁵⁴ Kap. 2.9.2.

der Einreichung der Steuererklärung ereignet haben, wäre es verfehlt, in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 120 IV 323) zu unterstellen, dass der Geldwäschereivorsatz bereits vor der Einreichung der Steuererklärung erfüllt war. **Versuchte Steuergeldwäscherei ist damit nur – aber immerhin – ab versuchter Vortat bzw. Einreichung der Steuererklärung möglich.**¹²⁵⁵

3.10 ÜBERGANGSRECHT

Gemäss der Übergangsbestimmung ist Artikel 305^{bis} nicht anwendbar auf qualifizierte Steuervergehen im Sinne von Artikel 305^{bis} Ziff. 1^{bis}, die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 12. Dezember 2014 begangen wurden. Damit wird auf den **Begehungszeitpunkt** und nicht auf die Steuerperiode abgestellt. Eine Tat gilt im Zeitpunkt des tatbestandsmässigen Handelns als begangen. Für dessen Beginn kommt es auf die Schwelle zum Versuch an. Massgebend ist damit der **Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung**. Unterstellt, die Steuerperiode stimmt mit dem Kalenderjahr überein, ist bereits die **Steuerperiode 2015 erfasst, möglicherweise aber auch frühere Perioden**, sofern deren Steuererklärung am 1. Januar 2016 noch nicht eingereicht wurde.¹²⁵⁶

Dies wirkt sich auf die Meldepflicht der Finanzintermediäre aus. Im Hinblick auf die Einreichung der Steuererklärung 2015 **wird dem Kunden am besten eine Frist gesetzt, innert welcher er die Steuerkonformität seiner Vermögenswerte glaubhaft zu machen hat**, indem er dem Finanzintermediär zum Beispiel eine Kopie seiner Steuerklärung oder eine Konformitätsbestätigung eines Dritten (z.B. Steuerberater) abgibt. Dies muss grundsätzlich spätestens bis zum ordentlichen Stichtag für die Einreichung der Steuererklärung (samt der gewöhnlichen Online-Verlängerungsmöglichkeiten) im Wohnsitzkanton des Kunden erfolgt sein. **Im Kanton Zürich ist der 30. November (2016) massgebend.** Bei Kunden, denen eine ausserordentliche Fristverlängerung zur Einreichung der Steuererklärung bewilligt worden ist, kann allenfalls Kulanz gezeigt werden. Meldet sich aber der Kunde nicht rechtzeitig oder gelingt es ihm nicht, die Steuerkonformität seiner Vermögenswerte glaubhaft zu machen, entsteht ein begründeter Verdacht, der die Meldepflicht von Art. 9 GwG auslöst.

¹²⁵⁵ Kap. 2.9.3.

¹²⁵⁶ Kap. 2.10.3.

Entsprechend dürfte regelmässig auch der Geldwäschereivorsatz erfüllt sein. Da versuchte Steuergeldwäscherei bereits strafbar ist, wenn die Vortat noch – aber mindestens – im Versuchsstadium ist, **kann sich der Finanzintermediär nicht erlauben, auf die Rechtskraft der Veranlagungsverfügung zu warten.** Hinsichtlich der Geldwäscherei ist zu beachten, dass die Erscheinungsform des versuchten Unterlassungsdeliktes denkbar ist, mit der Folge dass eine unterlassene Meldung auch strafbar sein kann, wenn die Steuerbehörde die unvollständige Deklaration bemerkt. In Bezug auf Steuerperioden vor 2015 genügt es mit Blick auf die Steuergeldwäscherei nach Schweizer Recht, wenn der Kunde nachweist, dass die entsprechenden Steuererklärungen vor dem 1. Januar 2016 eingereicht worden sind.¹²⁵⁷

Die vorliegende Überlegung gilt für Fälle der **Steuergeldwäscherei im engeren Sinne**.¹²⁵⁸ Geht man davon aus, dass die Urkundenfälschung losgelöst oder in echter Konkurrenz mit dem Steuerbetrug als Vortat gilt (Steuergeldwäscherei im weiteren Sinne), stellt sich die Problematik des Rückwirkungsverbotes nicht.

3.11 AUSLANDSVORTATEN

Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB erstreckt den Schutz der Geldwäschereibestimmung auf die ausländische Rechtspflege. Bei Steuerdelikten liegt eine Auslandsvortat vor, wenn eine strafbare Handlung gegenüber einem ausländischen Fiskus begangen wurde. Nach dem **Prinzip der doppelten Strafbarkeit** muss die ausländische Tathandlung die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG erfüllen.¹²⁵⁹ Anschliessend ist mit Rückgriff auf das Kriterium der abstrakten doppelten Strafbarkeit zu prüfen, ob die Tathandlung als Geldwäschereivortat nach Schweizer Recht qualifizieren würde, wobei die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale von Art. 186 DBG (unter Ausschluss der Täuschungs- und Hinterziehungsabsicht des Täters) einschlägig sind. Zum sachlichen Geltungsbereich gehören die ausländischen Steuern, wie sie in der Schweiz durch DBG und StHG abgedeckt

¹²⁵⁷ Kap. 2.10.4.

¹²⁵⁸ Kap. 2.1.

¹²⁵⁹ WALDBURGER/FUCHS, *Vortaten*, S. 133; SUTER/REMUND, *Infractions fiscales*, S. 66; CASSANI, *Infractions fiscales*, S. 89; BBl 2014 605, S. 669 f.

werden, wobei Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen grundsätzlich erfasst sind.¹²⁶⁰

3.12 SUBJEKTIVES TATBESTANDESELEMENT

Geldwäscherei stellt ein **Vorsatzdelikt** dar, wobei **Eventualvorsatz** genügt.¹²⁶¹ Die Frage des (Eventual-)Vorsatzes stellt sich vor allem, wenn nicht dem Vortäter selber eine Geldwäschereihandlung vorgeworfen wird, sondern einem Dritten, wie einem Finanzintermediär bzw. seinen Mitarbeitern.

Fahrlässigkeit ist nicht strafbar. Gemäss Art. 7 Abs. 2 GwV-FINMA kann jedoch die „**fahrlässige Entgegennahme von Vermögenswerten**, die aus einem Verbrechen oder einem qualifizierten Steuervergehen herrühren,“ bereits die vom Finanzintermediär geforderte Gewähr für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit in Frage stellen.

Der Vorsatz muss sich zunächst auf die **Vortat bzw. das Tatobjekt** beziehen.¹²⁶² Entscheidend sind dabei die **Anhaltspunkte** die auf Steuerdelikte hinweisen können, wie der Sitz oder Wohnsitz des Kunden bzw. die Staatsangehörigkeit des Vertragspartners oder des wirtschaftlich Berechtigten, verdächtige Verhaltensweisen (viele Bartransaktionen, Verwendung von Durchlaufkonten, Wunsch nach keiner Korrespondenz mit der Bank) und die Eröffnung eines Strafverfahrens gegen den Vertragspartner oder gegen den wirtschaftlich Berechtigten. Es sind insbesondere die Anhaltspunkte zu berücksichtigen, die unter Umständen auf Urkundenfälschung bzw. Steuerbetrug hinweisen (z.B. Offshore-Strukturen zwecks Vermögensverwaltung, Formular A mit unwahren Angaben), wobei buchführungs- oder aufzeichnungspflichtige Klienten ein erhöhtes Risiko darstellen. Massgebend sind schliesslich die Anhaltspunkte, die auf eine falsche Angabe des wirtschaftlich Berechtigten hinweisen. Es handelt sich zum Beispiel um Fälle, in denen die in der Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte unverhältnismässig zur wirtschaftlichen Situation des angegebenen wirtschaftlich Berechtigten sind oder eine unbeschränkte Vollmacht an eine Drittperson erteilt wird, welche nicht erkennbar in einer genügend engen Beziehung zum wirtschaftlich Berechtigten steht. Ein Verzicht des Kunden auf das

¹²⁶⁰ Kap. 2.11.

¹²⁶¹ Kap. 2.12.

¹²⁶² Kap. 2.12.2.

Bankkundengeheimnis oder die Abgabe einer durch einen Dritten bestätigten Steuerehrlichkeitserklärung gelten jedoch als **risikomindernd**.

Schliesslich muss sich der Vorsatz auf die **Tathandlung** beziehen.¹²⁶³ Auf Grund des sehr breiten Kreises der potentiellen Geldwäschereihandlungen dürfte diese Vorsatzkomponente regelmässig ebenfalls erfüllt sein, wenn der Vorsatz hinsichtlich der Vortat bzw. des Tatobjektes erfüllt ist.

¹²⁶³ Kap. 2.12.3.

4. Schlusswort

Steuerdelikte weisen Eigenheiten auf, die mit keinen anderen Vortaten nach geltendem Recht vergleichbar sind. Das Tatobjekt der Steuergeldwäscherei (die nicht deklarierten Vermögenswerte gemäss der in dieser Dissertation vertretenen Auffassung) stimmt daher nicht mit dem Einziehungsobjekt (Steuerersparnisse) überein. Diesbezüglich stellt die seit 1. Januar 2016 geltende Fassung von Art. 305^{bis} StGB einen Paradigmenwechsel dar. Sie dürfte jedoch weder einen straf- noch einen steuerrechtlichen Systemumsturz mit sich bringen; dies ist zumindest nicht der Eindruck, der bei Abschluss dieser Dissertation besteht.¹²⁶⁴ Diese zeigt auf, dass **Art. 305^{bis} StGB in Bezug auf die Steuergeldwäscherei ein Anwendungsbereich zukommt und damit keinen zahnlosen Papiertiger darstellt.**¹²⁶⁵ Schweizerische und ausländische Steuerpflichtige sowie Dritte wie beispielsweise Finanzintermediäre müssen damit das Risiko der Steuergeldwäscherei nach Schweizer Recht ernst nehmen. Zum Rechtsgut der Geldwäschereibestimmung gehört schliesslich unter anderem der gute Ruf des schweizerischen Finanzplatzes.¹²⁶⁶ Zu hoffen ist, dass dieser Ruf durch eine konsequente aber auch vernünftige Anwendung von Art. 305^{bis} StGB erhalten bleibt.

Gabriel Bourquin ist am 26. Juli 1984 in La Chaux-de-Fonds geboren. Nachdem er eine zweisprachige Matur (Französisch-Deutsch) in Neuchâtel absolvierte, studierte er Rechtswissenschaften an den Universitäten Neuenburg (BLaw, 2007) und Bern (MLaw, 2009). Anschliessend erwarb er das Anwaltspatent im Kanton Zürich (2013) und promovierte an der Universität Zürich (2016), an welcher er auch als wissenschaftlicher Assistent von Prof. Dr. René Matteotti tätig war. Nebenbei übte er eine Tätigkeit als Lehrbeauftragter in Neuenburg aus.

¹²⁶⁴ August 2016.

¹²⁶⁵ MATTEOTTI, *Vortrag Steuergeldwäscherei*, Folie 40.

¹²⁶⁶ MATTEOTTI/MANY, *Strafrisiken für Banken*, Rz 1.

