

An die kantonalen Verwaltungen
für die direkte Bundessteuer

Kreisschreiben Nr. 21Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	4
II.	Die Nachsteuer (Art. 151-153 DBG)	4
1.	Zweck	4
2.	Voraussetzungen	5
2.1	Nachsteuer bei Steuerhinterziehung oder Steuervergehen	5
2.2	Nachsteuer ohne Strafsteuerverfahren	5
3.	Verfahren	6
3.1	Verfahren gegen den Steuerpflichtigen	6
3.2	Verfahren gegen die Erben	6
3.3	Verfahrensvorschriften	7
4.	Befristungen	7
5.	Bezug der Nachsteuer	7
6.	Übergangsrecht	8
III.	Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung (Steuerübertretungen)	8
1.	Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG)	8
1.1	Tatbestände	8
1.2	Täter	9
1.3	Objektive Strafbarkeitsbedingung	9
1.4	Strafzumessung	9
1.5	Rechtsmittel	10
1.6	Verjährung	10
1.6.1	Verfolgungsverjährung	10
1.6.2	Vollstreckungsverjährung	11
1.7	Erbenhaftung	11
1.8	Übergangsrecht	11
2.	Steuerhinterziehung (Art. 175-180 DBG)	11
2.1	Objektiver Tatbestand	11
2.1.1	Vollendete Steuerhinterziehung im engeren Sinne	12

2.1.2	Hinterziehung von Quellensteuern	12
2.1.3	Ungerechtfertigte Steuerrückerstattung	13
2.1.4	Ungerechtfertigter Erlass	13
2.2	Täterschaft	13
2.2.1	Natürliche Personen als Täter	13
2.2.1.1	Ehegatten als Täter (Art. 180 DBG)	13
2.2.2	Juristische Personen als Täter (Art. 181 DBG)	14
2.2.3	Die Täterschaft bei der Hinterziehung von Quellensteuern	14
2.3	Subjektiver Tatbestand	14
2.4	Strafzumessung	15
2.5	Erbenhaftung (Art. 179 DBG)	16
2.6	Verjährung	17
2.6.1	Verfolgungsverjährung (Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG)	17
2.6.2	Vollstreckungsverjährung	18
2.7	Übergangsrecht	19
2.7.1	Vollendete Steuerhinterziehung im engeren Sinn	19
2.7.2	Vollendete Hinterziehung von Quellensteuern	20
2.7.3	Ungerechtfertigte Steuerrückerstattung und ungerechtfertigter Erlass	20
2.7.4	Erbenhaftung	20
3.	Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG)	20
3.1	Objektiver Tatbestand	20
3.2	Täterschaft	21
3.3	Subjektiver Tatbestand	21
3.4	Strafzumessung	21
3.5	Verjährung	22
3.5.1	Verfolgungsverjährung (Art. 184 Abs. 1 Bst. a DBG)	22
3.5.2	Vollstreckungsverjährung	22
3.6	Erbenhaftung	23
3.7	Übergangsrecht	23
3.7.1	Versuchte Steuerhinterziehung im engeren Sinn	23
3.7.2	Versuchte ungerechtfertigte Steuerrückerstattung und versuchter ungerechtfertigter Erlass	23
4.	Teilnahmehandlungen (Art. 177 DBG)	23
4.1	Haupttat	23
4.2	Anstiftung	24
4.3	Gehilfenschaft	24
4.4	Mitwirkung	24
4.5	Begünstigung	25
4.6	Täterschaft	25
4.7	Subjektiver Tatbestand	26
4.8	Strafzumessung	26
4.9	Verjährung	26
4.9.1	Verfolgungsverjährung	26
4.9.2	Vollstreckungsverjährung	27
4.10	Solidarische Haftung der Teilnehmer für die hinterzogene Steuer	27
4.11	Übergangsrecht	28
5.	Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren (Art. 178 DBG)	28
5.1	Objektiver Tatbestand	28
5.2	Subjektiver Tatbestand	29
5.3	Täterschaft	29
5.4	Versuch	29
5.5	Teilnahmehandlungen	29
5.6	Strafzumessung	30
5.7	Verjährung	30
5.7.1	Verfolgungsverjährung	30

5.7.2	Vollstreckungsverjährung	30
5.8	Übergangsrecht	31
6.	Zuständige Behörden (Art. 182 DBG)	31
7.	Verfahren	31
7.1	Eröffnung	31
7.2	Durchführung des Verfahrens	32
7.3	Relation des Steuerstraf- zum Nachsteuerverfahren	32
7.4	Abschluss des Verfahrens	33
7.5	Rechtsmittel	34
7.6	Kosten	35
7.7	Bezug der Bussen und Kosten	35
IV.	Die Steuervergehen (Art. 186-189 DBG)	36
1.	Steuerbetrug (Art. 186 DBG)	36
1.1	Tatbestand	36
1.1.1	Objektiver Tatbestand	36
1.1.2	Subjektiver Tatbestand	37
1.2	Täterschaft	37
1.3	Teilnahmehandlungen	38
1.4	Strafzumessung	38
1.5	Verfolgungsverjährung	39
1.6	Übergangsrecht	40
1.6.1	Gebrauch falscher Urkunden zum Zwecke der vollendeten Steuerhinterziehung im engeren Sinne	40
1.6.2	Gebrauch falscher Urkunden bei der Hinterziehung von Quellensteuern, bei der unrechtmässigen Rückerstattung und bei ungerechtfertigtem Erlass	40
1.6.3	Gebrauch falscher Urkunden bei der versuchten Hinterziehung	40
2.	Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 187 DBG)	41
2.1	Tatbestand	41
2.2	Täterschaft	41
2.3	Teilnahmehandlungen	41
2.4	Versuch	41
2.5	Strafzumessung	41
2.6	Verhältnis der Hinterziehung zur Veruntreuung von Quellensteuern	42
2.7	Verfolgungsverjährung	42
2.8	Übergangsrecht	42
3.	Verfahren (Art. 188 DBG)	42
3.1	Strafanzeige	42
3.2	Verurteilung nach kantonalem und nach eidgenössischem Steuerrecht	43
V.	Das intertemporale Recht	43

I. Einleitung

Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) haben gegenüber den einschlägigen Bestimmungen des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) wesentliche Änderungen und Neuerungen erfahren, was die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer veranlasst, diese in einem Kreisschreiben zusammenzufassen und zu erläutern.

Als gewichtigste Neuerung ist hervorzuheben, dass beim Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung die hinterzogene Steuer im Nachsteuerverfahren in einer besonderen Verfügung festzusetzen und als Nachsteuer zu beziehen ist. Die Bussen gelten als echte Strafen im Sinne der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK).

Das Verfahren zur Festsetzung der hinterzogenen Steuern und der Bussen für die vor dem 1. Januar 1995 abgelaufenen Steuerperioden richtet sich stets nach den Verfahrensvorschriften des DBG. Hingegen ist in solchen Fällen Artikel 134 BdBSt betreffend die Wahrung der Verwirkungsfrist zur Einleitung des Verfahrens weiterhin zu beachten. Die Strafzumessung richtet sich stets nach dem milderen Recht.

II. Die Nachsteuer (Art. 151-153 DBG)

1. Zweck

Die Artikel 151-153 DBG stehen unter dem Titel "Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide". Sie regeln das Verfahren zur Revision rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide zum Nachteil des Steuerpflichtigen*. Dabei ist unbeachtlich, ob dem Steuerpflichtigen ein Verschulden vorgeworfen werden kann. Aus der Gesetzessystematik folgt, dass das Nachsteuerverfahren von dem im Sechsten Teil des Gesetzes geregelten Steuerstrafverfahren zu trennen ist.

* Wenn nachstehend vom Steuerpflichtigen die Rede ist, so ist damit immer sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person gemeint, wenn sich aus dem Text nichts anderes ergibt.

2. Voraussetzungen

2.1 Nachsteuer bei Steuerhinterziehung oder Steuervergehen

Nach Artikel 152 Absatz 2 DBG gilt die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung oder Steuervergehens zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Dies ist folgerichtig, weil bei der Begehung einer Steuerhinterziehung oder eines Steuervergehens der Steuerbehörde zwangsläufig bestimmte Tatsachen oder Beweismittel schuldhaft vorenthalten werden, die dann eben der Steuerbehörde oder der Steuerjustizbehörde im Zeitpunkt ihres Entscheides nicht bekannt waren. Dies gilt z.B. auch dann, wenn eine steueramtliche Meldung bei der Veranlagung versehentlich nicht berücksichtigt wurde und auch der Steuerpflichtige die in der Meldung enthaltene Tatsache der Steuerbehörde nicht bekanntgab. Das Nachsteuerverfahren dient somit der Feststellung und Erhebung des hinterzogenen Steuerbetrages.

2.2 Nachsteuer ohne Strafsteuerverfahren

Ist eine Veranlagung ohne Verschulden des Steuerpflichtigen entweder ganz unterblieben oder unvollständig ausgefallen, weil

a) im Zeitpunkt des Erlasses der Veranlagungsverfügung oder des Beschwerdeentscheides den dafür zuständigen Behörden Tatsachen und/oder Beweismittel nicht bekannt waren, oder

b) durch ein Verbrechen oder ein Vergehen auf die Tätigkeit der Veranlagungs- oder Steuerrekursbehörde eingewirkt wurde,

so ist ein Nachsteuerverfahren durchzuführen.

Die unter a) erwähnten Tatsachen müssen für die steuerliche Beurteilung erheblich sein. Es kann sich zum Beispiel um eine Erbschaft handeln, von welcher der Steuerpflichtige erst nach erfolgter Veranlagung Kenntnis erhält. Handelt es sich nur um versehentlich nicht berücksichtigte Tatsachen und Beweismittel, so sind die Bestimmungen über das Nachsteuerverfahren nicht anwendbar.

Die unter b) erwähnte Beeinflussung der Tätigkeit der Veranlagungs- oder Steuerrekursbehörde muss grundsätzlich durch ein Strafverfahren festgestellt worden sein. Ist jedoch die Durchführung eines Strafverfahrens unmöglich, so kann der Beweis

für das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens auch auf andere Weise geführt werden.

Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war.

Die Schätzung und Bewertung steuerbarer Objekte schafft an sich keine neuen Tatsachen. Hat z.B. der Steuerpflichtige in der Steuererklärung oder im Veranlagungsverfahren Angaben über den Wert eines Vermögensgegenstandes oder die Höhe einer geschäftsmässig begründeten Abschreibung gemacht, hat er ein subjektives Werturteil abgegeben. Erweist sich später diese Bewertung als unrichtig, so kann die Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hatte.

3. Verfahren

3.1 Verfahren gegen den Steuerpflichtigen

Die Eröffnung der Strafverfolgung gilt zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Wird ausnahmsweise keine solche Strafverfolgung eröffnet, muss die Einleitung des Nachsteuerverfahrens dem Steuerpflichtigen von der zuständigen Behörde zur Beweissicherung mit eingeschriebenem Brief mitgeteilt werden. Es sind ihm kurz die Gründe für die Einleitung und die vom Nachsteuerverfahren betroffenen Steuerperioden bekanntzugeben.

3.2 Verfahren gegen die Erben

Hat die Steuerbehörde noch zu Lebzeiten des Steuerpflichtigen Kenntnis von neuen Tatsachen oder Beweismitteln erhalten und ist das Nachsteuerverfahren bei dessen Tod noch nicht eingeleitet worden, so ist es gegenüber den Erben einzuleiten und durchzuführen. Das Gleiche gilt, wenn die Steuerbehörde erst nach dem Tode des Steuerpflichtigen Kenntnis von neuen Tatsachen oder Beweismitteln erlangt. Ist ein Nachsteuerverfahren bei seinem Tode noch nicht abgeschlossen, so ist es ebenfalls gegenüber den Erben weiterzuführen.

3.3 Verfahrensvorschriften

Die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze (Art. 109-121 DBG), das Veranlagungs- und Einspracheverfahren (Art. 122-135 DBG), das

Verfahren bei der Erhebung der Quellensteuer (Art. 136-139 DBG) und das Beschwerdeverfahren (Art. 140-146 DBG) sind sinngemäss anwendbar. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige sämtliche im Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren geltenden Pflichten zu erfüllen hat. Bei Verletzung dieser Pflichten kann er deshalb nach Artikel 174 DBG bestraft werden. Macht der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren keine oder falsche Angaben, so kann er bezüglich der Steuerverkürzung im Nachsteuerverfahren wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung (Art. 175 und 176 DBG) gebüsst werden. Verwendet er zu diesem Zwecke überdies gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden, so erfüllt er damit den Tatbestand des Steuerbetruges (Art. 186 DBG).

4. Befristungen

Nach Artikel 152 Absatz 1 DBG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung fälschlicherweise unterblieben oder unvollständig ausgefallen ist. Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist, die nur durch rechtzeitiges Einleiten des Verfahrens gewahrt werden kann.

15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Nachsteuer bezieht, muss das Nachsteuerverfahren rechtskräftig abgeschlossen sein. Auch hier handelt es sich um eine Verwirkungsfrist.

5. Bezug der Nachsteuer

Artikel 151 Absatz 1 DBG schreibt die Verzinsung der Nachsteuerforderung vor. Auch die übrigen Vorschriften über den Bezug und die Sicherung der Steuer sind anzuwenden (Art. 160-173 DBG; Verordnung des EFD vom 10.12.1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer, SR 642.124). Dies bedeutet, dass in der Nachsteuerbefugung der seit der ursprünglichen Fälligkeit aufgelaufene Verzugszins zu dem für die jeweilige Steuerperiode geltenden Satz zu berechnen und einzufordern ist. Der so berechnete Gesamtbetrag von Nachsteuern und aufgelaufenen Verzugszinsen wird nach Artikel 161 Absatz 3 Buchstabe c DBG mit der Zustellung der Verfügung fällig und ist ab dem 30. Tag nach der Fälligkeit zu dem vom EFD festgesetzten Satz zu verzinsen (vgl. Art. 163 und 164 DBG und Art. 3 der Verordnung).

Die Nachsteuerforderung verjährt binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft. Der Stillstand und die Unterbrechung dieser Frist richten sich nach Artikel 120 Absätze 2 und 3 DBG. Die absolute Verjährung tritt zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres ein, in welchem die Nachsteuer rechtskräftig festgesetzt worden ist (vgl. den Verweis in Art. 153 Abs. 3 DBG auf die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, zu welchen auch die Art. 120 und 121 DBG gehören).

6. Übergangsrecht

Ein von einem Strafverfahren (Art. 175 ff. und 186 ff. DBG) losgelöstes Nachsteuerverfahren kann bei natürlichen Personen nur für Steuerperioden durchgeführt werden, die nach dem 1. Januar 1995 zu laufen begonnen haben. Für juristische Personen gilt das Geschäftsjahr als Steuerperiode. Wird das Geschäftsjahr und demzufolge auch die Steuerperiode nach dem 1. Januar 1995 abgeschlossen, so kann ein Nachsteuerverfahren durchgeführt werden.

Ein Nachsteuerverfahren für Perioden, welche vor dem 1. Januar 1995 abgelaufen sind, wäre als unzulässige Rückwirkung des neuen Bundessteuerrechts zu qualifizieren.

III. Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung (Steuerübertretungen; Art. 174-185 DBG)

1. Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG)

1.1 Tatbestände

Mit einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten wird bestraft, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des DBG oder nach einer aufgrund des DBG getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere:

- a) die Steuererklärung oder die dazu gehörenden Beilagen (Art. 124 und 125 DBG) nicht einreicht,
- b) eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt (Art. 126-129 DBG),
- c) Pflichten verletzt, die ihm als Erben oder Dritten im Inventarverfahren obliegen (Art. 156-158 DBG).

Die Pflicht, wegen deren Verletzung der Täter bestraft werden soll, muss ihm rechtmässig auferlegt worden sein.

1.2 Täter

Als Täter kommen natürliche und juristische Personen in Frage. Artikel 174 DBG wird nach der ausdrücklichen Vorschrift von Artikel 181 Absatz 1 DBG ebenfalls auf juristische Personen angewendet. Eine Bestrafung der handelnden Organe oder Vertreter der juristischen Person fällt ausser Betracht, da sich Artikel 181 Absatz 3 DBG in Verbindung mit Artikel 177 DBG nur auf Teilnahmehandlungen zur Steuerhinterziehung der juristischen Personen bezieht.

1.3 Objektive Strafbarkeitsbedingung

Einer Bestrafung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten muss immer eine Mahnung der zuständigen Behörde vorausgehen. Sie muss die Aufforderung an den Verpflichteten enthalten, das Versäumte innert bestimmter Frist nachzuholen. Ausserdem muss sie die möglichen Rechtsnachteile androhen. Zur Beweissicherung hat die Mahnung mit eingeschriebenem Brief zu erfolgen.

1.4 Strafzumessung

Die Regelstrafe ist Busse bis Fr. 1'000.--. In schweren Fällen oder bei Rückfall beträgt sie bis Fr. 10'000.--. Ob ein schwerer Fall vorliegt, entscheidet sich nach der Bedeutung der verletzten Pflicht im Hinblick auf eine sachgemässe Veranlagung.

Rückfällig ist ein Täter dann, wenn er schon in einer früheren Steuerperiode wegen einer Pflichtverletzung bestraft werden musste.

Mit der Bussenverfügung ist regelmässig die Aufforderung an die säumige Person zu richten, das Versäumte innert bestimmter Frist nachzuholen. Kommt sie dieser Aufforderung nicht nach, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG).

1.5 Rechtsmittel

Gegen die Strafverfügung ist eine Einsprache möglich (Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 132 ff. DBG). Der Einspracheentscheid kann mit einer Beschwerde angefochten werden (Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 140 ff. DBG). Der Beschwerdeentscheid kann in letzter Instanz mit einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 146 DBG). Wenn die Steuerrekurskommission - oder die gegebenenfalls vom kantonalen Recht vorgesehene zweite Beschwerdeinstanz nach Artikel 145 DBG - eine Verletzung von Verfahrenspflichten feststellen, können sie ebenfalls eine Strafverfügung erlassen, die dann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde bis ans Bundesgericht weitergezogen werden kann.

1.6 Verjährung

1.6.1 Verfolgungsverjährung

Die Verfolgung einer Verletzung von Verfahrenspflichten verjährt zwei Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in welchem die Verfahrenspflichten verletzt worden sind; d.h. dass die Verjährungsfrist mit dem rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zu laufen beginnt (Art. 184 Abs. 1 Bst. a DBG). Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung unterbrochen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Frist neu zu laufen. Sie kann aber insgesamt um nicht mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden, d.h. drei Jahre nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens, in welchem die Pflichtverletzung erfolgt ist, tritt die absolute Verjährung ein (Art. 184 Abs. 2 DBG). In dieser Frist muss das Verfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten rechtskräftig abgeschlossen werden.

1.6.2 Vollstreckungsverjährung

Die Verjährung der Vollstreckung von Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten richtet sich nach den sinngemäss anwendbaren Bestimmungen von Artikel 121 DBG (Art. 185 Abs. 2 DBG). Nach Artikel 121 Absatz 1 DBG verjähren Steuerforderungen binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung. Die absolute Verjährung tritt zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in welchem die Busse rechtskräftig festgesetzt worden ist (Art. 121 Abs. 3 DBG).

1.7 Erbenhaftung

Artikel 179 Absatz 1 DBG spricht nur von einer Erbenhaftung im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung des Erblassers. Daraus folgt, dass die Erben nicht für Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten durch den Erblasser haften, auch wenn diese im Zeitpunkt des Erbanges bereits rechtskräftig festgesetzt waren (Art. 48 Ziff. 3 StGB).

1.8 Übergangsrecht

Das neue Recht ist milder (vgl. Ziffer V: Das intertemporale Recht). Für eine vor dem 1. Januar 1995 begangene Verletzung von Verfahrenspflichten, die nach diesem Datum zur Beurteilung kommt, gilt somit das neue Recht. Das Verfahren ist jedoch binnen der in Artikel 134 BdBSt festgesetzten Verwirkungsfrist einzuleiten.

Wird nach dem 31. Dezember 1994 eine Auflage betreffend eine vor diesem Datum abgelaufene Veranlagungsperiode erlassen, so ist sie mit der Strafdrohung nach Artikel 174 DBG zu versehen.

2. Steuerhinterziehung (Art. 175-180 DBG)

2.1 Objektiver Tatbestand

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in objektiver Hinsicht erfüllt, wenn eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder unterbleiben könnte, eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist oder unvollständig in Rechtskraft erwachsen könnte, ferner, wenn ein Steuerabzug an der Quelle nicht vorgenommen wird, ein Steuerbetrag unrechtmässig rückerstattet

wird oder werden könnte oder ein ungerechtfertigter Steuererlass erwirkt oder erwirkt werden könnte.

2.1.1 Vollendete Steuerhinterziehung im engeren Sinne

Durch eine Steuerhinterziehung im engeren Sinne bewirkt der Täter vorsätzlich oder fahrlässig, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist und er somit den geschuldeten Steuerbetrag nicht oder nicht im vollen Umfange entrichten muss. Eine rechtskräftige Veranlagung ist dann unvollständig, wenn der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung und den Beilagen dazu gemacht hat oder wenn er im Veranlagungs-, Einsprache- und/oder Beschwerdeverfahren keine, unvollständige oder falsche Auskünfte erteilt hat. Der Steuerpflichtige muss auch Tatsachen erwähnen, über deren steuerliche Relevanz er im Zweifel ist (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG).

Weiss eine Person oder muss sie wissen, dass sie der Steuerpflicht unterliegt und sorgt sie nicht dafür, dass sie eine Steuererklärung erhält (Art. 124 Abs. 1 DBG), bewirkt sie, dass die Veranlagung zu Unrecht unterbleibt. Dasselbe trifft zu, wenn ein Steuerpflichtiger bewirkt, dass er zu Unrecht aus dem Steuerregister gestrichen wird. Solche Handlungen können auch von beschränkt Steuerpflichtigen begangen werden.

Stellt sich nach einer Ermessensveranlagung (Art. 130 Abs. 2 DBG) heraus, dass die Steuerfaktoren nicht vollständig erfasst worden sind und dies der Steuerpflichtige gewusst hat oder bei gebührender Aufmerksamkeit hätte wissen müssen und er somit die mangelnde steuerliche Erfassung verschuldet hat, so ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ebenfalls erfüllt.

2.1.2 Hinterziehung von Quellensteuern

Die Hinterziehung von Quellensteuern besteht darin, dass der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt. Zu beachten ist bei diesem Tatbestand, dass es hier keine formelle Veranlagungsverfügung gibt, deren Rechtskraft die Vollendung der Hinterziehung von Quellensteuern nach sich ziehen würde, so dass in jedem Falle eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt. Es handelt sich um ein schlichtes Tätigkeitsdelikt.

2.1.3 Ungerechtfertigte Steuerrückerstattung

Artikel 175 Absatz 1 DBG, soweit er von der Steuerrückerstattung handelt, bezieht sich auf Artikel 168 DBG. Danach kann der Steuerpflichtige einen von ihm bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn er irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat. Die Hinterziehung besteht darin, dass der Steuerpflichtige mittels falscher Angaben erwirkt, dass ein geschuldeter und bezahlter Steuerbetrag ihm als nicht geschuldet zurückerstattet wird.

2.1.4 Ungerechtfertigter Erlass

Artikel 175 Absatz 1 DBG, soweit er vom Erlass handelt, bezieht sich auf Artikel 167 DBG. Nach dieser Bestimmung können Steuerpflichtigen und Dritten, für welche die Bezahlung der Steuer, eines Zinses, einer Ordnungs- oder Hinterziehungsbusse oder Busse wegen Teilnahme an einer Hinterziehung infolge Notlage eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Wird der Erlass mit falschen Angaben erwirkt, so ist der Tatbestand der Hinterziehung durch ungerechtfertigten Erlass erfüllt.

2.2 Täterschaft

2.2.1 Natürliche Personen als Täter

Eine natürliche Person ist dann Täter, wenn sie als Steuerpflichtige durch ihr eigenes Handeln den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

2.2.1.1 Ehegatten als Täter (Art. 180 DBG)

Der Steuerpflichtige, der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, wird nur für die Hinterziehung jenes Steuerbetrages gebüsst, die auf die ganz oder teilweise unterlassene Deklaration seiner eigenen Steuerfaktoren zurückzuführen ist (Art. 180 Abs. 1 DBG).

Der durch Artikel 180 Absatz 2 DBG zugelassene Entlastungsbeweis für den Ehegatten, dessen Steuerfaktoren unvollständig deklariert worden sind, schliesst nicht aus, dass der andere Ehegatte sich gegebenenfalls auch exkulpiert. Zudem ist die Möglichkeit nicht

ausser Acht zu lassen, dass die Steuerhinterziehung durch einen Vertreter bewirkt worden ist (Art. 177 DBG).

2.2.2 Juristische Personen als Täter (Art. 181 DBG)

Gemäss Artikel 181 Absatz 1 DBG sind juristische Personen für vollendete und versuchte Steuerhinterziehung straffähig.

Die für die juristischen Personen handelnden Organe und Vertreter können ausserdem als Teilnehmer nach Artikel 177 DBG bestraft werden, wenn sie bei einer Hinterziehung von Steuern dieser juristischen Person vorsätzlich mitgewirkt haben (Art. 181 Abs. 3 DBG).

2.2.3 Die Täterschaft bei der Hinterziehung von Quellensteuern

Bei der Verfolgung der Hinterziehung von Quellensteuern ist zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuerschuldner zu unterscheiden. Nur der letztere kann als Täter im eigentlichen Sinne angesehen werden. Hingegen kann sich der Steuerpflichtige als Anstifter oder Gehilfe nach Artikel 177 DBG strafbar machen.

2.3 Subjektiver Tatbestand

Ist der Täter eine natürliche Person, so muss sie bei der Hinterziehung vorsätzlich oder fahrlässig handeln.

Handelt es sich beim Täter um eine juristische Person, dann können Vorsatz oder Fahrlässigkeit nur bei den für die juristische Person handelnden Organen oder Vertretern vorliegen. Eine Bestrafung dieser Organe oder Vertreter nach Artikel 181 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 177 DBG kann nur für vorsätzliches Handeln erfolgen, weil Artikel 177 Absatz 1 DBG nur die vorsätzlich begangene Teilnahmehandlung strafbar erklärt.

Die Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit richten sich nach den Vorschriften von Artikel 18 Absätze 2 und 3 StGB und der dazu ergangenen Rechtsprechung.

2.4 Strafzumessung

Grundlage für die Bemessung der Busse ist der hinterzogene Steuerbetrag. Sie beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Nach Artikel 175 Absatz 2 Satz 2 DBG kann die Busse bei leichtem Verschulden bis auf ein Drittel der

hinterzogenen Steuer ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache der hinterzogenen Steuer erhöht werden. Dies zeigt, dass die Busse nach dem Verschulden des Täters festzusetzen ist.

Das Verschulden des Täters ist nicht gleichzusetzen mit der Schuld. Die Formen der Schuld sind nach Artikel 18 StGB Vorsatz und Fahrlässigkeit. Zum Verschulden als Mass der Strafzumessung gehört die gesamte Motivation der strafbaren Handlung, wie dies Artikel 63 StGB mit seinem ausdrücklichen Hinweis auf die Beweggründe deutlich erkennen lässt. Dieser Artikel schreibt zudem vor, dass bei der Strafzumessung auch das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen zu berücksichtigen sind. Nach Artikel 48 Ziffer 2 StGB muss die Busse dem Verschulden des Täters angemessen sein und sie ist nach seinen Verhältnissen festzusetzen. Für die Verhältnisse des Täters sind namentlich von Bedeutung sein Einkommen und sein Vermögen, sein Familienstand und seine Familienpflichten, sein Beruf und sein Erwerb, sein Alter und seine Gesundheit. Diese Vorschrift ist gemäss Artikel 333 Absatz 1 StGB auch im Steuerstrafrecht anzuwenden.

Artikel 175 Absatz 2 DBG schreibt eine Regelstrafe in der Höhe des Einfachen des hinterzogenen Steuerbetrages vor. Deshalb ist die Bemessung der Busse nach einem Bussenrahmen, der auf dem Verhältnis der hinterzogenen zur geschuldeten Steuer beruht, nicht mehr zulässig. Ein Abweichen von der Regelstrafe erfolgt einzig und allein gemäss dem Verschulden des Täters; dies ist ein Ausfluss des Verschuldensstrafrechts. Die Regelstrafe ist dann auszufallen, wenn die Tat vorsätzlich begangen wurde und keine besonderen Strafmilderungs- oder Strafschärfungsgründe vorliegen. Schweres Verschulden liegt etwa vor bei Rückfall, bei renitentem Verhalten des Pflichtigen gegenüber den Steuerbehörden, ferner auch dann, wenn der Steuerpflichtige über besondere steuerliche Fachkenntnisse verfügt. Leichtes Verschulden kann dann vorliegen, wenn einer der in Artikel 64 StGB genannten mildernden Umstände vorliegt. Verschuldensmildernd ist auch das kooperative Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Feststellung des vollständigen Sachverhaltes zu werten.

Selbstanzeige ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Hinterziehung der Steuerbehörde anzeigt, ohne dass er mit der Entdeckung der Hinterziehung durch die Steuerbehörde rechnen muss. Sie muss demnach spontan erfolgen und sämtliche bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile umfassen. Die Busse wird in diesem Fall auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt. Strafschärfungsgründe fallen ausser Betracht. Es

wird auch nicht mehr differenziert, ob die Hinterziehung vorsätzlich oder fahrlässig begangen wurde. Dadurch, dass die Strafe auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer limitiert ist, weiss der zur Selbstanzeige willige Steuerpflichtige, mit welcher Strafe er zu rechnen hat.

Der hinterzogene Steuerbetrag entspricht der Differenz zwischen dem im Hinterziehungsverfahren berechneten Steuerbetrag und demjenigen gemäss der ursprünglichen Veranlagung. Er wird im Nachsteuerverfahren festgesetzt.

2.5 Erbenhaftung (Art. 179 DBG)

Die Haftung der Erben ergibt sich aus Artikel 12 DBG, der die Steuernachfolge regelt. Danach treten die Erben in die Rechte und Pflichten des verstorbenen Steuerpflichtigen ein. Wenn ein Erbe aber ausschlägt oder sonstwie die Erbeneigenschaft verliert, ist er nicht mehr Rechtsnachfolger des Erblassers. Die Erben haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern und Nachsteuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge. Der überlebende Ehegatte haftet mit seinem Erbteil und darüber hinaus noch mit dem Betrag, der den gesetzlichen Anteil nach schweizerischem Recht am Vorschlag oder Gesamtgut übersteigt.

Artikel 179 Absatz 1 DBG regelt die Haftung der Erben für rechtskräftig festgesetzte Hinterziehungsbussen des Erblassers. Sie haften ohne Rücksicht auf eigenes Verschulden bis zum Betrag ihres Anteils am Nachlass mit Einschluss der Vorempfänge. Die Haftung für die hinterzogenen Steuerbeträge richtet sich nach Artikel 12 DBG.

Ist das Hinterziehungsverfahren beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht rechtskräftig abgeschlossen oder ist es erst nach dem Tod des Steuerpflichtigen eingeleitet worden, treten die Erben in die steuerrechtliche Stellung des Erblassers ein. Dies hat zur Folge, dass das Hinterziehungsverfahren zwar formell gegen die Erben selber durchgeführt werden muss. Materiell dient es aber der Feststellung der Hinterziehung des Erblassers. Wenn die Erben sich in diesem Verfahren nichts haben zu Schulden kommen lassen und sie insbesondere das ihnen Zumutbare zur Feststellung der Steuerhinterziehung des Erblassers getan haben, dann können sie nicht bestraft werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sie im Inventarverfahren alle ihnen obliegenden Pflichten erfüllen oder gar eine ihnen bekannte Hinterziehung des Erblassers spontan anzeigen. In solchen Fällen ist nur die Nachsteuer nach Artikel 151 ff. DBG geschuldet. Sie machen sich jedoch dann als Täter

strafbar (Art. 175 und 176 DBG), wenn sie in diesem Verfahren falsche oder unvollständige Angaben gemacht oder die Mitwirkung verweigert haben.

Haben ein oder mehrere Erben noch zu Lebzeiten des Erblassers zu dessen Hinterziehung Beihilfe geleistet, diese bewirkt oder den Erblasser dazu angestiftet, ist darauf Artikel 177 DBG anwendbar. Ihre solidarische Haftung für die vom Erblasser hinterzogene Steuer ist dann unbeschränkt.

Soweit der verstorbene Steuerpflichtige keine Steuererklärungen eingereicht hat, haben dies nach Artikel 12 DBG seine Erben nachzuholen. Begehen sie dabei eine Verletzung von Verfahrenspflichten oder eine Steuerhinterziehung, so sind die Bestimmungen der Artikel 174-177 DBG auf sie anwendbar. Ist beim Tod des Steuerpflichtigen eine Veranlagung noch nicht rechtskräftig geworden, können die Erben allenfalls wegen versuchter Steuerhinterziehung gebüßt werden, falls sie selber in diesem Veranlagungsverfahren vorsätzlich falsche Angaben gemacht haben (Art. 179 Abs. 2 i.V.m. Art. 176 DBG).

2.6 Verjährung

2.6.1 Verfolgungsverjährung (Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG)

Die Verfolgungsverjährung tritt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ein, in welcher die in Artikel 175 Absatz 1 DBG umschriebenen Handlungen begangen worden sind (relative Verjährung). Deshalb muss das Hinterziehungsverfahren spätestens bis zum Ablauf dieser Frist eingeleitet werden. Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder einem allfälligen Teilnehmer im Sinne von Artikel 177 DBG unterbrochen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; sie kann aber insgesamt um nicht mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden. Dies bedeutet, dass spätestens 15 Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode das Hinterziehungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen sein muss (absolute Verjährung, Art. 184 Abs. 2 DBG). Wenn im Gesetz als Ausgangspunkt der Verjährungsfrist die Steuerperiode genannt wird, dann ist zu beachten, dass es sich dabei sowohl um eine zweijährige wie auch um eine einjährige Steuerperiode handeln kann. Bei juristischen Personen entspricht die Steuerperiode dem Geschäftsjahr, so dass die Verjährungsfrist nicht unbedingt mit dem Ende eines Kalenderjahres zu laufen beginnen muss. Das Bundesgericht hat die

Konstruktion "Fortsetzungsdelikt" nunmehr verworfen (BGE 117 IV 408), weshalb es bei einer Hinterziehung der für mehrere Steuerperioden geschuldeten Steuern nicht angeht, die Verfolgungsverjährung erst mit dem Ablauf der letzten betroffenen Steuerperiode beginnen zu lassen. Zudem beginnt die Verjährung für jede betroffene Periode nach ausdrücklicher Vorschrift gesondert zu laufen (Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG); diese Vorschrift würde bei einer Zusammenfassung mehrerer Hinterziehungen zu einer einheitlichen Tathandlung unterlaufen werden.

2.6.2 Vollstreckungsverjährung

Die Verjährung der Vollstreckung von Bussen und hinterzogenen Steuerbeträgen richtet sich nach den sinngemäss anwendbaren Bestimmungen von Artikel 121 DBG (Art. 185 Abs. 2 DBG). Nach Artikel 121 Absatz 1 DBG verjähren Steuerforderungen binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung. Die absolute Verjährung tritt zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in welchem die Busse rechtskräftig festgesetzt worden ist (Art. 121 Abs. 3 DBG).

2.7 Übergangsrecht

2.7.1 Vollendete Steuerhinterziehung im engeren Sinn

a) Die Hinterziehung einer Steuer mit Wirkung für eine vor dem 1. Januar 1995 abgelaufene Steuerperiode wird erst nach diesem Datum entdeckt oder beurteilt. Es gilt folgendes:

Wegen der Verwirkungsfrist von fünf Jahren gemäss Artikel 134 BdBSt können noch die folgenden Steuerperioden in Betracht fallen:

1989/90	Verwirkung 31.12.1995
1991/92	Verwirkung 31.12.1997
1993/94	Verwirkung 31.12.1999

- Ist die Verwirkungsfrist nach altem Recht im Zeitpunkt der Entdeckung der Hinterziehung bereits verstrichen, so kann für die betreffende Periode kein Hinterziehungsverfahren durchgeführt werden.
- Ist im Zeitpunkt der Entdeckung der Hinterziehung die Verwirkungsfrist nach Artikel 134 BdBSt noch nicht abgelaufen, ist das Verfahren nach den Bestimmungen des DBG einzuleiten und durchzuführen. Die Busse ist nach jenem Recht festzusetzen, welches sich als das mildere erweist. Dazu ist eine Beurteilung des Falles nach altem und nach neuem Recht durchzuführen (vgl. Ziff. V). Es ist davon auszugehen, dass im Regelfall das neue Recht das mildere ist; dies deshalb, weil die Busse nach dem von der ESTV ausgearbeiteten und vom Bundesgericht wiederholt als brauchbar bezeichneten Tarif nur auf höchstens 50 % der sogenannten Normalbusse reduziert wurde (Kreisschreiben Nr. 10 vom 9.12.1987 "Wegleitung zur Verfolgung und Ahndung vollendeter Steuerhinterziehung, versuchter Steuerhinterziehung und sonstiger Widerhandlungen" und dazugehörige Beilage).

b) Werden nach dem 1. Januar 1995 Hinterziehungen entdeckt, die auch Steuern vorher abgelaufener Perioden betreffen, ist folgendes zu beachten:

Da das Bundesgericht die Konstruktion "Fortsetzungsdelikt" fallen gelassen hat (BGE 117 IV 408), gelten für die vor dem 1. Januar 1995 abgelaufenen Perioden die unter a) gemachten Ausführungen.

Zu beachten ist, dass bei der Anwendung des neuen Rechtes die Bussen bei Zahlungsverzug zu verzinsen sind, auch wenn sie für Hinterziehungen betreffend eine vor dem 1. Januar 1995 abgelaufene

Periode ausgefällt worden sind. Auf den hinterzogenen Steuern für die Steuerjahre bis 1994 darf hingegen kein Verzugszins erhoben werden.

2.7.2 Vollendete Hinterziehung von Quellensteuern

Es können nur Hinterziehungen verfolgt werden, die nach dem 1. Januar 1995 geschuldete Quellensteuern betreffen, da es die Quellensteuer nach dem BdBSt noch gar nicht gab. Diese Form der Hinterziehung ist im Unterschied zu den anderen Formen kein Erfolgs-, sondern ein Tätigkeitsdelikt, weshalb dieses Delikt nur als vollendetes Delikt möglich ist, bei welchem der Tatbestand notwendigerweise als Folge des Handelns des Täters erfüllt wird. Einen Versuch kann es gar nicht geben, weil die strafbare Handlung des Quellensteuerschuldners im Zeitpunkt ihrer Entdeckung bereits als vollendete Hinterziehung zu werten ist.

2.7.3 Ungerechtfertigte Steuerrückerstattung und ungerechtfertigter Erlass

Das neue Recht ist auf Hinterziehungen anwendbar, die nach dem 1. Januar 1995 begangen wurden, auch wenn es dabei um Steuerbeträge geht, die für Perioden vor diesem Datum bezahlt oder geschuldet waren.

2.7.4 Erbenhaftung

Die Erbenhaftung nach Artikel 179 DBG ist erheblich milder ausgestaltet, als jene nach Artikel 130 Absatz 1 BdBSt. Die Erben haften deshalb stets nach den Vorschriften des neuen Rechtes.

3. Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG)

3.1 Objektiver Tatbestand

Eine versuchte Steuerhinterziehung liegt vor, wenn

a) die Hinterziehungshandlung des Steuerpflichtigen vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt wird.

b) wenn der Steuerpflichtige mittels falscher Angaben eine Rückerstattung zu erwirken versucht, dies die Steuerbehörde jedoch vor Eintritt der Rechtskraft der Rückerstattungsverfügung entdeckt.

c) wenn der Steuerpflichtige mittels falscher Angaben einen Steuererlass zu erlangen versucht, die für den Erlass zuständige Amtsstelle dies aber vor der Eröffnung der Verfügung feststellt. Die Verfügung wird mit ihrer Zustellung an den Steuerpflichtigen rechtskräftig, da sowohl die kantonale wie die Eidgenössische Erlasskommission in ihren Kompetenzbereichen endgültig entscheiden.

3.2 Täterschaft

Es gelten die Ausführungen unter Ziffer 2.2.1 bis 2.2.2 vorstehend.

3.3 Subjektiver Tatbestand

Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar.

3.4 Strafzumessung

Die Busse bemisst sich nach dem vorsätzlich zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag. Zur Bemessung der Busse werden ausschliesslich die vorsätzlich nicht oder falsch deklarierten Einkommensbestandteile herangezogen. Die Busse beträgt zwei Drittel des Betrages, der bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Für Steuerperioden, die vor dem 1. Januar 1995 abgelaufen sind, beträgt die Busse höchstens Fr. 20'000.-- (Art. 131 Abs. 2 BdBSt).

Im übrigen gelten die Ausführungen unter Ziffer 2.4 vorstehend.

3.5 Verjährung

3.5.1 Verfolgungsverjährung (Art. 184 Abs. 1 Bst. a DBG)

Die Verfolgungsverjährung tritt vier Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens ein, in dem die versuchte Steuerhinterziehung begangen worden ist (relative Verjährung). Deshalb muss das Verfahren zur Verfolgung des Hinterziehungsversuches spätestens bis zum Ablauf dieser Frist eingeleitet werden. Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder gegenüber einer der in Artikel 177 DBG genannten Personen unterbrochen, wobei die Unterbrechung sowohl gegenüber dem Steuerpflichtigen wie auch gegenüber einer der anderen genannten Personen geltend gemacht werden kann. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; sie kann aber insgesamt nicht mehr als um die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden. Dies bedeutet, dass das Verfahren wegen versuchter Hinterziehung spätestens sechs Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des betreffenden Verfahrens rechtskräftig abgeschlossen sein muss (absolute Verjährung, Art. 184 Abs. 2 DBG).

Da die Busse wegen versuchter Hinterziehung sich grundsätzlich nach dem zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag bemisst, kann sie erst nach dem Eintritt der Rechtskraft der betreffenden Veranlagung festgesetzt werden; darin liegt auch der Grund für die Regelung der Verfolgungsverjährung in Artikel 184 Absatz 1 Buchstabe a DBG. Die Busse muss mit einer separaten Verfügung festgesetzt werden, mit deren Rechtskraft sie fällig wird. Nach Ablauf der 30tägigen Zahlungsfrist ist der Bussenbetrag zu verzinsen (Art. 164 DBG).

3.5.2 Vollstreckungsverjährung

Die Verjährung der Vollstreckung von Bussen für versuchte Steuerhinterziehung richtet sich nach den sinngemäss anwendbaren Bestimmungen von Artikel 121 DBG (Art. 185 Abs. 2 DBG). Nach Artikel 121 Absatz 1 DBG verjähren Steuerforderungen binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung; demnach verjähren auch die Bussen fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft der Strafverfügung. Die absolute Verjährung tritt zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in welchem die Busse rechtskräftig festgesetzt worden ist (Art. 121 Abs. 3 DBG).

3.6 Erbenhaftung

Die Ausführungen unter Ziffer 2.5 vorstehend gelten sinngemäss auch für die versuchte Steuerhinterziehung des Erblassers.

3.7 Übergangsrecht

3.7.1 Versuchte Steuerhinterziehung im engeren Sinn

Wird nach Inkrafttreten des DBG eine versuchte Hinterziehung für eine Steuerperiode entdeckt, die vor dem 1. Januar 1995 abgelaufen ist, so ist vorerst zu prüfen, ob die Verwirkungsfrist nach Artikel 134 BdBSt noch gewahrt werden kann. Ist dies nicht der Fall, kann kein Verfahren durchgeführt werden. Trifft dies aber zu, dann ist der Sachverhalt nach altem und nach neuem Recht zu beurteilen und das mildere Recht anzuwenden.

3.7.2 Versuchte ungerechtfertigte Steuerrückerstattung und versuchter ungerechtfertigter Erlass

Es können nur versuchte Delikte verfolgt werden, die nach dem 1. Januar 1995 begangen worden sind, jedoch auch für Steuerbeträge, welche Steuern betreffen, die vor dem 1. Januar 1995 bezahlt bzw. geschuldet waren.

4. Teilnahmehandlungen (Art. 177 DBG)

4.1 Haupttat

Die Teilnahmehandlungen sind von der Haupttat zu unterscheiden. Die Haupttat besteht in einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung gemäss den Artikeln 175 und 176 DBG; der Täter (in der Regel der Steuerschuldner) wird als Haupttäter bezeichnet. Die Haupttat muss mindestens bis zum strafbaren Versuch gediehen sein.

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

4.2 Anstiftung

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

4.3 Gehilfenschaft

Gehilfenschaft ist gegeben, wenn der Gehilfe dem Haupttäter zu den in den Artikeln 175 und 176 DBG bezeichneten Handlungen vorsätzlich Hilfe leistet (Art. 25 StGB). Der Gehilfe leistet dabei einen kausalen Beitrag zur Haupttat; diese wird dadurch gefördert. Beispiel: Der Buchhalter einer Unternehmung unterlässt es auf Anordnung des Betriebsinhabers, einzelne Ausgangsrechnungen zu verbuchen. Der Treuhänder stellt dies zwar fest, veranlasst aber keine korrekte Verbuchung und erstellt die Steuererklärung auf Grund der falschen Buchhaltungszahlen. Beide leisten Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung.

4.4 Mitwirkung

Da die Steuerhinterziehung ein Sonderdelikt ist, kann ein vertraglicher Vertreter nicht als Täter oder Mittäter wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung bestraft werden (Grundsatz der Akzessorietät der Teilnahme). Der Vertreter soll aber auch dann bestraft werden können, wenn er aus eigenem Antrieb für den Vertretenen ohne dessen Wissen die Steuer verkürzt. Deshalb wurde in Artikel 177 Absatz 1 DBG eine besondere, auf den vertraglichen Vertreter zugeschnittene Strafnorm aufgenommen. Die darin verwendeten Begriffe "mitwirken" bzw. "bewirken" sind im gewöhnlichen Strafrecht unbekannt und sollen hier kurz erläutert werden. "Bewirken" bedeutet, dass der Vertreter aus eigenem Antrieb und ohne Wissen des Vertretenen für diesen die Steuer verkürzt. "Mitwirken" ist Gehilfenschaft des Vertreters im Sinne des Strafgesetzbuches (vgl. Art. 25 StGB). Der vertragliche Vertreter kann nur wegen vorsätzlicher Begehung nach Artikel 177 DBG bestraft werden.

4.5 Begünstigung

Die nach Artikel 129 Absatz 3 BdBSt unter Strafe gestellte Begünstigung ist in den Strafbestimmungen des DBG nicht mehr enthalten. Ihre Bestrafung richtet sich deshalb nach Artikel 305 StGB. Die Tathandlung besteht darin, dass der Täter eine nach

Artikel 174 bis 181 oder nach Artikel 186 und 187 DBG strafbare Person der Strafverfolgung oder dem Strafvollzug entzieht, d.h. der Täter behindert oder verhindert die Strafverfolgung oder den Strafvollzug bezüglich der begünstigten Person.

Artikel 305 StGB befindet sich im 17. Titel des StGB: "Verbrechen und Vergehen gegen die Rechtspflege". Da nach Lehre und neuerer Rechtsprechung der Steuerjustizbehörden Steuerbussen als echte Strafen zu gelten haben, ist das Steuerstrafverfahren ebenfalls eine Strafverfolgung im Sinne von Artikel 305 StGB. Wer also jemanden einem Steuerstrafverfahren entzieht, wird mit Gefängnis bestraft. Die Beurteilung des Täters erfolgt durch den ordentlichen Strafrichter, denn eine Strafe nach Artikel 305 StGB kann nicht durch eine Verwaltungsbehörde ausgefällt werden.

4.6 Täterschaft

Als Teilnehmer und damit als Täter im Sinne von Artikel 177 DBG können beispielsweise in Frage kommen der vertragliche oder gesetzliche Vertreter des Steuerpflichtigen, Angestellte des Steuerpflichtigen, Organe oder Vertreter der steuerpflichtigen juristischen Person (Art. 181 Abs. 3 DBG).

Neu können nun auch juristische Personen wegen Anstiftung, Helferschaft oder Mitwirkung an Steuerhinterziehungen Dritter nach Artikel 177 DBG bestraft werden, wenn in ihrem Geschäftsbetrieb solche Teilnahmehandlungen begangen worden sind (vgl. Art. 181 Abs. 2 DBG). Artikel 181 Absatz 3 DBG findet keine Anwendung.

4.7 Subjektiver Tatbestand

Handelt es sich beim Teilnehmer um eine natürliche Person, so muss sie vorsätzlich gehandelt haben. Sind im Geschäftsbetrieb juristische Personen vorsätzlich Teilnahmehandlungen an Steuerhinterziehungen Dritter begangen worden, so wird gemäss ausdrücklicher Bestimmung von Artikel 181 Absatz 2 DBG nur die juristische Person dafür gebüsst.

4.8 Strafzumessung

Für Teilnahmehandlungen beträgt die Busse bis zu Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.--. Die Bussen für Teilnahmehandlungen sind neu nicht mehr direkt vom hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag abhängig. Bei der Beurteilung der Schwere des Verschuldens wird dieser aber zu berücksichtigen sein. Rückfällig ist der Täter dann, wenn er bereits einmal oder mehrmals wegen Steuerhinterziehung oder Teilnahme an einer solchen gebüsst worden ist.

Wenn der Täter an den Steuerhinterziehungen mehrerer Haupttäter im Sinne von Artikel 177 DBG teilnimmt, kann er für jede einzelne Teilnahmehandlung besonders gebüsst werden. Wenn ein und derselbe Haupttäter über mehrere Steuerperioden hinweg Steuern hinterzogen hat, dann sind seine Handlungen als eine Mehrzahl von Hinterziehungen zu betrachten (vgl. dazu die Ausführungen unter Ziff. 2.6.1 vorstehend). Somit kann auch der Teilnehmer für die Teilnahme an jeder dieser Hinterziehungen besonders gebüsst werden.

4.9 Verjährung

4.9.1 Verfolgungsverjährung

Die Verfolgungsverjährung für Teilnahmehandlungen richtet sich nach den für die Haupttat geltenden Verjährungsvorschriften gemäss Artikel 184 Absatz 1 Buchstabe a oder b DBG, d.h. für Teilnahmehandlungen an vollendeter Steuerhinterziehung verjährt die Strafverfolgung zehn Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode. Für Teilnahmehandlungen an versuchter Steuerhinterziehung tritt die Verjährung vier Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens ein, in welchem die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde.

Zu beachten ist, dass die Unterbrechung gegenüber dem Haupttäter auch zur Unterbrechung der Verjährung gegenüber dem Teilnehmer führt und umgekehrt (Art. 184 Abs. 2 DBG).

Im übrigen gelten die Ausführungen unter den Ziffern 2.6.1. und 3.5.1 vorstehend.

4.9.2 Vollstreckungsverjährung

Die Verjährung der Vollstreckung von Bussen für Teilnahmehandlungen richtet sich nach den sinngemäss anwendbaren Bestimmungen von Artikel 121 DBG (Art. 185 Abs. 2 DBG). Nach Artikel 121 Absatz 1 DBG verjähren Steuerforderungen binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung; die Bussen verjähren demnach fünf Jahre nach Rechtskraft der Strafverfügung.

4.10 Solidarische Haftung der Teilnehmer für die hinterzogene Steuer

Neu sieht Artikel 177 Absatz 1 DBG die solidarische Haftung der Anstifter, Gehilfen und vertraglichen Vertreter für die hinterzogene Steuer vor. Darunter fällt auch der zu hinterziehen versuchte Steuerbetrag. Dies deshalb, weil Artikel 177 im zweiten Kapitel mit dem Titel "Steuerhinterziehung" aufgeführt ist, d.h., dass die versuchte Steuerhinterziehung eben eine Form der Steuerhinterziehung ist. Die Beschränkung im Wortlaut von Artikel 177 DBG auf "hinterzogene Steuer" vermag daran nichts zu ändern. Voraussetzung dieser solidarischen Haftung ist die Bestrafung der Anstifter, Gehilfen und vertraglichen Vertreter.

Die Möglichkeit der solidarischen Haftung für die hinterzogenen Steuern ist kein Bestandteil der strafrechtlichen Sanktion, weil ja nicht von Anfang an feststeht, ob der Teilnehmer wegen dieser Solidarhaftung überhaupt beansprucht werden wird. Bezahlt der Haupttäter die hinterzogene Steuer nämlich selber, dann besteht kein Anlass, auch den Teilnehmer dafür zu belangen.

4.11 Übergangsrecht

Das neue Recht ist bezüglich der Teilnahme an vollendeter Steuerhinterziehung in der Regel milder, weil die Busse im Gegensatz zum alten Recht betragsmässig limitiert ist. Wurde eine Teilnahmehandlung an einer versuchten Hinterziehung vor dem 1. Januar 1995 begangen, so ist auch bei schweren Fällen oder bei Rückfall eine Busse von höchstens Fr. 20'000.-- auszusprechen (Art. 131 Abs. 2 und 3 BdBSt). Die Verwirkungsfrist nach Artikel 134 BdBSt darf noch nicht abgelaufen sein. Nach dem 1. Januar 1995 begangene Teilnahmehandlungen sind stets nach neuem Recht zu beurteilen, auch wenn sie Hinterziehungen von Steuern betreffen, die für die Zeit vor dem 1. Januar 1995 geschuldet sind.

Die Mitwirkung im Sinne eines selbständigen Handelns des Vertreters ist erst durch das neue Recht (Art. 177 DBG) strafbar erklärt worden. Deshalb können solche durch einen Vertreter begangenen Handlungen nur geahndet werden, wenn sie nach dem 31. Dezember 1994 begangen worden sind, dies aber auch dann, wenn sie sich auf die für ein vor dem 1. Januar 1995 abgelaufenes Steuerjahr geschuldeten Steuern beziehen.

Die Verfolgung und Bestrafung der Begünstigung richtet sich gemäss Ziffer 4.5 vorstehend nach Artikel 305 StGB. Das neue Recht ist härter. Daher sind vor dem 1. Januar 1995 begangene Begünstigungshandlungen nach altem und seit dem 1. Januar 1995 begangene nach neuem Recht zu verfolgen und zu beurteilen.

5. Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren (Art. 178 DBG)

5.1 Objektiver Tatbestand

Voraussetzung für die Anwendung dieser Strafbestimmung ist die Eröffnung eines Inventarverfahrens nach den Artikeln 154-159 DBG. Strafbar ist das Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten, um sie der Inventaraufnahme zu entziehen. Verheimlicht ist ein Nachlasswert dann, wenn dessen Existenz der Inventarbehörde verschwiegen wird. Beiseitegeschafft ist ein Nachlasswert, wenn er aus einem dem Inventarbeamten zugänglichen Raum oder Behältnis entfernt wird.

5.2 Subjektiver Tatbestand

Der Täter muss in der Absicht handeln, Nachlasswerte der Inventaraufnahme zu entziehen. Es ist also immer vorsätzliches Handeln erforderlich.

5.3 Täterschaft

Als Täter kommen in Frage die Erben, die Erbenvertreter, die Testamentsvollstrecker oder Drittpersonen. Unter Erbenvertretern sind nur die gesetzlichen Erbenvertreter zu verstehen, da Artikel 157 DBG nur diesen Mitwirkungspflichten auferlegt. Zu den Dritten gehören Personen, welche Vermögenswerte des Erblassers in dessen Auftrag verwahrten oder verwalteten (z.B. Treuhänder, Vermögensverwalter, Banken, Notare, Anwälte). Dritte, die ein gesetzlich geschütztes Berufsgeheimnis zu wahren haben (Banken, Notare, Anwälte), sind nur zur Auskunft an die Erben verpflichtet und können nur wegen Verletzung dieser Pflicht bestraft werden (vgl. Art. 158 Abs. 3 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG). Ausserdem zählen Personen dazu, denen gegenüber der Erblasser geldwerte Rechte oder Ansprüche hatte (Art. 158 Abs. 1 DBG).

5.4 Versuch

Der Versuch ist nach Artikel 178 Absatz 3 DBG ausdrücklich unter Strafe gestellt. Er liegt dann vor, wenn das Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten vor Abschluss des Inventarverfahrens entdeckt wird.

5.5 Teilnahmehandlungen

Als Teilnahmehandlungen sind Anstiftung und Gehilfenschaft strafbar erklärt (Art. 178 Abs. 1 Satz 2 DBG). Teilnehmer können beliebige Personen sein, welche die in Absatz 1 von Artikel 178 DBG aufgezählten Täter zum Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten anstiften oder ihnen dabei Hilfe leisten.

Die Strafbarkeit von Anstifter und Gehilfen musste in Artikel 178 Absatz 1 deshalb ausdrücklich statuiert werden, weil die Verheimlichung oder das Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren keine Steuerhinterziehung im herkömmlichen Sinne, sondern eine blosse Gefährdungshandlung darstellt.

5.6 Strafzumessung

Der Täter wird mit Busse bis zu Fr. 10'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.-- bestraft. Der Versuch ist strafbar; eine fakultative Strafmilderung ist möglich (Art. 178 Abs. 3 DBG).

Für den Gehilfen gilt die gleiche Strafdrohung wie für den Täter, doch kann er milder bestraft werden (Art. 25 StGB). Den Anstifter trifft in der Regel die gleiche Strafe wie den Täter; es ist für ihn keine Strafmilderung gesetzlich vorgesehen (Art. 178 Abs. 1 DBG sowie Art. 24 i.V.m. Art. 102 StGB).

5.7 Verjährung

5.7.1 Verfolgungsverjährung

Im Unterschied zur Steuerhinterziehung gilt hier für das versuchte und das vollendete Delikt nach Artikel 184 Absatz 1 Buchstabe b DBG die gleiche Verjährungsfrist von zehn Jahren. Sie beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseitegeschafft wurden oder dies versucht wurde.

Zur Unterbrechung der Verfolgungsverjährung und zur absoluten Verjährung gelten die Ausführungen unter Ziffer 2.6.1 vorstehend.

5.7.2 Vollstreckungsverjährung

Die Verjährung der Vollstreckung von Bussen für Inventardelikte nach Artikel 178 DBG richtet sich nach den sinngemäss anwendbaren Bestimmungen von Artikel 121 DBG (Art. 185 Abs. 2 DBG). Nach Artikel 121 Absatz 1 DBG verjähren Steuerforderungen binnen fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung; die Bussen verjähren demnach fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft der Strafverfügung.

5.8 Übergangsrecht

Das neue Recht ist milder. Es ist auf alle nach dem 1. Januar 1995 neu zu beurteilenden Tathandlungen anwendbar, auch wenn sie sich auf bereits vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossene Inventarverfahren beziehen. Gleiches gilt auch für versuchte Tathandlungen. Bei der Verfolgung von Tathandlungen, die vor dem 1. Januar 1995 begangen worden sind, ist die in Artikel 134 BdBSt festgelegte Verwirkungsfrist zu wahren.

6. Zuständige Behörden (Art. 182 DBG)

Die Kantone haben nach Artikel 182 Absatz 4 DBG die für die Verfolgung von Steuerhinterziehungen (vollendete und versuchte) und von Verletzungen von Verfahrenspflichten zuständigen Stellen zu bezeichnen. Obschon nicht ausdrücklich erwähnt, werden diese auch die Inventardelikte zu verfolgen haben.

In Artikel 182 Absatz 2 DBG ist die Rede von Strafverfügungen der kantonalen Steuerrekurskommission. Es kann sich dabei nur um Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nach Artikel 174 DBG handeln. Gegen diese Strafverfügung kann Beschwerde bis an das Bundesgericht geführt werden.

7. Verfahren

7.1 Eröffnung

Das DBG regelt ausdrücklich nur die Einleitung des Strafverfahrens wegen vollendeter und versuchter Steuerhinterziehung (Art. 183 Abs. 1 DBG). Die Einleitung erfolgt durch die vom Kanton bezeichnete Stelle mit eingeschriebenem Brief. Diese Mitteilung soll dem Beschuldigten in summarischer Weise den ihm gegenüber bestehenden Verdacht und die vom Verfahren betroffenen Steuerperioden zur Kenntnis bringen. Gleiches muss trotz des Fehlens einer speziellen Vorschrift für die Einleitung eines Verfahrens wegen Inventardelikten gelten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) kann die Verfolgung der Steuerhinterziehung verlangen. Einem solchen Begehren hat die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer unbedingt zu entsprechen (Art. 258 BStP; SR 312.0).

Gemäss Artikel 152 Absatz 2 DBG gilt die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Die hinterzogene Steuer ist in Anwendung von Artikel 153 Absatz 3 DBG in jedem Fall mit einer separaten Verfügung samt Zins als Nachsteuer zu erheben; wobei nur die Nachsteuern für die Steuerjahre ab dem 1.1.1995 zu verzinsen sind. Ob ein Strafverfahren durchzuführen ist, richtet sich jedoch ausschliesslich nach den Artikeln 175-181 DBG (vgl. auch Ziff. 7.3 nachstehend).

7.2 Durchführung des Verfahrens

Für das Hinterziehungsverfahren gelten nach Artikel 182 Absatz 3 DBG die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze (Art. 109-121 DBG), das Veranlagungsverfahren (Art. 122-139 DBG) und das Beschwerdeverfahren (Art. 140-146 DBG) sinngemäss.

Dem Beschuldigten ist unbedingt vor Abschluss der Untersuchung das rechtliche Gehör zu gewähren. Der Beschuldigte kann sich mündlich oder schriftlich äussern. Verlangt er ausdrücklich eine Anhörung, so ist ihm diese zu gewähren und es ist darüber ein vom Beschuldigten zu unterzeichnendes Protokoll aufzunehmen.

7.3 Relation des Steuerstraf- zum Nachsteuerverfahren

Wenn die Höhe der hinterzogenen Steuer im Nachsteuerverfahren festzustellen ist, die Busse aber im Verfahren nach Artikel 182f. DBG, dann stellt sich die Frage, ob die im Nachsteuerverfahren unter bestehender Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gewonnenen Erkenntnisse im Strafverfahren verwendet werden dürfen, oder ob hier ein Verbot der Verwertung der so gewonnenen Beweise besteht. Ein solches Beweisverwertungsverbot kann nicht vorliegen, denn auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren kann der Steuerpflichtige zur Einreichung von Unterlagen aufgefordert werden, auf Grund derer seine Deklaration überprüft wird. Könnte nun der Steuerpflichtige unter Hinweis auf den Grundsatz, wonach niemand zur Belastung seiner selbst gezwungen werden dürfe, die Einreichung der Unterlagen verweigern, dann würde schon das ordentliche Einschätzungsverfahren zumindest sehr erheblich erschwert, wenn nicht gar völlig verunmöglicht.

Werden in einem Hinterziehungsverfahren einzelne Einkommens-, Gewinn- oder Kapitalbestandteile festgestellt, deren Besteuerung ohne Verschulden des Steuerpflichtigen unterblieben ist, so sind diese mit einer Nachsteuer zu erfassen, sofern dafür die Voraussetzungen nach Artikel 151 DBG gegeben sind. Diese

Einkommensbestandteile sind für die Bemessung der Busse nicht zu berücksichtigen.

7.4 Abschluss des Verfahrens

Artikel 182 Absatz 1 DBG schreibt vor, dass jedes Hinterziehungsverfahren nach Abschluss der Untersuchung entweder mit einer Straf- oder einer Einstellungsverfügung abzuschliessen ist.

Jede Strafverfügung ist kurz zu begründen. Sie muss den ihr zu Grunde liegenden Sachverhalt, das Verschulden und die Bemessung der Busse sowie die Rechtsmittelbelehrung enthalten. Liegt eine vollendete Steuerhinterziehung vor, so ist ausserdem auch der hinterzogene Steuerbetrag samt Zins in einer separaten Verfügung als Nachsteuer einzufordern; wobei nur die Nachsteuern für die Steuerjahre ab dem 1. Januar 1995 zu verzinsen sind. Auch die Kosten besonderer Untersuchungsmassnahmen (Buchprüfungen, Gutachten u.a., Art. 183 Abs. 4 DBG) sind in der Verfügung zu beziffern. Mit der einlässlichen Begründung der Straf- oder Einstellungsverfügung kann erreicht werden, dass, wie nachstehend noch erläutert wird, die Einsprache als Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission weitergeleitet wird und so das ohnehin schon aufwendige Strafverfahren abgekürzt werden kann.

Eine Einstellungsverfügung ist ebenfalls kurz zu begründen. Kosten können in diesem Falle einem Beschuldigten auferlegt werden, wenn er die Strafverfolgung durch schuldhaftes Verhalten verursacht oder die Untersuchung wesentlich erschwert oder verzögert hat (Art. 183 Abs. 4 DBG).

Die Straf- oder Einstellungsverfügung der kantonalen Behörde muss auch der ESTV eröffnet werden, wenn sie die Strafverfolgung verlangt hat oder am Verfahren beteiligt war (Art. 183 Abs. 3 DBG).

7.5 Rechtsmittel

Nach Artikel 182 Absatz 3 DBG sind im Hinterziehungsverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Dies bedeutet, dass im Unterschied zum Recht des BdBSt der Beschuldigte neu auch gegen die Straf- oder Einstellungsverfügung (letztere nur mit Kostenaufgabe) Einsprache erheben kann. Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage ab Zustellung der Verfügung. Das Einspracheverfahren ist mit einem begründeten Entscheid abzuschliessen, der dem Beschuldigten und der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu eröffnen ist. Er wird auch der ESTV eröffnet, wenn diese im Verfahren mitgewirkt oder die Eröffnung des Einspracheentscheides verlangt hat (Art. 135 Abs. 2 DBG). Nach Anhörung des Beschuldigten kann die angefochtene Straf- oder Einstellungsverfügung auch zu dessen Nachteil abgeändert werden (Art. 135 Abs. 1 DBG).

Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Straf- oder Einstellungsverfügung, so kann sie mit Zustimmung des Einsprechers und der am Verfahren beteiligten Behörden als Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission weitergeleitet werden (Art. 132 Abs. 2 DBG, Sprungrekurs). Dies setzt allerdings voraus, dass die gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache ihrerseits einlässlich begründet ist, da die Beschwerdeschrift nach Artikel 140 Absatz 2 DBG Antrag und Begründung enthalten muss.

Der Einspracheentscheid kann mit Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission angefochten werden. Der Beschuldigte muss die Beschwerde binnen 30 Tagen seit Zustellung einreichen.

Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer und die ESTV können jede Straf- oder Einstellungsverfügung und jeden diesbezüglichen Einspracheentscheid mit Beschwerde anfechten. Die Beschwerdefrist beträgt

30 Tage ab Zustellung, wenn die Verfügung oder der Einspracheentscheid der beschwerdeberechtigten Behörde eröffnet worden ist,

60 Tage seit Eröffnung an den Beschuldigten in allen anderen Fällen.

Gemäss Artikel 145 DBG kann das kantonale Recht vorsehen, dass der Beschwerdeentscheid der kantonalen Steuerrekurskommission an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz weitergezogen werden kann.

Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission oder der oben erwähnten weiteren Instanz kann innert 30 Tagen nach Eröffnung durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde sind legitimiert, der Beschuldigte, die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer und - nach Artikel 103 Buchstabe b OG - die ESTV.

7.6 Kosten

Das Einspracheverfahren ist kostenfrei (Art. 135 Abs. 3 DBG). Artikel 123 Absatz 2 letzter Satz DBG ist entsprechend anwendbar. Danach können Kosten, die aus dem Beizug von Sachverständigen, der Durchführung von Augenscheinen und Buchprüfungen am Domizil erwachsen, ganz oder teilweise dem Beschuldigten oder jeder anderen zur Auskunft verpflichteten Person auferlegt werden, die diese Kosten durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten verursachte. Diese Bestimmung gilt auch bei der Veranlagung des hinterzogenen Steuerbetrages im Nachsteuerverfahren.

7.7 Bezug der Bussen und Kosten

Für den Bezug der Bussen und Kosten gelten die in Artikel 185 DBG erwähnten Bestimmungen. Das DBG enthält keine ausdrückliche Bestimmung über die Fälligkeit der Bussen. Der Fälligkeitstermin bedeutet, dass der Gläubiger ab diesem Termin fordern darf und der Schuldner leisten muss. Der Fiskus kann in Ermangelung eines besonderen Fälligkeitstermins die Busse erst einfordern, wenn die entsprechende Strafverfügung rechtskräftig geworden ist. Gemäss Artikel 163 DBG ist die Busse innert 30 Tagen nach Fälligkeit zu bezahlen. Wird die Strafverfügung nicht angefochten, so beginnt der Verzugszins 30 Tage nach Zustellung der Verfügung zu laufen (Art. 3 Abs. 1 Bst. c Verordnung vom 10.12.1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer). Wird die Verfügung hingegen mit Einsprache oder Beschwerde angefochten, dann tritt die Fälligkeit der Busse erst beim Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides ein und der Verzugszins beginnt 30 Tage nach Eintritt der Rechtskraft zu laufen (Art. 161 Abs. 5 ist nach Art. 185 Abs. 1 DBG beim Bezug der Bussen nicht anwendbar). Zu beachten ist, dass der Fälligkeitstermin für die Busse nicht zwingend mit jenem für die Nachsteuer zusammenfällt.

IV. Die Steuervergehen (Art. 186-189 DBG)

1. Steuerbetrug (Art. 186 DBG)

1.1 Tatbestand

1.1.1 Objektiver Tatbestand

Der Steuerbetrug wird dadurch begangen, dass zum Zwecke einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung nach den Artikeln 175 und 176 DBG

- gefälschte
- verfälschte oder
- inhaltlich unwahre

Urkunden zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht werden. Die Tathandlung ist mit dem Einreichen der Urkunde an die Steuerbehörde abgeschlossen.

Nach der in Artikel 110 Ziffer 5 Absatz 1 StGB enthaltenen Definition sind Urkunden "Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträgern steht der Schriftform gleich, sofern sie demselben Zweck dient." (Fassung gemäss dem BG vom 17.6.1994, BBl 1994 III 256 ff., in Kraft ab 1.1.1995). Darunter fallen nach Artikel 186 DBG ausdrücklich Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter.

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

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

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

Als Steuerbetrug wird der Gebrauch der falschen Urkunde zur Täuschung der Steuerbehörde bei einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung bestraft. Der Gebrauch liegt darin, dass die falsche Urkunde den Veranlagungs-, Steuerjustiz- oder Erlassbehörden als Beweismittel eingereicht wird. In aller Regel geschieht dies mit dem Einreichen als Beilage zur Steuererklärung, zu einem Rückerstattungsbegehren oder einem Erlassgesuch. In einem späteren Verfahrensstadium kann der Gebrauch aber auch so geschehen, dass zusätzlich angeforderte Unterlagen, Belege oder Bescheinigungen eingereicht werden, die falsch sind. Der Steuerbetrug ist somit ein schlichtes Tätigkeitsdelikt, weshalb es den versuchten Steuerbetrug begrifflich gar nicht geben kann. In dem Zeitpunkt, da die falschen Urkunden eingereicht oder vorgelegt werden, ist die Tathandlung (Gebrauch zur Täuschung) bereits vollendet.

1.1.2 Subjektiver Tatbestand

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

1.2 Täterschaft

Täter ist jede natürliche Person, welche die falsche Urkunde zum Zwecke der Steuerhinterziehung gebraucht, d.h. diese als Beweismittel der Steuerbehörde einreicht. In Frage kommen dabei der Steuerpflichtige als natürliche Person, sein gesetzlicher oder vertraglicher Vertreter oder bei juristischen Personen als Steuerpflichtige deren Organe sowie deren vertragliche Vertreter. Der Täter des Steuerbetruges muss nicht notwendigerweise auch der Steuerhinterzieher sein. Da in Artikel 186 Absatz 1 DBG auch auf Artikel 177 DBG verwiesen wird, ist der vertragliche Vertreter, der eine falsche Urkunde zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht, um die Steuern des von ihm vertretenen

Steuerpflichtigen zu hinterziehen und so eine Steuerhinterziehung bewirkt, ebenfalls wegen Steuerbetruges zu bestrafen.

1.3 Teilnahmehandlungen

Anstiftung zum Steuerbetrug liegt vor, wenn der Anstifter den Haupttäter vorsätzlich zur Begehung der Haupttat veranlasst (Art. 24 StGB), d.h. der Anstifter ruft im Haupttäter den Tatentschluss hervor.

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

1.4 Strafzumessung

Der Steuerbetrug nach Artikel 186 DBG ist ein Vergehen, denn er ist mit Gefängnis als Höchststrafe bedroht (Art. 9 Abs. 2 StGB). Daneben ist auch noch eine Busse bis Fr. 30'000.-- angedroht. Der Steuerbetrug wird durch den ordentlichen Strafrichter beurteilt. Der Richter kann die beiden Strafen miteinander verbinden (Art. 50 Abs. 2 StGB).

Wenn der Steuerpflichtige den Steuerbetrug selber begangen hat, ist er sowohl wegen Steuerhinterziehung wie auch wegen Steuerbetruges zu bestrafen. Auch Gehilfen und Anstifter zum Steuerbetrug nach Artikel 186 DBG können zusätzlich wegen Teilnahme an einer Steuerhinterziehung gebüsst werden.

1.5 Verfolgungsverjährung

Gemäss Artikel 189 Absatz 1 verjähren die Steuervergehen zehn Jahre, nachdem die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt worden ist. Wie schon erwähnt (vgl. Ziff. III.2.6.1), ist bei der Hinterziehung der für mehrere Steuerperioden geschuldeten Steuer jeweils die Hinterziehung der für eine Periode geschuldeten Steuer als eine für sich stehende Hinterziehung zu betrachten. Wenn nun der Steuerpflichtige zum Zwecke der Hinterziehung in mehreren Steuerperioden falsche Urkunden gebraucht, sind die auf eine bestimmte Periode sich beziehenden Handlungen als selbständige Steuerbetrugshandlungen zu betrachten. Wenn ein Steuerpflichtiger sowohl in einem Veranlagungs-, als auch im nachfolgenden Einsprache- oder Beschwerdeverfahren falsche Urkunden einreicht, fängt die Verjährung mit der letzten Einreichung zu laufen an.

Es ist zu beachten, dass die Verjährungsfrist für die vollendete Steuerhinterziehung nicht zum gleichen Zeitpunkt beginnt wie jene für den Steuerbetrug. Die Verjährungsfrist beginnt dort mit dem Ablauf der betreffenden Steuerperiode und beträgt ebenfalls zehn Jahre. Auch wenn der Gebrauch der falschen Urkunde nicht zum Ziel geführt hat und somit nur eine versuchte Hinterziehung vorliegt, beträgt die relative Verjährungsfrist für den Steuerbetrug zehn Jahre; die Verjährung für die versuchte Hinterziehung richtet sich jedoch nach Artikel 184 Absatz 1 Buchstabe a DBG.

Nach Artikel 189 Absatz 2 DBG wird die Verjährung durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Täter, dem Anstifter oder dem Gehilfen unterbrochen. Die Unterbrechung wirkt gegenüber jeder dieser Personen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; sie kann aber insgesamt nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer, also fünf Jahre, hinausgeschoben werden. Die absolute Verjährung tritt demnach 15 Jahre nach Ausführung der letzten strafbaren Tätigkeit ein.

Die häufigsten Untersuchungshandlungen, welche die Verjährung unterbrechen, sind in Artikel 72 Ziffer 2 Absatz 1 StGB aufgeführt. Die Erstattung einer Anzeige gehört nach der Rechtsprechung nicht dazu (vgl. Trechsel, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, Zürich 1989, N 3 zu Art. 72 StGB und dort zitierte Rechtsprechung).

1.6 Übergangsrecht

1.6.1 Gebrauch falscher Urkunden zum Zwecke der vollendeten Steuerhinterziehung im engeren Sinne

Die Strafdrohung ist nach BdBSt und nach DBG die gleiche. Hingegen ist die Verjährungsfrist nach neuem Recht länger. Dies bedeutet, dass die vor dem 1. Januar 1995 begangenen Handlungen nach altem Recht, die nach diesem Zeitpunkt erfolgten Taten jedoch nach neuem Recht zu beurteilen sind. Zu beachten ist, dass die Verfolgung der vor dem 1. Januar 1995 begangenen Taten nach fünf Jahren verjähren (Art. 133bis Abs. 3 BdBSt i.V.m. Art. 70 und 71 StGB).

1.6.2 Gebrauch falscher Urkunden bei der Hinterziehung von Quellensteuern, bei der unrechtmässigen Rückerstattung und bei ungerechtfertigtem Erlass

Bezüglich unrechtmässiger Rückerstattung und ungerechtfertigtem Erlass sind nur die nach dem 31. Dezember 1994 begangenen Tathandlungen nach neuem Recht zu beurteilen. Sie können aber auch Steuern für Perioden betreffen, die vor dem 1. Januar 1995 abgelaufen sind.

Bezüglich Quellensteuern können nur Handlungen bestraft werden, welche deren Erhebung und Hinterziehung für die Zeit seit dem 1. Januar 1995 betreffen.

1.6.3 Gebrauch falscher Urkunden bei der versuchten Hinterziehung

Das neue Recht ist härter, weil der Gebrauch falscher Urkunden bei einer versuchten Hinterziehung nach dem neuen Recht vom Strafrichter zu beurteilen und mit Gefängnis als Höchststrafe bedroht ist. Da nach dem neuen Recht der Gebrauch falscher Urkunden beim Versuch einer Hinterziehung im Sinne aller in Artikel 175 DBG umschriebenen Tatbestände strafbar ist, ist übergangsrechtlich wie folgt zu differenzieren:

a) Beim Versuch einer Hinterziehung im engeren Sinne ist nur dann eine Strafanzeige gemäss Artikel 188 DBG zu erstatten, wenn die falsche, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunde nach dem 31. Dezember 1994 zur Täuschung gebraucht wurde.

b) Wurde mit falschen Urkunden versucht, eine ungerechtfertigte Steuerrückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass zu erlangen, kann eine Bestrafung nach Artikel 186 DBG nur erfolgen, wenn die Tathandlung nach dem 31. Dezember 1994 erfolgte. Die

Bestrafung ist aber auch dann möglich, wenn die für die Zeit vor dem 1. Januar 1995 geschuldeten bzw. bezahlten Steuern Gegenstand des Deliktes sind (vgl. Ziff. III.3.7.2, und IV.1.6.2 vorstehend).

2. Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 187 DBG)

2.1 Tatbestand

Die Veruntreuung der Quellensteuer wird dadurch begangen, dass die Steuer von der steuerbaren Leistung zwar abgezogen, dem Fiskus jedoch nicht abgeliefert, sondern zum Nutzen des Steuerschuldners oder eines anderen verwendet wird.

2.2 Täterschaft

Täter kann nur eine natürliche Person sein, die entweder selber als Steuerschuldner zum Abzug der Quellensteuer verpflichtet ist, oder als Organ einer juristischen Person handelt, die Steuerschuldnerin ist.

2.3 Teilnahmehandlungen

Die Strafbarkeit der Teilnahmehandlungen (Gehilfenschaft und Anstiftung) richtet sich nach den Artikeln 24 und 25 StGB.

2.4 Versuch

Die Strafbarkeit des Versuchs richtet sich nach den Artikeln 21-23 StGB.

2.5 Strafzumessung

Auch die Veruntreuung von Quellensteuern ist ein Vergehen, da sie mit Gefängnis als Höchststrafe bedroht ist. Es ist ebenfalls eine Busse bis Fr. 30'000.-- angedroht. Auch die Veruntreuung von Quellensteuern ist durch den ordentlichen Richter zu beurteilen. Er kann die beiden Strafen miteinander verbinden.

2.6 Verhältnis der Hinterziehung zur Veruntreuung von Quellensteuern

Die Hinterziehung von Quellensteuern besteht darin, dass die Steuer nicht oder nicht vollständig abgezogen wird. Soweit der Quellensteuerschuldner die Steuer überhaupt nicht abzieht, kann er auch keine Veruntreuung von Quellensteuern begehen, da nur abgezogene Quellensteuerbeträge veruntreut werden können. Soweit aber der Quellensteuerschuldner die Steuer nur unvollständig von der von ihm geschuldeten Leistung abzieht, kann er die in Abzug gebrachten Teile der geschuldeten Steuerbeträge zusätzlich veruntreuen. In diesem zuletzt genannten Fall können die Hinterziehung von Quellensteuern und die Veruntreuung von Quellensteuern zueinander in Konkurrenz stehen.

2.7 Verfolgungsverjährung

Die Verfolgungsverjährung und deren Unterbrechung richten sich nach Artikel 189 DBG.

2.8 Übergangsrecht

Dieser Tatbestand wird durch das DBG neu eingeführt. Er ist nur anwendbar auf Tathandlungen, die nach dem 31. Dezember 1994 mit Wirkung für die nach diesem Datum geschuldeten Quellensteuern begangen werden.

3. Verfahren (Art. 188 DBG)

3.1 Strafanzeige

Besteht der begründete Verdacht eines Steuerbetrugs oder einer Veruntreuung von Quellensteuern, so erstattet die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer der dafür zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde Anzeige. Auch die ESTV kann eine Strafanzeige erstatten (Art. 188 Abs. 4 DBG). Das weitere Verfahren richtet sich nach den Vorschriften des kantonalen Strafprozessrechts; insbesondere richtet sich die prozessuale Stellung der anzeigenden kantonalen oder eidgenössischen Steuerverwaltung nach den Vorschriften des kantonalen Strafprozessrechtes (Parteirechte). Die ESTV bzw. die Bundesanwaltschaft können kantonale Rechtsmittel einlegen (Art. 266 f. BStP).

3.2 Verurteilung nach kantonalem und nach eidgenössischem Steuerrecht

Wird der Täter für das kantonale Steuervergehen zu einer Freiheitsstrafe verurteilt, so ist eine Freiheitsstrafe für das Vergehen gegen die direkte Bundessteuer als Zusatzstrafe zu verhängen. Daraus folgt, dass nach Bundessteuerrecht eine Freiheitsstrafe als selbständige Strafe auszufallen ist, wenn nach kantonalem Steuerrecht keine Freiheitsstrafe ausgesprochen wird. Im übrigen sind Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern gemäss den Artikeln 186 und 187 DBG Vergehen, die unabhängig von allfälligen Straftatbeständen des kantonalen Steuerrechtes zu verfolgen und beurteilen sind.

V. Das intertemporale Recht

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die Strafzumessung sowie die Verjährungs- und Verwirkungsfristen; für das Verfahren sind ausschliesslich die Vorschriften des DBG anzuwenden.

Das intertemporale Recht oder Übergangsrecht regelt die Art und Weise der rechtlichen Beurteilung von Sachverhalten, die sich vor dem Inkrafttreten eines neuen Gesetzes ereignet haben, aber erst nach dessen Inkrafttreten beurteilt werden. Solche Probleme stellen sich nicht nur im Strafrecht, jedoch haben sie gerade dort besonderes Gewicht. Deshalb enthält das Strafgesetzbuch ausführliche intertemporalrechtliche Regelungen in Artikel 2 und in den Artikeln 336-339. Nach Artikel 333 Absatz 1 StGB gelten diese Bestimmungen auch für die sogenannte Nebenstrafgesetzgebung des Bundes, wozu auch die Strafbestimmungen des DBG gehören. Gemäss Artikel 2 Absatz 1 StGB ist das Strafgesetzbuch nur anwendbar auf Personen, die nach dessen Inkrafttreten ein Delikt verüben. Nach Absatz 2 dieses Artikels ist das neue Gesetz auch zur Beurteilung von Taten heranzuziehen, die zwar vor dem Inkrafttreten des Gesetzes verübt wurden, aber erst nachher beurteilt werden, wenn dieses neue Gesetz für den Täter das mildere Recht ist. Dies ist die Regel von der Anwendung des mildereren Rechtes (lex mitior), die zu den Grundlagen des Strafrechts gehört. Sie ist bei jeder Änderung einer bestehenden strafrechtlichen Vorschrift zu beachten.

Um abzuklären, ob das alte oder das neue Recht milder ist, kann nicht nur auf die im Gesetz für das in Frage kommende Delikt aufgestellte Strafdrohung abgestellt werden, sondern die Tat ist in umfassender Weise nach dem alten und dem neuen Recht zu

beurteilen. Dabei sind insbesondere auch die Vorschriften über die Verjährung zu beachten (vgl. Art. 337 StGB). Bei der juristischen Würdigung eines Sachverhalts auf der Suche nach dem milderem Recht ist natürlich vor allem abzuklären, ob das alte und das neue Recht überhaupt eine Norm enthalten, die auf den zu beurteilenden Sachverhalt anwendbar ist. War die Tat vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts verübt worden und enthält das alte Recht eine spezifische Strafnorm, aber das neue Recht nicht mehr, dann ist eine Bestrafung nicht mehr möglich, da das neue Recht das mildere ist. Ist die Tat nur nach dem neuen Recht strafbar, dann kommt eine Bestrafung wegen einer vor dem Inkrafttreten des neuen Rechtes begangenen Tat nach Artikel 2 Absatz 1 StGB nicht in Frage. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für die materielle Beurteilung eines Straftatbestandes entweder das alte oder das neue Recht anzuwenden; Kombinationen von beiden Rechten sind unzulässig (BGE 68 IV 131). Das DBG enthält keine strafrechtlichen Übergangsvorschriften. Deshalb sind die Bestimmungen des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs zur Lösung der übergangsrechtlichen Fragen heranzuziehen.

Der Hauptabteilungschef

Samuel Tanner

W95-021D