

Steuerhinterziehung: Anstiftung, Gehilfenschaft und sonstige Mitwirkung (Erschienen in **TAX PRAX THURGAU**, 1/1994)

von *Patrik A. Häberlin*, lic.iur. Rechtsanwalt,

I. Einleitung

Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau (StG) vom 14. September 1992, in Kraft seit dem 01. Januar 1993, bringt als Folge des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 augenfällige Änderungen im Steuerstrafverfahren gegenüber dem bisherigen Recht. Der nachstehende Aufsatz untersucht die Auswirkungen der Gesetzesänderung bei der Steuerhinterziehung (§§ 208 - 214) unter besonderer Berücksichtigung strafrechtlich relevanten Verhaltens seitens eines Vertreters, in vielen Fällen also des Treuhänders, Steuerberaters oder Anwalts. Nach allgemeinen Ausführungen zur Steuerhinterziehung und Täterschaft werden die spezifischen gesetzlichen Regelungen mit Bezug auf den Vertreter untersucht.

II. Die Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

Eine Steuerhinterziehung begeht, wer schuldhaft bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wer einen Quellensteuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt oder wer schliesslich unrechtmässig eine Rückerstattung oder einen Erlass erwirkt (Art. 56 Abs. 1 StHG; § 208 StG).

Bei diesem Übertretungstatbestand muss mithin der staatliche Steueranspruch verletzt bzw. ein Vermögensabgang erfolgt sein (1).

Die wesentlichen Elemente des Tatbestandes der Steuerhinterziehung können somit wie folgt umschrieben werden:

- Begehung einer Pflichtverletzung
- Entzug eines Steuerbetrages
- Kausalität der Pflichtverletzung
- Person des Täters

2. Objektiver Tatbestand

Die Erfüllung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung setzt die Verkürzung des Steuerbetrages des Steuerpflichtigen voraus. «Eine Verkürzung fiskalischer Abgaben liegt dann vor, wenn der Private dem Staat nicht das leistet, was er ihm aufgrund der massgebenden Abgabegesetze schuldet» (2). Voraussetzung ist somit in objektiver Hinsicht, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder rechtskräftig ungenügend ausgefallen ist. Dabei muss der Vorteil durch ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen entstanden sein, was in einem Tun oder Unterlassen bestehen kann (3). Die jeweilige dem Steuerpflichtigen vorzuwerfende Pflichtverletzung ist dem konkreten Steuergesetz zu entnehmen. In erster Linie ist damit die Deklarationspflicht gemeint, die Pflicht zur wahrheitsgemässen und vollständigen Steuererklärung. An das Mass der gebotenen Sorgfalt sind hohe Anforderungen zu stellen. Ist der Steuerpflichtige über seine Rechte und Pflichten im unklaren, so hat er sich darüber Gewissheit zu verschaffen oder er muss wenigstens der Behörde von seinen Zweifeln Kenntnis geben (4).

Fällt eine Ermessenstaxation zu tief aus, hat der Steuerpflichtige durch sein Unterlassen seine Verfahrenspflichten, die ursprüngliche Deklarationspflicht, verletzt. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit erfüllt (5).

Schliesslich muss das Verhalten des Steuerpflichtigen kausal zum erlangten ungerechtfertigten Steuervorteil sein. Der Kausalzusammenhang ist als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu beachten (6). Dabei muss angesichts des Gesetzestextes in § 208 StG die Kausalität unter dem Gesichtswinkel beurteilt werden, ob die nachträglich entdeckte Tatsache oder das Beweismittel «neu» im Sinne von § 204 StG ist. Kein kausales Verhalten ist dann anzunehmen, wenn die Veranlagungsbehörde einen als rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt hat oder gewichtigen Anhaltspunkten für eine unrichtige Deklaration nicht nachgegangen ist (7).

3. Subjektiver Tatbestand

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in subjektiver Hinsicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige den ungerechtfertigten Vorteil vorsätzlich oder fahrlässig verschuldet hat (8). Dies ist im Einklang mit Art. 18 StGB, wonach die fahrlässige Tatbegehung nur strafbar ist, wenn sie im Gesetz verankert ist (9).

4. Rechtswidrigkeit

Das tatbestandsmässige Verhalten beeinträchtigt stets ein geschütztes Rechtsgut. Es ist die dem Steuerpflichtigen vorzuwerfende Pflichtverletzung. In erster Linie ist damit die Deklarationspflicht gemeint, die Pflicht zur wahrheitsgemässen und vollständigen Steuererklärung. Die Beeinträchtigung dieser Rechtsgüter ist durch die rechtlichen Normen untersagt und deshalb rechtswidrig (10).

5. Schuld

Die Schuld ist die innere Beziehung des Täters zu seinem eigenen tatbestandsmässigen und rechtswidrigen Verhalten. Dabei werden zwei Schuldformen unterschieden: Vorsatz und Fahrlässigkeit.

Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausübt (Art. 18 Abs. 2 StGB). Wissen und Willen hängen gegenseitig voneinander ab. Wer sich der falschen Angaben bewusst ist, handelt willentlich. Wissen schliesst daher den Willen mit ein. Dazwischen liegt ein Vermutungsschluss von einer Tatsache des seelischen Geschehens auf eine andere. Die Vermutung beruht auf der Erfahrung, dass, wer wissentlich handelt, dies auch willentlich tut (11).

Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Nachweis des Vorsatzes als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d. h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Die Überprüfung dieser im subjektiven Bereich liegenden Feststellung erfordert eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalles, welche ergeben muss, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann (12).

Fahrlässigkeit liegt vor, wenn die Tat darauf zurückzuführen ist, dass der Täter die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen oder nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 18 Abs. 3 StGB). Fahrlässigkeit ist nach Känzig immer dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige über steuerlich wesentliche Tatsachen unrichtige Angaben macht, weil er nicht die Sorgfalt aufwendet, die von ihm nach seiner verfahrensrechtlichen Stellung und den Verhältnissen des Einzelfalles erwartet werden darf (13).

III. Täterschaft und Teilnahme

1. Allgemeines

Im Strafrecht unterscheidet man verschiedene Begriffe und Formen der Täterschaft. Im Vordergrund steht der Täter selbst. Sind an der strafbaren Handlung mehrere Personen beteiligt, können diese als Mittäter, Anstifter oder Gehilfen strafbar sein (14).

2. Vertreter als Mittäter

Die Steuerhinterziehung ist als echtes Sonderdelikt konzipiert, weil sie nach dem Gesetz nur vom Steuerpflichtigen als Täter begangen werden kann, sei es durch Begehen oder durch Unterlassen (15). Drittpersonen, z. B. der Treuhänder oder Steuerberater sind im massgeblichen Verfahren **nicht** Steuerpflichtige. Sie hinterziehen somit keine eigenen Steuern und es obliegen ihnen keine Mitwirkungspflichten (16). Eine Bestrafung des Vertreters ist daher grundsätzlich nicht als Mit- oder Haupttäter, sondern nur als Teilnehmer möglich. Ferner wird ihr Beitrag, den Täter der Strafverfolgung oder dem Strafvollzug zu entziehen, als Begünstigung geahndet (17). Als Teilnehmer kommen im Steuerhinterziehungsrecht nur natürliche Personen in Betracht (18).

Der Steuerpflichtige hingegen kann sich der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung nicht dadurch entziehen, dass er seine Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter besorgen lässt. Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, so hat sich der Steuerpflichtige dessen schuldhaftes Verhalten anzurechnen, wenn er in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen (19).

3. Gehilfenschaft

Als Gehilfe macht sich strafbar, wer dem Täter bei einer Steuerhinterziehung «Hilfe leistet» (20). Es ist eine Mitwirkung in untergeordneter Weise, wobei diese Unterordnung nur bei einer vorsätzlich begangenen Haupttat möglich ist.

Versuchte Gehilfenschaft ist gemäss Art. 25 StGB nicht strafbar. Entsprechend leiten Lehre und Rechtsprechung zutreffend ab, versuchte Gehilfenschaft bleibe straflos (21).

Die versuchte Steuerhinterziehung oder versuchter Steuerbetrug werden in Art. 131 Abs. 2 BdBSt ausdrücklich unter Strafe gestellt. Nach Bundesrecht liegt deshalb vollendete Gehilfenschaft vor, wenn der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung wenigstens versucht hat. Im kantonalen Steuerstrafrecht erfolgt die Bestrafung gestützt auf § 210 StG.

4. Anstiftung

Anstifter ist, wer jemanden zu dem von ihm verübten Delikt vorsätzlich bestimmt hat (Art. 24 StGB). Anstiftung ist mithin Hervorrufen des Tatentschlusses bei einem andern (22). Als Anstiftungshandlungen kommen alle möglichen Mittel in Betracht: Täuschung, Überreden, Bitten, «Erteilung guter Ratschläge und sogar scheinbares Abraten, wenn der Anstifter weiss, dass gerade dies den Entschluss des Täters provozieren wird» (23). Der Täter darf aber nicht bereits zur Tat entschlossen sein, sondern die Anstiftung muss den Entschluss zu der bestimmten Tat hervorgerufen haben.

5. Begünstigung

Meines Erachtens ist weder nach Art. 56 Abs. 3 StHG noch nach § 210 StG die Begünstigung strafbar (anders hingegen Art. 129 Abs. 3 BdBSt). Mit dem Wort «mitwirkt» ist sie nicht definiert und andererseits verweist § 28 EG StGB nur auf die allgemeinen Bestimmungen des StGB, so dass Art. 305 StGB nicht erfasst ist. Die Bestrafung zufolge Begünstigung würde damit dem Legalitätsprinzip als Folge des Grundsatzes «nulla poena sine lege» widersprechen.

Eine Begünstigung kann in «Eingriffen in die Beweisführung bestehen, so etwa in Eingriffen in Urkunden, falschen Aussagen zugunsten des Begünstigten etc». Die Tätigkeit des Anwaltes im Rechtsmittelverfahren ist aber «legale Begünstigung, soweit sie sich im Rahmen der Standesregeln hält; der Anwalt darf deshalb auch Schweigen empfehlen. Im Veranlagungsverfahren kann ein solcher Rat demgegenüber zur strafbaren Gehilfenschaft werden, wenn dem Staat damit Steuern entzogen werden. Man denke nur an den Fall, dass der Anwalt oder Steuerberater dem Steuerpflichtigen dazu rät, keine Steuererklärung abzugeben, sondern sich einschätzen zu lassen, wohlwissend, dass damit weniger Steuern anfallen als es bei ordnungsgemässer Veranlagung der Fall wäre (24).

IV. Die Strafbarkeit des Vertreters

1. Die massgeblichen Bestimmungen

Vorerst werden die massgeblichen Gesetzesbestimmungen zitiert, damit die Abweichungen zwischen altem und neuem Recht erkennbar werden.

a) § 116 aStG

«Wer den Vorschriften des Gesetzes oder einer Kraft dieses Gesetzes angeordneten Auflage zuwiderhandelt oder zuwiderzuhandeln versucht, *dazu anstiftet oder Hilfe leistet* oder sich gegenüber den Steuerbehörden ungebührlich betragt, wird mit einer Busse ... bestraft.»

b) Art. 56 Abs. 3 StHG

«Wer zu einer Steuerhinterziehung *anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen **vorsätzlich** eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt*, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft»

c) § 210 StG

«Wer zu einer Steuerhinterziehung *anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt*, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft.»

2. Die Praxis nach altem Recht

In einem Grundsatzentscheid hat das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau festgehalten, dass eine Hilfeleistung nicht strafbar sei, wenn der Steuerpflichtige hiervon keine Kenntnis habe (25). Das Verwaltungsgericht führte aus, dass mit der Hilfeleistung gemäss § 116 Abs. 1 StG letztlich nichts anderes als die Gehilfenschaft im Sinne von Art. 25 StGB gemeint sei. Dementsprechend werde für eine Verurteilung des Vertreters im Sinne der Akzessorität der Vorsatz des Haupttäters vorausgesetzt. Da hingegen dem Steuerpflichtigen lediglich leichte Fahrlässigkeit vorgeworfen wurde, entfiel eine Bestrafung des verfahrensbeteiligten Treuhänders mangels Akzessorität.

Die Steuerrekurskommission hatte demgegenüber als Vorinstanz in ihrem unveröffentlichten Entscheid (26) im Hinblick auf die Täterstellung des Treuhänders («als Herr über den zur Tatbestandsverwirklichung führenden Geschehensablauf») die *Nichtanwendung* des strafrechtlichen Gebotes der Akzessorität der Teilnehmehandlungen bei § 116 aStG als gerechtfertigt betrachtet, dies mit dem ausdrücklichen Hinweis auf Art. 56 Abs. 3 StHG, Art. 177 DBG und § 207 Entwurf StG, obwohl diese Bestimmungen im Urteilszeitpunkt noch gar keine Geltung beanspruchten. Unbestritten scheint immerhin, dass die Bestrafung des eine Steuerhinterziehung bewirkenden Treuhänders als «Haupttäter» möglich ist, wenn ein eigener Tatbestand geschaffen wird (27). Die Rechtmässigkeit einer derartigen Bestimmung könnte zwar derzeit noch vom Bundesgericht überprüft werden, da das StHG als Bundesrecht erst nach acht Jahren seit Inkrafttreten direkte Anwendung findet (28). Die Erfolgchancen sind aber wohl mehr als zweifelhaft (29), obwohl eigentlich unbestritten ist, dass die Steuerhinterziehung als «echtes Sonderdelikt» ausgestaltet ist (30).

3. Neues Recht

a) Einleitung

Auffallend ist zwischen StHG und StG, dass das kantonale Recht das Wort «vorsätzlich» nicht erwähnt. Nach Ablauf von acht Jahren seit Inkrafttreten des StHG wird zwar automatisch nur noch die vorsätzliche Tatbegehung strafbar erklärt (31), doch stellt sich die Frage der Übergangsfrist. Wie bereits dargelegt, sind gemäss § 31 EGStG die nach kantonalem Recht unter Strafe gestellten Übertretungen auch bei Fahrlässigkeit strafbar, *sofern nicht nach dem Sinn der Vorschrift nur die vorsätzliche Begehung mit Strafe bedroht ist*.

Im ersten Teil sind Art. 56 Abs. 3 StHG und § 210 StG im Wortlaut identisch. «Wer zu einer Steuerhinterziehung *anstiftet, Hilfe leistet ...*» wird bestraft. Wie in den vorstehenden Ausführungen dargelegt wurde, ist sowohl beim Tatbestand der Anstiftung als auch der Hilfeleistung im Sinne von Gehilfenschaft **Vorsatz** erforderlich. Demzufolge scheidet auch auf kantonaler Ebene eine fahrlässige Tatbegehung aus.

Im zweiten Teil unterscheiden sich aber die beiden Bestimmungen in bemerkenswerter Weise. «Wer als **Vertreter** eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt ...» wird bestraft (§ 210 StG). Demgegenüber fordert das StHG **vorsätzliche** Mitwirkung des Vertreters. Es stellt sich demzufolge die Frage, ob die Steuerbehörden bis zur Direktanwendung des Bundesrechtes Treuhänder, Steuerberater und Anwälte auch bei fahrlässiger Tatbegehung zur Verantwortung ziehen können.

b) Bewirken und mitwirken

Auffallend ist vorerst einmal, dass der Gesetzestext bei der Steuerhinterziehung unterscheidet zwischen Dritten und Vertretern. Dritte stiften demnach an oder leisten Hilfe. Demgegenüber bewirken Vertreter eine Steuerhinterziehung oder wirken an ihr mit. Das Gesetz gibt dabei keinen Hinweis, wann jemand Vertreter oder Dritter ist. Diese Frage entscheidet einzig das Zivilrecht (32).

Ist aufgrund des Zivilrechtes das Vertretungsverhältnis ausgewiesen, so bleibt aber die Frage, ob bewirken und mitwirken eine andere Bedeutung hat als anstiften oder Hilfe leisten, denn nach kantonalem Recht scheint der Vertreter als Folge von § 31 EGStG auch bei Fahrlässigkeit strafbar, während der Dritte nur bei **vorsätzlicher** Tatbegehung belangt werden kann.

Synonyme für *bewirken* sind: erreichen, verursachen und für *mitwirken*: (sich) beteiligen (33).

Diese Synonyme lassen den Schluss zu, dass das Bewirken einer Steuerhinterziehung eine Anstiftung darstellt und mitwirken an einer Steuerhinterziehung ist nichts anderes als ein Hilfe leisten im Sinne von Gehilfenschaft. Dann aber stellt sich die Frage, weshalb eine eigenständige Hervorhebung des *Vertreters* im Gesetz verankert wurde? Nachdem die Steuerrekurskommission (34) der Auffassung ist, dass der Treuhänder oder Steuerberater häufig nicht nur einen untergeordneten Tatbeitrag leistet, sondern selbst als Herr über den zur Tatbestandsverwirklichung führenden Geschehensablauf und somit im strafrechtlichen Sinne eher als Mit- oder Haupttäter denn als Gehilfe erscheint, könnte durchaus die Auffassung vertreten werden, dass auch die fahrlässige Begehung die strafrechtliche Verantwortung des Vertreters nach sich zieht. Dann aber stellt sich wiederum die Frage, weshalb das StHG lediglich die **vorsätzliche** Tatbegehung fordert.

c) Auslegung

Die mit Busse bedrohten Steuerdelikte sind echte Kriminaltatbestände, weil der Vorwurf eines derartigen Delikts als strafrechtliche Anklage i. S. von Art. 6 Ziff. 1 EMRK zu erachten ist (35). Ebenfalls unbestritten dürfte sein, dass die Steuerhinterziehung ein echtes Sonderdelikt ist. In Art. 56 Abs. 1 StHG wird klar festgehalten, wer als Täter in Frage kommt, nämlich der Steuerpflichtige bzw. der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete (36). Nun könnte man die Auffassung vertreten, Art. 56 Abs. 3 StHG habe die strafbaren Tatbestände ausdrücklich **nicht mehr als echte Sonderdelikte ausgestaltet**, analog beispielsweise dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) (37). Wer also an einem Steuerdelikt beteiligt wäre, würde - analog dem gemeinen Strafrecht - je nach seinem Tatbeitrag als Täter, Anstifter oder Gehilfe bestraft, ohne Rücksicht auf seine Stellung im Steuerrechtsverhältnis (38). Der Vertreter *als Täter* könnte dann auch zufolge Fahrlässigkeit belangt werden. Anstiftung und Gehilfenschaft würde weiterhin Vorsatz erfordern. Diese Konstruktion kann aber nicht zutreffen, denn das StHG stellt ja ausdrücklich nur die vorsätzliche Tatbegehung des Vertreters unter Strafe. Demnach haben die beiden Worte «bewirken» und «mitwirken» eben doch keine andere Bedeutung als Anstiftung resp. Gehilfenschaft. Und diesbezüglich ist eben Vorsatz erforderlich. Diese Schlussfolgerung scheint nicht nur für das StHG seine Berechtigung zu haben. So fordert beispielsweise § 154 LUSG ebenfalls die *vorsätzliche* Steuerhinterziehung durch den Vertreter für die Strafbarkeit. Fahrlässiges Verhalten ist demnach - zu Recht - nicht strafbar. Des weitern genügt auch ein blosser Versuch nicht. Aus der Formulierung «eine Steuerhinterziehung bewirkt» ist vielmehr zu schliessen, dass die Tat nur strafbar ist, wenn auch der Erfolg der Steuerhinterziehung eingetreten ist (39).

Die Schlussfolgerung muss auch für § 210 StG Gültigkeit haben, dass also einzig die vorsätzliche Tatbegehung durch den Vertreter eine strafrechtliche Verantwortung nach sich zieht. Dies entspricht nicht nur einem Gebot der Billigkeit, da steuerpflichtige Personen und deren Berater in der Regel nur sehr begrenzte Einsicht in die Praxis der kantonalen Steuerverwaltungen, der Steuerrekurskommissionen und der Verwaltungsgerichte haben (40), sondern ist durchaus im Einklang mit § 31 EGStGB 2. Halbsatz (41). Entscheidend aber ist, dass die Worte bewirken oder mitwirken keine andere Deutung zulassen. Die Unterscheidung Vertreter - Dritter wird deshalb auch nicht ohne weiteres ersichtlich oder gar verständlich. Eine unterschiedliche zivilrechtliche Beurteilung kann ohne Zweifel nicht darüber entscheiden, dass der Vertreter auch für die fahrlässige Tatbegehung zur Rechenschaft gezogen wird. Und letztlich ist offensichtlich der Tatbestand der Steuerhinterziehung auch nach dem StHG, und darauf basierend das StG, als echtes Sonderdelikt aufrechterhalten worden (42).

4. Fazit

a) Das neue Steuergesetz bringt zum bisherigen Recht keine Verschärfung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Dritten, der zu einer Steuerhinterziehung anstiftet oder Hilfe leistet. Vorausgesetzt wird in jedem Falle Vorsatz seitens des Dritten. Dies entspricht der bisherigen Lehre und Rechtsprechung.

b) Für den Vertreter scheint zumindest auf kantonaler Ebene eine krasse Verschärfung der Praxis denkbar. In Anlehnung aber an den Wortlaut von Art. 56 Abs. 3 StHG wie auch in anderen kantonalen Steuergesetzen ist die fahrlässige Bestrafung des Vertreters, der eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer Steuerhinterziehung mitwirkt, abzulehnen. Es sollten die gleichen Grundsätze gelten, wie beim Dritten, somit Vorsatz.

(1) Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4. A., S. 302

(2) BGE vom 22.01.1986 in Pra 1986, Nr. 89

(3) Martin Zweifel, Die Strafsteuer als Strafe, in ASA Bd. 58, S. 15

(4) Reimann/Zuppinger/Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, N 29 zu § 188 StG

(5) § 162 StG i. V. mit § 208 Abs. 1 Ziff. I StG und Art. 92 Abs. 2 BdBSt

(6) Schultz, Einführung in den allgemeinen Teil des Strafrechts, 4. A., S. 124

(7) Martin Zweifel a.a.O., S. 16

(8) Art. 56 StHG: für das kantonale Recht ergibt sich dies aus § 31 EGStGB

(9) Zum StHG siehe auch Art. 333 StGB

(10) H. Schultz, Einführung in den allgemeinen Teil des Strafrechts, Bd. 1, 2. A., S. 121

(11) Der Steuerentscheid 1988, B 101.21, Nr. 7

- (12) Der Steuerentscheid 1988, B 101.21, Nr. 7
- (13) E. Känzig, Wehrsteuer Ergänzungsband, N 12 zu Art. 129
- (14) Hans Schultz a.a.O., 2. A., S. 239 ff.
- (15) Blumenstein/Locher a.a.O., S. 302
- (16) Unveröffentlichter Entscheid der Steuerrekurskommission vom 06.11.1991 (StRE 97/1991).
Dieser Entscheid befasste sich mit der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Treuhänders nach altem Recht
- (17) Martin Zweifel a.a.O., S. 9 und dort zitierte Verweise
- (18) Der Steuerentscheid 1987, B 101.3, Nr. I für die Gehilfenschaft
- (19) Der Steuerentscheid 1988, B 101.2, Nr. 6
- (20) Art. 129 Abs. 3 BdBST: § 210 StG
- (21) H. Schultz a.a.O., 2. A., S. 251
- (22) H. Schultz a.a.O., 2. A., S. 245
- (23) Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, S. 111
- (24) Walter Fellmann, Täterschaft und Teilnahme, Referat gehalten am Luzerner Rechtsseminar 1990, S. 32
- (25) TVR 1992, Nr. 17, S. 74 f. = Der Steuerentscheid 1993, B 101.3 Nr. 3
- (26) StRE 91/1991
- (27) Fellmann a.a.O., S. 11
- (28) Art. 72 StHG. Nach Ablauf dieser Frist ist eine Überprüfung aufgrund von Art. 113 BV durch das Bundesgericht wohl nicht mehr möglich
- (29) siehe die Kontroverse zur Erbenhaftung in SJZ 86 (1990) 48 (Urteil des Verwaltungsgerichtes Zürich) und in StE 1992, B 101.6, Nr. 4 (Urteil des Bundesgerichtes)
- (30) M. Zweifel a.a.O., S. 9
- (31) Art. 72 StHG
- (32) Der Ausweis einer schriftlichen Vollmacht gemäss § 151 StG kann zweifellos kein Unterscheidungsmerkmal sein
- (33) Grosses Wörterbuch, Synonyme, Buch und Zeit Verlagsgesellschaft mbH Köln, Ausgabe 1993
- (34) StRE 97/1991 unter Verweis auf Fellmann a.a.O., S. 12
- (35) siehe u. a. Steuer Revue Bd. 46, S. 444: ASA Bd. 60, S. 294
- (36) Blumenstein/Locher a.a.O., S. 302
- (37) siehe Art. 6 VStrR
- (38) Blumenstein/Locher a.a.O., S. 297
- (39) Fellmann a.a.O., S. 12
- (40) Steuer Revue, 1993, S. 1
- (41) § 31 EGStGB 2. Halbsatz; «Die ... Übertretungen sind strafbar, auch wenn sie fahrlässig begangen werden, sofern nicht nach dem Sinne der Vorschrift nur die vorsätzliche Begehung mit Strafe bedroht ist»
- (42) Blumenstein/Locher a.a.O., S. 302