

TPF 2025 67

10. Auszug aus dem Entscheid der Beschwerdekammer in Sachen A. gegen Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich vom 5. Mai 2025 (RR.2023.160)

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen; doppelte Strafbarkeit; Abgabebetrug

Art. 14 Abs. 2 VStrR

Kann einem möglicherweise steuerpflichtigen Ausländer kein arglistiges Verhalten gegenüber den Steuerbehörden nachgewiesen werden, erfordert die Annahme eines Abgabebetrugs durch Unterlassen, dass dem Ausländer eine Garantenstellung zukommt. Die gesetzlichen Pflichten im Bereich des Ausländerrechts genügen nicht, um eine solche Garantenstellung zu begründen.

Entraide judiciaire internationale en matière pénale; double incrimination; escroquerie fiscale

Art. 14 al. 2 DPA

Si aucun comportement astucieux envers les autorités fiscales ne peut être démontré à l'encontre d'un étranger potentiellement assujetti à l'impôt, la présomption d'escroquerie fiscale par omission exige que l'étranger ait une position de garant. Les obligations légales dans le domaine du droit des étrangers ne suffisent pas à justifier une telle position de garant.

Assistenza giudiziaria internazionale in materia penale; doppia punibilità; truffa in materia fiscale

Art. 14 cpv. 2 DPA

Se non è possibile evincere una condotta ingannevole nei confronti dell'autorità fiscale da parte di uno straniero potenzialmente soggetto ad imposizione, per ammettere una truffa in materia fiscale in forma omissiva occorre che lo straniero abbia una posizione di garante. Gli obblighi derivanti dalle norme in ambito di polizia degli stranieri non sono sufficienti per ammettere una posizione di garante.

Zusammenfassung des Sachverhalts:

Im Zusammenhang mit einem Ermittlungsverfahren gegen A. wegen Steuerhinterziehung gelangte die Staatsanwaltschaft München I mit Rechtshilfeersuchen vom 1. Juni 2022 an die Schweiz. Mit Schlussverfügung

vom 27. September 2023 ordnete die Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich die Herausgabe von Beweismitteln an. Dagegen erhob A. bei der Beschwerdekammer Beschwerde.

Die Beschwerdekammer hiess die Beschwerde teilweise gut und wies sie im Übrigen ab, soweit darauf einzutreten war.

Aus den Erwägungen:

5.5

5.5.1 Im Ersuchen wird geltend gemacht, die Steuerbehörden hätten sich über den Wohnsitz und folglich über die Steuerpflicht des Beschwerdeführers geirrt, was diese zu einer schädigenden Vermögensverfügung veranlasst habe (Nichterhebung der Steuern).

5.5.2 Dieser Irrtum könnte einmal dann das entsprechende objektive Tatbestandsmerkmal des Betrugs erfüllen, wenn er auf eine unzutreffende Erklärung des Beschwerdeführers gegenüber den Steuerbehörden zurückzuführen wäre. Gegenüber den Steuerbehörden soll der Beschwerdeführer gemäss Ersuchen jedoch gerade nichts erklärt haben. Dem geschilderten Verhalten des Beschwerdeführers kann auch keine Erklärung gegenüber den Steuerbehörden abgewonnen werden, insbesondere keine Erklärung über den eigenen Wohnsitz oder die eigene Steuerpflicht. Soweit diesbezüglich im Schrifttum vertreten wird, aufgrund der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person komme ihrem Schweigen im Steuerverfahren immer der Erklärungswert zu, es existierten keine steuerlich relevanten Tatsachen (HÜRLIMANN-FERSCH, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, 2010, S. 97), wird das Bestehen eines Steuerverfahrens vorausgesetzt. Ein Erklärungswert des Schweigens im Steuerverfahren kommt somit allenfalls dann in Betracht, wenn die steuerpflichtige Person überhaupt mit der Steuerbehörde in Kontakt kommt und von dieser ausdrücklich zu einer Erklärung aufgefordert wird.

5.5.3 Der Irrtum könnte weiter dann das entsprechende objektive Tatbestandsmerkmal des Betrugs erfüllen, wenn er auf eine unterlassene zutreffende Erklärung des Beschwerdeführers gegenüber den Steuerbehörden zurückzuführen wäre. Dies würde eine qualifizierte Rechtspflicht des Beschwerdeführers zum Handeln im Sinne einer Garantienpflicht voraussetzen.

Von einer qualifizierten Rechtspflicht zum Tätigwerden, welche betrügerisches Verhalten zur Folge hätte, ist indes insbesondere dann nicht auszugehen, wenn die Verletzung der betreffenden Aufklärungspflicht durch entsprechende Bestimmungen in einem Nebengesetz strafrechtlich sanktioniert wird (DONATSCH, Strafrecht III, 11. Aufl. 2018, S. 238).

Sofern sich der im Rechtshilfeersuchen dargelegte Sachverhalt – analog – in der Schweiz verwirklicht hätte, könnte der Beschwerdeführer verschiedene gesetzliche Pflichten verletzt haben: Ausländerinnen und Ausländer, die eine Kurzaufenthalts-, Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung benötigen, müssen sich vor Ablauf des bewilligungsfreien Aufenthalts oder vor der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit bei der am Wohnort in der Schweiz zuständigen Behörde anmelden (Art. 12 Abs. 1 AIG). Im Rahmen der Erhebung der Einkommens- und Gewinnsteuer stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 1 StHG). Sie ist insbesondere verpflichtet, eine Steuererklärung einzureichen, wobei diese Pflicht regelmässig mit einer öffentlichen Aufforderung ausgelöst wird, so dass sie keine persönliche Aufforderung voraussetzt (Steuererklärungs- oder Deklarationspflicht; Art. 124 Abs. 1 DBG; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 124 DBG N. 6 und 7; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 124 DBG N. 20 und 46 ff.). Im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer haben sich Personen, die steuerpflichtig werden, unaufgefordert bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich anzumelden (Art. 66 Abs. 1 MWSTG).

Bei Verletzung der genannten Aufklärungspflichten sieht die schweizerische Nebengesetzgebung eine strafrechtliche Sanktionierung vor: Wer vorsätzlich oder fahrlässig die An- oder Abmeldepflichten des AIG (Art. 10-16 AIG) verletzt, wird mit Busse bestraft (Art. 120 Abs. 1 lit. a AIG). Wer im Rahmen der Erhebung der Einkommens- und Gewinnsteuer einer Verfahrenspflicht trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht, wird mit Busse bestraft (Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG; vgl. Art. 55 StHG). Wer im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer vorsätzlich oder fahrlässig Verfahrenspflichten verletzt, namentlich die Anmeldung als steuerpflichtige

Person nicht vornimmt, wird mit Busse bestraft, sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist (Art. 98 lit. a MWSTG). Aufgrund dieser spezifischen Sanktionierung ist – wie oben gesagt – nicht von einem (zusätzlichen) betrügerischen Verhalten auszugehen.

Das entsprechende Ergebnis, dass die Aufklärungspflichten betreffend Aufenthalt bzw. Erwerbstätigkeit in der Schweiz und betreffend Steuern keine qualifizierte Rechtspflichten der steuerpflichtigen Person im Sinne einer Garantenpflicht darstellen, scheint auch durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Versicherungsbetrug gestützt zu werden. In BGE 140 IV 11 erwog das Bundesgericht, auch wenn die Sachverhaltsabklärung im Verfahren vor den Versicherern zentral und die Meldepflicht der versicherten Person als Mitwirkungspflicht zur Ermittlung des leistungsrelevanten Sachverhalts wichtig sei, begründe sie keine besondere Rechtsstellung der leistungsbeziehenden Person, aufgrund welcher sie verpflichtet wäre, die Gefährdung oder Verletzung des strafrechtlich geschützten Rechtsguts des Vermögens des öffentlichen oder privaten Versicherers zu verhindern. Für sein Vermögen habe der Versicherer grundsätzlich selbst zu sorgen. Die Pflicht, leistungsrelevante Änderungen in den Verhältnissen zu melden, sei Ausdruck des Grundsatzes von Treu und Glauben. Pflichten, die sich aus diesem Gebot ergäben, genügten nicht, um eine Garantenstellung zu begründen (a.a.O., E. 2.4.5 mit Hinweisen; MAEDER, Basler Kommentar, 2020, Art. 14 VStrR N. 52). Auch wenn diese Überlegungen nicht auf jede Meldepflicht übertragen werden können (BGE 150 IV 389 E. 4.5), wäre es vor diesem Hintergrund kaum nachvollziehbar, wenn im Verhältnis zwischen steuerpflichtiger Person und Staat eine Garantenpflicht hinsichtlich des Vermögens des Staats bestünde. Eine Garantenstellung des Beschwerdeführers ist zu verneinen.

Im Übrigen käme bei der Täuschung durch Unterlassen hinzu, dass ein *arglistiges* Unterlassen höchstens dort vorstellbar ist, wo eine besondere Vertrauensstellung besteht und der Getäuschte deshalb darauf vertrauen darf, vom Täter über einen allfälligen Irrtum aufgeklärt zu werden. Im Verhältnis des Bürgers zu den Behörden ist das praktisch kaum vorstellbar (MAEDER, a.a.O., Art. 14 VStrR N. 86; vgl. auch MICHAEL, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, 1992, S. 107 f., nach welchem eine Vertrauensstellung der steuerpflichtigen Person zu verneinen ist).

5.5.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Sachverhaltsschilderung im Ersuchen – gerade auch angesichts der diesbezüglich höheren

Anforderungen – unter dem Gesichtspunkt der beidseitigen Strafbarkeit nicht erlaubt, das dem Beschwerdeführer zur Last gelegte Verhalten unter den Tatbestand des Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 VStrR zu subsumieren, namentlich weil der geltend gemachte Irrtum der Steuerbehörden nicht tatbestandsmässig sein kann.

Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet.

TPF 2025 71

11. Estratto della sentenza della Corte dei reclami penali nella causa A. e B. contro Ufficio federale della dogana e della sicurezza dei confini del 14 maggio 2025 (RR.2024.149, RR.2024.150)

Assistenza giudiziaria internazionale in materia penale; competenza del procuratore europeo

Art. 1 cpv. 3^{ter} AIMP

La cooperazione con la Procura europea si basa su un'ordinanza *ad hoc* che prevede l'applicazione dell'AIMP. In virtù del principio della buona fede che regge i rapporti in ambito di assistenza internazionale e dei principi generali ivi vigenti, non vi è nessuna ragione di mettere in dubbio la competenza del procuratore europeo delegato a presentare una rogatoria, né di entrare nel merito delle relative questioni procedurali sollevate nel gravame (consid. 1.2 e 2).

Internationale Rechtshilfe in Strafsachen; Zuständigkeit des Europäischen Staatsanwalts

Art. 1 Abs. 3^{ter} IRSG

Die Zusammenarbeit mit der Europäischen Staatsanwaltschaft basiert auf einer *ad hoc* erlassenen Verordnung, welche die Anwendbarkeit des IRSG vorsieht. Aufgrund des im Bereich der internationalen Rechtshilfe massgebenden Vertrauensgrundsatzes und den dort allgemein geltenden Prinzipien besteht kein Anlass, die Zuständigkeit des mit der Stellung eines Rechtshilfeersuchens beauftragten Europäischen Staatsanwalts in Zweifel zu ziehen bzw. auf die diesbezüglich aufgeworfenen prozessualen Rügen einzutreten (E. 1.2 und 2).

Entraide judiciaire internationale en matière pénale; compétence du procureur européen