

René Matteotti

Der Anspruch der Beteiligten auf ein faires Mehrwertsteuer-Strafverfahren

Steuerverkürzungen können Anlass zur Durchführung mehrerer Verfahren geben, wobei diese einerseits auf den Steuernachbezug und andererseits auf die Sanktionierung des Steuerpflichtigen abzielen. Die damit einhergehenden verfahrensrechtlichen Problemfelder wurden bisher vornehmlich mit Blick auf die Verfahrensrechte und -pflichten des Steuerpflichtigen analysiert. Wie es sich jedoch bei parallelen Verfahren in Bezug auf die Verfahrensrechte von Mittätern oder Teilnehmern verhält, wurde bislang – soweit ersichtlich – kaum beleuchtet. Mit dieser Frage, die von grosser praktischer Bedeutung ist, setzt sich der vorliegende Beitrag auseinander.

Beitragsart: Wissenschaftliche Beiträge

Rechtsgebiete: Steuerstrafrecht; Verwaltungsstrafrecht; Gerichtsorganisation und Verfahrensrecht; Rechtsgleichheit. Verfahrensgarantien. Willkürverbot

Zitiervorschlag: René Matteotti, Der Anspruch der Beteiligten auf ein faires Mehrwertsteuer-Strafverfahren, in: Jusletter 11. Januar 2021

Inhaltsübersicht

- I. Ausgangslage
- II. Verfassungskonforme Abfolge von Steuernachforderungs- und Steuerstrafverfahren
- III. Die Implikationen eines rechtskräftigen Nachsteuerforderungsentscheids auf die Verfahrensrechte der Beteiligten in einem anschliessenden Strafprozess
 - 1. Der Anspruch auf ein faires Verfahren als Ausgangspunkt
 - 2. Unschuldsvermutung
 - 3. Rechtsweggarantie und Anspruch auf rechtliches Gehör
 - 4. Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung
 - 5. Anspruch auf Unbefangenheit der entscheidenden Behörde
- IV. Schlussfolgerungen

I. Ausgangslage

[1] Steuerverkürzungen geben in der Regel Anlass zur Eröffnung mehrerer, gleichzeitig oder nacheinander stattfindender Verfahren, welchen ein und derselbe Sachverhalt zu Grunde liegen. *Im Rahmen des Steuernachforderungsverfahrens* macht das Gemeinwesen eine ihm zu Unrecht entgangene Steuer samt Zins ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person geltend. Die Nachforderung einer zu Unrecht nicht entrichteten Mehrwertsteuer kann dabei auf das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) selbst oder auf Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) abgestützt werden.¹ Dabei ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu beachten, dass das Steuernachforderungsverfahren unabhängig von der Rechtsgrundlage, auf welche es abgestützt wird, ein Verwaltungsverfahren darstellt.² *Im Rahmen des Steuerstrafverfahrens* geht es demgegenüber nicht um die Nachforderung einer zu Unrecht nicht entrichteten Steuer, sondern um die Frage, ob der oder die Täter und allfällige Teilnehmer wegen einer begangenen Steuerstraftat zu bestrafen sind. Das Strafverfahren in Mehrwertsteuersachen richtet sich dabei grundsätzlich nach dem *Verwaltungsstrafrecht*.³ Wer vorsätzlich die Widerhandlung gegen die Mehrwertsteuergesetzgebung begangen oder an ihr teilgenommen hat, haftet gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR zudem für den nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Betrag solidarisch mit dem Zahlungspflichtigen. Auch über eine solche solidarische Leistungspflicht ist gemäss Art. 64 Abs. 1 4. Lemma VStrR im Strafverfahren zu entscheiden.⁴ Dies schliesst freilich nicht aus, dass bereits im Verwaltungsverfahren mit einer nicht vollstreckbaren Feststellungsverfügung der maximale Haftungsbetrag

¹ Siehe hierzu u.a. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 418; DIEGO CLAVADETSCHER/SONJA BOSSART MEIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), *MWSTG-Kommentar*, 2. Aufl., Zürich 2019, Rz. 6 f. zu Art. 103 (zit. MWSTG Kommentar-VERFASSER); STEFAN OESTERHELT/LAETITIA FRACHEBOUD, in: Frank Friedrich et al. (Hrsg.), *Basler Kommentar zum Verwaltungsstrafrecht*, Basel 2020, Rz. 13 zu Art. 12 (zit. BSK VStrR-VERFASSER).

² In Bezug auf ein auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR abgestütztes Nachforderungsverfahren siehe Art. 63 Abs. 1 VStrR, welcher auf die Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes verweist. Der in Art. 103 Abs. 1 MWSTG enthaltene Ausschluss von Art. 63 Abs. 1 MWSTG bezieht sich nur – aber immerhin – auf das Mehrwertsteuerstrafverfahren.

³ MWSTG Kommentar-CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER (Fn. 1), Rz. 6 f. zu Art. 103.

⁴ ANDREAS EICKER/FRIEDERICH FRANK/JONAS ACHERMANN, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Bern 2012, S. 94.

festgelegt wird⁵ oder sich die solidarisch Leistungspflichtigen mit einer sog. Drittbeschwerde in das Steuernachforderungsverfahren einbringen können.⁶

[2] Der bei einer Steuerverkürzung auftretende Verfahrensdualismus von Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren wurde bereits in zahlreichen rechtswissenschaftlichen Publikationen einer kritischen Würdigung unterzogen. Im Fokus standen dabei jeweils die Grundsätze «*nemo tenetur se ipsum accusare*» und «*ne bis in idem*».⁷ Dabei bezogen sich die Überlegungen meist auf Sachverhalte, in welchen die Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren ein und dieselbe Person – typischerweise den Steuerpflichtigen – betrafen. Wie es sich bei parallelen Verfahren in Bezug auf die Verfahrensgrundrechte beschuldigter Mittäter oder Teilnehmer verhält, wurde bislang – soweit ersichtlich – kaum beleuchtet. Die Frage ist bei komplexen Steuerstrafverfahren, in welchen mehrere Beteiligte involviert sind, von grosser praktischer Bedeutung.

[3] Ein Blick in die jüngere Rechtsprechung bestätigt diesen Befund: Zur Illustration sei auf den Fall Schwarzenbach verwiesen, welcher seit Jahren in der Öffentlichkeit für grosses Aufsehen sorgt. Die vor rund acht Jahren begonnenen Untersuchungen im «Fall Schwarzenbach» führten zu einem schwer überschaubaren Geflecht von Verwaltungs- und Strafverfahren. Den verschiedenen Verfahren lagen zwei Sachverhaltskomplexe zu Grunde. Grosses Medienecho löste v.a. das sog. «Schmuggelverfahren» aus. Im Rahmen einer Zollstrafuntersuchung stellte die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) fest, dass Schwarzenbach zahlreiche Kunstwerke ohne korrekte Zollanmeldung in die Schweiz eingeführt hatte. Dabei wurden in zwei Steuernachforderungsverfahren Einfuhrsteuern von rund CHF 11 Mio. zuzüglich Verzugszinsen von rund CHF 1.2 Mio. nacherhoben. Zusätzlich zu den Verwaltungsverfahren wurde ein Strafverfahren wegen versuchter Hinterziehung und mehrfacher vollendeter Hinterziehung von Einfuhrsteuern durchgeführt⁸, welches zunächst beim Bezirksgericht Bülach, danach beim Obergericht des Kantons Zürich zu einer Verurteilung führte. Dieses bestätigte am 4. Juni 2020 zwar den Schuldspruch. Es reduzierte aber die Busse von CHF 4 Mio. auf CHF 2.5 Mio.⁹ Gegen dieses Urteil reichte Schwarzenbach beim Bundesgericht Beschwerde ein, wo das Verfahren nach wie vor hängig ist.

⁵ BGE 114 Ib 94 E. 5c; BGE 115 Ib 216 E. 3a; Urteile des BGer 2C_363/2010, 2C_405/2010 und 2C_406/2010 vom 6. Oktober 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-3899/2012 vom 27. Juni 2013 E. 2.4.3; Urteile BVGer A-6686/2018, A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 1.1.2; VALÉRIE PARIS, in: Martin Zweifel et al. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Basel 2015, Rz. 4 zu Art. 103 (zit. MWSTG-Verfasser); BSK VStrR-OESTERHELT/FRACHEBOUD (Fn. 1), Rz. 27 zu Art. 12.

⁶ Vgl. in Bezug auf die Beschwerdeberechtigung der solidarisch haftenden Zollschuldner Urteil BVGer A-1757/2006 vom 21. Juni 2007 E. 1.2; Urteil BVGer A-1883/2007 vom 4. September 2007 E. 1.3; Urteil BVGer A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 1.3.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHLI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich 2013, Rz. 961.

⁷ Vgl. insbesondere HELEN KELLER/DAVID SUTER, Ne bis in idem und nemo tenetur im Steuerstrafrecht – 1. Teil, StR 73/2018, S. 908 ff.; Ibid, Ne bis in idem und nemo tenetur im Steuerstrafrecht – 2. Teil, StR 74/2019, S. 4 ff.; CAROLE CLAUDIA BECK, Enforcementverfahren der FINMA und Dissonanzen zum nemo tenetur-Grundsatz – Grundlagen, Übersicht und Lösungsansätze unter spezieller Berücksichtigung der internen Untersuchung, Diss., Zürich 2019, Rz. 723 ff. und 744 ff. mit einer Darstellung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung; DOMINIQUE OTT, Der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» unter besonderer Berücksichtigung der strassenverkehrsrechtlichen Pflichten, Zürich 2012; SIMON ROTH, Das Verhältnis zwischen verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten und dem Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare», ZStrR 2011, S. 296 ff.; INES MEIER, Dualismus von Verwaltungs- und Strafverfahren illustriert am Recht des Strassenverkehrs, der Finanzmarktaufsicht und der Heilmittelordnung, Diss., Zürich 2017; ANNA CONINX, Zwangsmassnahmen zwischen Verwaltungsrecht und Strafrecht, Sicherheit & Recht 3/2014, S. 183 ff.; ESTHER OMLIN, Nebeneinander von Straf- und Verwaltungsverfahren – Ein Plädoyer für die Verfahrenseinheit, Strassenverkehr 4/2012, S. 32 ff.

⁸ Vgl. hierzu insbesondere Urteil BVGer A-1742/2018 vom 7. September 2018 Bst. Ac.

⁹ Vgl. «NZZ» vom 20. Juli 2020, «Das Zürcher Obergericht bestätigt Millionenbusse gegen Urs E. Schwarzenbach – warum sich der Weiterzug des Urteils für den Kunsthändler trotzdem gelohnt hat» (<https://www.nzz.ch/zuerich/>)

[4] Das Schmuggelverfahren ist vom Sachverhaltskomplex abzugrenzen, bei welchem es um die Inanspruchnahme des Verlagerungsverfahrens gemäss Art. 63 MWSTG ging. Im Gegensatz zum Schmuggelverfahren betrafen die von der EZV durchgeführten Untersuchungen zum sog. Verlagerungsverfahren nicht nur Schwarzenbach, sondern auch verschiedene weitere Personen. Auch beim zweiten Sachverhaltskomplex wurden sowohl ein Nachforderungs- als auch ein Strafverfahren durchgeführt. Das Steuernachforderungsverfahren wurde dabei vom Bundesgericht im zweiten Rechtsgang mit Urteil vom 16. November 2020 rechtskräftig entschieden¹⁰, während das Strafverfahren noch bei der ersten Instanz hängig¹¹ ist. Aus rechtlicher Sicht stehen dabei folgende Punkte ins Auge: Das Steuernachforderungsverfahren richtete sich nur gegen Schwarzenbach als abgabepflichtige Person. In diesem Verfahren wurde durch alle Instanzen hindurch geprüft, ob die von der EZV geltend gemachte Steuernachforderung inkl. Verzugszinsen gesetzeskonform war. Das Bundesgericht entschied dabei, dass die Nacherhebung der Einfuhrsteuer inkl. Verzugszinsen zu Recht erfolgte und wies die dagegen erhobene Beschwerde von Schwarzenbach ab.¹² Das derzeit noch hängige Mehrwertsteuer-Strafverfahren richtet sich demgegenüber nicht nur gegen Schwarzenbach als Steuerpflichtigen, sondern auch gegen weitere Beteiligte.

[5] Der Fall Schwarzenbach wirft in verfahrensrechtlicher Hinsicht nun die Grundsatzfrage auf, wie es mit dem Anspruch der Beteiligten auf ein faires Strafverfahren steht, wenn bereits in einem vorgelagerten Verwaltungsverfahren, an welchem allfällige Mittäter und andere Teilnehmer nicht beteiligt waren, rechtskräftig über den Bestand der Steuernachforderung entschieden wurde. Dass sich bei parallelen Verfahren, die denselben Sachverhalt, aber mitunter unterschiedliche Parteien betreffen, ein Spannungsverhältnis eröffnen kann, scheint auch das Bundesgericht im Urteil 2C_219/2019 vom 27. April 2020 erkannt zu haben. So führte es in prozessualer Hinsicht Folgendes aus:

«Einleitend ist festzuhalten, dass sich der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens auf die Frage beschränkt, ob die Vorinstanz die von der Zolldirektion dem Beschwerdeführer gegenüber verfügte und von der Oberzolldirektion bestätigte Nachforderung von Einfuhrsteuern [...] zu Recht aufrechterhalten hat. Nicht vom Streitgegenstand erfasst ist hingegen die Frage, ob andere Personen [...] im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Lebenssachverhalt ebenfalls einfuhrsteuerliche Konsequenzen zu gewärtigen haben [Hervorhebung hinzugefügt]. Dem Bundesgericht ist es deshalb verwehrt, sich im vorliegenden Verfahren hierzu zu äussern; dies gilt mit Blick auf die Einhaltung des funktionellen Instanzenzugs umso mehr, als nach Darstellung des Beschwerdeführers vor der Oberzolldirektion ver-

dzuerich-obergericht-bestaetigt-millionenbusse-gegen-schwarzenbach-ld.1567227, zuletzt abgerufen am 6. Januar 2021), mit Verweis auf Urteil OGer ZH SU180025 vom 4. Juni 2020

¹⁰ Vgl. betreffend den Sachverhaltskomplex rund um das Verlagerungsverfahren: Urteil BGer 2C_742/2020 vom 16. November 2020. Mit den Schmuggelaktivitäten mussten sich die Gerichtsbehörden nicht befassen, womit folglich auch keine entsprechenden Sachurteile vorliegen.

¹¹ Vgl. «Tages-Anzeiger» vom 8. Dezember 2020, «Prozess in der Affäre Schwarzenbach – Der Anwalt schiebt die Schuld auf den Galeristen» (<https://www.tagesanzeiger.ch/der-anwalt-schiebt-die-schuld-auf-den-galeristen-692487486523>, zuletzt abgerufen am 6. Januar 2021); «NZZ» vom 8. Dezember 2020, «Urs E. Schwarzenbach erscheint wegen Corona nicht vor Gericht: Der Zoll fordert 7 Millionen Franken von dem Kunstsammler wegen Steuerrückzahlung» (<https://www.nzz.ch/zuerich/urs-e-schwarzenbach-vor-gericht-zoll-fordert-sieben-millionen-ld.1590887>, zuletzt abgerufen am 6. Januar 2021).

¹² Vgl. Urteile BGer 2C_217/2019 und 2C_219/2019 vom 27. April 2020; Urteil BGer 2C_742/2020 vom 16. November 2020.

schiedene Rechtsmittel der erwähnten Gesellschaften hängig sind, die vom Bundesgericht nicht präjudiziert [Hervorhebung hinzugefügt] werden dürfen.»¹³

[6] Nicht zu beantworten hatte das Bundesgericht jedoch die Frage, welche Reflexwirkung sein Urteil auf die noch hängigen Parallelverfahren, die denselben Sachverhalt, aber insbesondere andere Parteien betreffen, haben soll und darf. Wird bei mehreren gleichzeitig oder nacheinander geführten verwaltungs- und verwaltungsstrafrechtlichen Verfahren, welche denselben Sachverhalt betreffen, zunächst das in formeller Hinsicht alleine den Abgabepflichtigen betreffende Steuernachforderungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen, wird das Vorliegen des objektiven Tatbestands grundsätzlich bereits im Verwaltungsverfahren beurteilt, in welchem die im Strafverfahren Beschuldigten keine Parteirechte wahrnehmen konnten, wenn sie nicht bereits als solidarisch Verpflichtete ins Verwaltungsverfahren eingebunden wurden. Diese Problematik wird dadurch verschärft, dass sich das materielle Abgaberecht nicht immer nur auf rein objektive Tatbestandselemente abstützt, um eine Abgabepflicht zu begründen. Ins Feld zu führen ist namentlich die Steuerumgehung, welche neben dem objektiven und effektiven Element auch ein subjektives Element voraussetzt.¹⁴ Mithin stellt eine so begründete Steuerforderung insbesondere darauf ab, dass die fragliche Rechtsgestaltung lediglich in der Absicht gewählt wurde, Steuern zu sparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse nicht geschuldet gewesen wäre.¹⁵ Ebenso beurteilt die Verwaltung subjektive Tatbestandselemente, wenn sie der Ansicht ist, ein vom Steuerpflichtigen abgeschlossener Vertrag sei simuliert und nur zum Zweck der Erzielung einer Steuerersparnis abgeschlossen worden. Genauer gesagt wird die Verwaltung diesfalls auf eine Simulationsabsicht beider Vertragsparteien abstellen¹⁶, um den Bestand des Vertrags zu negieren und daran die entsprechenden Steuerfolgen zu knüpfen. Wie dies auch die Bundesverwaltungs- bzw. Bundesgerichtsurteile i.S. Schwarzenbach offenbaren¹⁷, werden dabei unter Umständen nicht nur Sachverhaltsfeststellungen zum inneren Willen des Abgabepflichtigen, sondern auch zu demjenigen der am Verwaltungsverfahren gar nicht beteiligten Mittäter oder Teilnehmer getroffen. Es handelt sich dabei um Sachverhaltselemente, welche später ebenfalls Gegenstand des Strafverfahrens für die Prüfung des Verschuldens der Beteiligten sind.

[7] Käme nun einem vorgängig in Rechtskraft getretenen Steuernachforderungsentscheid präjudizierende Wirkung in Bezug auf den objektiven und – in Steuerumgehungs- oder Simulationsfällen – auch subjektiven Sachverhalt zu, wäre das darauf folgende Strafverfahren für die Personen, welche als Tatbeteiligte beschuldigt werden, im Wesentlichen gelaufen. Durch geschickte Len-

¹³ Urteil BGer 2C_219/2019 vom 27. April 2020 E. 3.1.

¹⁴ Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, «wenn (1.) eine von den Beteiligten gewährte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint [objektives Element], wenn zudem (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen [subjektives Element], die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde [effektives Element]» (Urteil BGer 2C_842/2016 vom 3. April 2017 E. 3.1. mit Verweis auf BGE 138 II 239 E. 4.1).

¹⁵ Vgl. statt vieler Urteil BGer 2C_363/2010 vom 6. Oktober 2010 E. 7.

¹⁶ WOLFGANG WIEGAND, in: Corinne Widmer Lüchinger/David Oser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, 7. Aufl., Basel 2019, Rz. 51 zu Art. 18 (zit. BSK OR I-VERFASSEN); CLAIRE HUGUENIN, Obligationenrecht – Allgemeiner und Besonderer Teil, 3. Aufl., Zürich 2019, Rz. 198.

¹⁷ Vgl. Urteil BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019; Urteile BGer 2C_217/2019 und 2C_219/2019 vom 27. April 2020; Urteil BVGer A-2905/2020 vom 5. August 2020; Urteil BGer 2C_742/2020 vom 16. November 2020.

kung der Verfahrensabfolge und Selektion der Parteien könnte die Verwaltungsbehörde, welche sowohl für die Nacherhebung der Mehrwertsteuer als auch für die Strafuntersuchung zuständig ist, Präjudizien erwirken, welche Personen betreffen, die am Steuernachforderungsverfahren gar nicht beteiligt waren und als Folge davon auf dieses keinen Einfluss nehmen konnten. Wie im Folgenden aufgezeigt wird, verbieten die Verfahrensgarantien, auf welche in Art. 104 Abs. 1 MWSTG explizit verwiesen wird, allerdings eine Einengung des Prüfgegenstands im Strafverfahren aufgrund eines bereits in Rechtskraft erwachsenen Steuernachforderungsentscheids. Eine solche würde zu einer Verletzung der Unschuldsvermutung (Art. 30 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]), der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV, des rechtlichen Gehörs (Art. 29 BV) sowie – je nach Fallkonstellation – zu einer Verletzung des Anspruchs auf ein unvoreingenommenes Gericht (Art. 30 BV) und einer unvoreingenommenen Verwaltungsbehörde (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 29 BV) führen. Inwieweit besagte Verfahrensgarantien eingehalten werden, hängt entscheidend davon ab, wie Verwaltungs- und Strafverfahren in einem konkreten Fall aufeinander abgestimmt werden. Darauf ist im Folgenden vertiefter einzugehen.

II. Verfassungskonforme Abfolge von Steuernachforderungs- und Steuerstrafverfahren

[8] Ausgangspunkt zur Nacherhebung nicht oder nicht vollständig entrichteter Abgaben bildet im Anwendungsbereich des Verwaltungsstrafrechts – wie erwähnt – Art. 12 Abs. 1 VStrR, wo die Pflicht zur Leistung oder Rückleistung von Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht abgeliefert oder erstattet worden sind, verankert ist. Obschon sich diese Rechtsgrundlage im VStrR und damit in einem strafrechtlichen Erlass wiederfindet, handelt es sich bei der Leistungs- oder Rückleistungspflicht – ähnlich wie bei der Nachsteuer im Bereich der direkten Steuern – um eine öffentlich-rechtliche Forderung zugunsten der (Steuer)Behörden ohne pönalen Charakter, womit es auf ein Verschulden, geschweige denn eine strafrechtliche Verurteilung, nicht ankommt.¹⁸ Rechtsprechungsgemäss handelt es sich weniger um einen neuen Anspruch als vielmehr um eine Ergänzung des ursprünglichen Anspruchs.¹⁹ Mithin wird die Nachforderung nach Art. 12 Abs. 1 VStrR in einem ordentlichen Verwaltungsverfahren und nicht in einem Verwaltungsstrafverfahren festgelegt.²⁰

[9] Mit Blick auf die Strafverfolgung ist zunächst Art. 63 Abs. 3 VStrR zu beachten, wonach die Verwaltung ihren Entscheid über die Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht grundsätzlich auch mit dem Strafbescheid verbinden kann, sofern sie auch für die Strafverfolgung zuständig ist, wie dies bei der Mehrwertsteuer der Fall ist.²¹ Auf Verwaltungsstufe schreibt das VStrR also keine zwingende Verfahrenstrennung vor, womit das Verwaltungs- mit dem Verwaltungsstrafverfahren grundsätzlich auch kombiniert werden könnte. Im Rechtsmittelverfahren ist indes eine Trennung

¹⁸ Urteil BGer 2C_723/2013 vom 1. Dezember 2013 E. 2.6; Urteil 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 7.4; BGE 129 II 160 E. 3.2; BGE 129 II 385 E. 3.4.3; BGE 110 Ib 306 E. 2c; BGE 107 Ib 198 E. 6c; BGE 106 Ib 218 E. 2c; EICKER/FRANK/ACHERMANN (Fn. 4), S. 91; BSK VStrR-OESTERHELT/FRACHEBOUD (Fn. 1), Rz. 1 zu Art. 12; Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zum Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (vom 21. April 1971) BBl 1971 993 S. 1007.

¹⁹ Urteil BGer 2C_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6.

²⁰ Urteil BVGer A-5865/2017 vom 11. Juli 2019 E. 4.2.

²¹ Vgl. Art. 103 Abs. 2 MWSTG.

der beiden Verfahrensstränge gesetzlich vorgesehen. Der Rechtsmittelweg über die Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht richtet sich gemäss Art. 63 Abs. 3 VStrR nämlich in jedem Fall nach dem Verfahren, welches nach dem entsprechenden Abgabebefehl anwendbar ist. Gleichsam richtet sich der Rechtsmittelweg betreffend den Strafbescheid nach den Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts.²² Mithin ist aufgrund des Rechtsmittelwegs gesetzlich ein Verfahrensdualismus vorgesehen.

[10] Es ist in der Lehre unbestritten, dass der Abfolge von Verwaltungs- und Strafverfahren erhebliche Bedeutung zukommt, da das zuerst durchgeführte Verfahren präjudizielle Wirkung auf das sich daran anschliessende Verfahren haben kann.²³ Zudem hat die Verfahrensabfolge bisweilen grosse Bedeutung auf die Verfahrensrechte und -pflichten sowie auf die Verteidigungsmöglichkeiten der von den Verfahren betroffenen Personen.

[11] In Bezug auf die Abfolge von Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren sieht nun das Verwaltungsstrafrecht vor, dass zunächst das Verwaltungsverfahren und anschliessend das Verwaltungsstrafverfahren durchzuführen ist. Dies ergibt sich einerseits aus Art. 69 Abs. 2 VStrR, wonach das Einspracheverfahren gegen einen Strafbescheid, der auf einer Entscheidung über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht beruht, solange zu sistieren ist, bis über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht rechtskräftig entschieden wurde. Alsdann ergibt sich diese Verfahrensabfolge auch aus Art. 77 Abs. 4 VStrR, wonach der Strafrichter grundsätzlich an den Entscheidung der Verwaltungsbehörden gebunden ist. Daraus folgt im Ergebnis, dass das Verwaltungsverfahren unabhängig vom Strafverfahren ist²⁴, was aber in umgekehrter Richtung nicht gesagt werden kann.

[12] Diese Verfahrensabfolge wurde seinerzeit damit begründet, dass die Durchsetzung des Gebots der Einheit der Rechtsordnung, nach welchem insbesondere sich widersprechende Urteile zu vermeiden sind²⁵, gewährleistet werden soll.²⁶ Mit Blick auf die Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) und die Bundesverfassung erscheint die so vorgegebene Verfahrensabfolge jedoch problematisch, da es insbesondere zur Verletzung des Grundsatzes von «*nemo tenetur*» kommen könnte, zumal bekanntlich die Mitwirkung im Verwaltungsverfahren – im Gegensatz zu derjenigen im Strafverfahren – durch Sanktionsandrohung erzwungen werden kann.

[13] Im Bereich des Mehrwertsteuerrechts wurde die angesprochene Problematik erkannt und die Bindung des Strafrichters an den Entscheidung der Verwaltung und damit die strikte Verfahrensabfolge – zuerst das Verwaltungs- und daran anschliessend das Strafverfahren – aufgehoben. Konkret wurde mit der Revision des MWSTG vom 1. Januar 2010 in Art. 103 Abs. 1 MWSTG die Anwendbarkeit von Art. 69 Abs. 2 VStrR und Art. 77 Abs. 4 VStrR, welche den obgenannten Verfahrensablauf vorgeben, ausgeschlossen. Mithin muss das Einspracheverfahren betreffend einen Strafbescheid nicht mehr sistiert werden, bis im Verwaltungsverfahren über die Leistungs-

²² Vgl. Art. 67 Abs. 1 VStrR (Einsprache gegen Strafbescheid); Art. 72 Abs. 1 VStrR (Begehren um gerichtliche Beurteilung); Art. 80 VStrR i.V.m. Art. 398 StPO (Berufung); Art. 78 BGG (Beschwerde in Strafsachen).

²³ BSK VStrR-STEFAN HEIMGARTNER/TORNIKE KESHELAVA (Fn. 1), Rz. 9 zu Art. 77.

²⁴ Urteil BGer 2C_867/2018 vom 6. November 2019 E. 6.2; BSK VStrR-OESTERHELT/FRACHEBOUD (Fn. 1), Rz. 27 zu Art. 12.

²⁵ Vgl. so namentlich Urteil BGer 1C_618/2012 vom 29. April 2013 E. 2.2.

²⁶ EICKER/FRANK/ACHERMANN (Fn. 4), S. 258 und 279 mit Verweis auf Votum Munz, AB S 1971 845. Die Vermeidung widersprüchlicher Urteile soll auch durch die Bindung des Strafrichters an den verwaltungsrechtlichen Leistungsentscheid gemäss Art. 77 Abs. 4 VStrR gewährleistet werden (Ibid, S. 279).

pflicht entschieden ist (Art. 69 Abs. 2 VStrR), und es besteht keine – rechtstaatlich bedenkliche²⁷ – Bindung des Strafgerichts an den Entscheid über die Leistungspflicht (Art. 77 Abs. 4 VStrR). Damit sollte eine EMRK- und verfassungskonforme Abfolge der Verfahren ermöglicht werden.²⁸ So hielt PHILIPP MÜLLER im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zu Handen der Materialien explizit fest, «[d]ie steuerpflichtige Person soll[e] [...] in einem Strafverfahren nicht mehr durch das zufällig vorgelagerte Steuerveranlagungsverfahren in ihren strafrechtlichen Verteidigungsrechten eingeschränkt werden. Dadurch [werde] [...] sichergestellt, dass die Verfahrensbestimmungen der EMRK eingehalten werden.» Zu beachten ist nun aber, dass auch im Bereich des Mehrwertsteuerrechts trotz Ausklammerung von Art. 69 Abs. 2 und Art. 77 Abs. 4 VStrR widersprüchliche Urteile – soweit möglich – grundsätzlich zu vermeiden sind. Dies gilt unabhängig davon, ob zuerst das Straf- oder das Verwaltungsverfahren durchgeführt wird.²⁹

[14] Den Materialien lässt sich zwar entnehmen, dass zunächst das Strafverfahren durchzuführen ist, ehe sich daran das Verwaltungsverfahren anschliesst. Im Gesetzeswortlaut schlägt sich diese gesetzgeberische Intention aber nicht nieder.³⁰ Durch die ausdrückliche Ausklammerung von Art. 69 Abs. 2 und Art. 77 Abs. 3 VStrR entfiel lediglich eine ausdrückliche Vorgabe bezüglich der Verfahrensabfolge. Der Verwaltung wird damit ein Ermessen darüber eingeräumt, wie sie verschiedene parallele Verfahren koordiniert. Dieses Ermessen hat sie pflichtgemäss auszuüben.

[15] Zieht sie es vor, das Verwaltungsverfahren vor dem Strafverfahren durchzuführen, hat sie zu berücksichtigen, dass der Strafrichter im Gegensatz zum vor dem 1. Januar 2010 geltenden Recht nicht mehr explizit an ein rechtskräftiges Leistungsurteil gebunden ist. Der umgekehrte Fall gilt aber auch nicht: Ergeht vor der Durchführung des Verwaltungsverfahrens ein Strafteil, können dessen Erkenntnisse zwar auf das Verwaltungsverfahren übertragen werden. Das Postulat der Vermeidung widersprüchlicher Urteile ist zwar grundsätzlich anzustreben. Der Gesetzgeber hat dieses aber nicht explizit gesetzlich verankert. Dies tat er zu Recht nicht, gelten doch in den beiden Verfahrensarten unterschiedliche Verfahrensgrundsätze, welche zu unterschiedlichen Sachverhaltenswürdigungen führen können. Darauf ist im Folgenden noch vertiefter einzugehen.

[16] Im Gegensatz zum Postulat der Vermeidung widersprüchlicher Urteile ist der Anspruch auf ein faires Strafverfahren durch die EMRK und die Verfassung geschützt, worauf in Art. 104 Abs. 1 MWSTG explizit verwiesen wird. Dies bedeutet nichts anderes, als dass die Verwaltung zwar gestützt auf Art. 103 Abs. 1 MWSTG in Bezug auf die Verfahrenskoordination über eine Wahlfreiheit verfügt, welche sie nach pflichtgemäßem Ermessen ausüben muss. Besteht das Risiko, dass ein vorgängig durchgezogenes Verwaltungsverfahren in die Verfahrensgarantien einer in einem Strafverfahren beschuldigten Person eingreift, gibt es drei Lösungsoptionen: 1. Das Verwaltungsverfahren wird bis zum rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens sistiert, um möglichst widersprüchliche Urteile zu vermeiden; 2. Das Verwaltungsgericht stellt sicher, dass Personen, welche von einem Strafverfahren und einer möglichen solidarischen Mithaftung betroffen sein

²⁷ PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, Der Schweizer Treuhänder, 6-7/2009, S. 497; IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, Rz. 126 zu § 11.

²⁸ BISCHOF (Fn. 27), S. 497; MWSTG-PARIS (Fn. 5), Rz. 4 zu Art. 103.

²⁹ MWSTG-PARIS (Fn. 5), Rz. 6 zu Art. 103; MWST Kommentar-CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER (Fn. 1), Rz. 14 zu Art. 103.

³⁰ MWSTG-PARIS (Fn. 5), Rz. 5 zu Art. 103; MWST Kommentar-CLAVADETSCHER/BOSSART MEIER (Fn. 1), Rz. 13 zu Art. 103.

könnten, in das Verwaltungsverfahren als Partei einbezogen werden; 3. Das Strafgericht hat einen vorgängig gefällten öffentlich-rechtlichen Entscheid soweit auszublenden, als es für die Wahrung der Verfahrensgarantien der in einem Strafverfahren beschuldigten Person notwendig ist. Liegt bereits ein rechtskräftiger Steuernachforderungsentscheid vor, hat ein Strafgericht – losgelöst davon, ob die von einem Strafverfahren und einer möglichen solidarischen Mithaftung betroffenen Personen sich am Steuernachforderungsverfahren beteiligen konnten – in jedem Fall zu prüfen, inwieweit es sich bei seinem Urteil auf besagten Steuernachforderungsentscheid abstützen darf, ohne den Anspruch der Beteiligten auf ein faires Mehrwertsteuer-Strafverfahren zu verletzen. Vor dem Hintergrund des dargestellten Verfahrensdualismus sowie der besonderen Rolle der Beteiligten in einem parallel durchgeführten Steuerstrafverfahren wird im Folgenden daher analysiert, inwiefern diesbezüglich die Verfahrensfairness und die darunter fallenden Verfahrensgarantien tangiert sind und gewahrt bleiben können.

III. Die Implikationen eines rechtskräftigen Nachsteuerforderungsentscheids auf die Verfahrensrechte der Beteiligten in einem anschliessenden Strafprozess

1. Der Anspruch auf ein faires Verfahren als Ausgangspunkt

[17] Mit Blick auf das anzuwendende Verfahrensrecht ist – trotz der engen Verbindung zwischen Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren – strikte zwischen den beiden Verfahren zu unterscheiden. Das Verwaltungsstrafrecht ist grundsätzlich einzig auf die Strafverfolgung anwendbar, während für die Festsetzung der Nachleistungs- oder Rückleistungspflicht das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) massgebend ist.³¹ Soweit es um die Festsetzung der Steuernachforderung geht, ist gemäss konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung Art. 6 EMRK nicht anwendbar.

[18] In Bezug auf das Verwaltungsstrafverfahren ist der Anspruch auf ein faires Verfahren zentral. Dieser ist in den Art. 29 Abs. 1 BV, Art. 6 Ziff. 1 EMRK sowie Art. 14 Abs. 1 des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (IPBPR; SR 0.103.2)³² verankert. Daneben findet das Fairnessprinzip bisweilen auch auf Gesetzesstufe (deklaratorische) Erwähnung, so namentlich in Art. 3 Abs. 2 lit. c der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR312.0) oder Art. 104 Abs. 1 MWSTG.³³ Im Kern vermittelt das Fairnessprinzip den grundsätzlichen Anspruch auf Verfahrensgerechtigkeit. Es steht im Dienste eines zentralen rechtsstaatlichen Leitgedankens.³⁴

[19] Das Fairnessprinzip gemäss Art. 29 Abs. 1 BV ist als solches allgemein bzw. offen formuliert. Die einzelnen Ansprüche, welche aus diesem Prinzip fliessen, wurden von Rechtsprechung und Lehre konkretisiert. Diese sind im Folgenden näher zu beleuchten, soweit sie im Zusammenhang mit dem Verfahrensdualismus aus dem Blick der Beteiligten relevant erscheinen. Zu den elementaren Grundsätzen eines fairen Verfahrens gehören die Unschuldsvermutung innerhalb und

³¹ Urteil BGer 2A.602/2003 vom 10. Mai 2004 E. 3.2.

³² In Kraft getreten für die Schweiz am 18. September 1992.

³³ Im Entwurf des Bundesgesetzes über die Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts sollte daher Art. 104 Abs. 1 MWSTG aufgehoben werden.

³⁴ GIOVANNI BIAGGINI, BV Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2017, Rz. 2 zu Art. 29.

ausserhalb der Beweiswürdigung (Art. 30 Abs. 1 BV), die Rechtsweggarantie (Art. 29a BV) sowie der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV), auf rechtsgleiche Behandlung (Art. 29 Abs. 1 BV) und auf Unbefangenheit der Behörde (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 29 Abs. 1 BV).

2. Unschuldsvermutung

[20] Es gehört zum Kern eines fairen Strafverfahrens, dass jeder Mensch als unschuldig zu betrachten ist, solange er nicht in einem rechtmässigen Gerichtsverfahren für schuldig befunden wird, einen Straftatbestand erfüllt zu haben.³⁵ Die Garantie der Unschuldsvermutung ist in Art. 32 BV, Art. 6 Ziff. 2 EMRK und Art. 14 Abs. 2 IPBPR verankert. Sie verbietet es den Behörden, Massnahmen zu ergreifen und/oder die beschuldigte Person in einer Art und Weise zu behandeln, die dann nicht zu rechtfertigen wäre, wenn sich herausstellen sollte, dass die beschuldigte Person in Tat und Wahrheit unschuldig ist.³⁶ Die Unschuldsvermutung gelangt sowohl innerhalb als auch ausserhalb der Beweiswürdigung zur Anwendung.

[21] Ausserhalb der Beweiswürdigung untersagt die Unschuldsvermutung den staatlichen Stellen namentlich, vor einem rechtskräftigen Schuldspruch *durch Äusserungen oder durch ihr Verhalten* zum Ausdruck zu bringen, dass sie eine tatverdächtige Person für schuldig halten.³⁷ Erstreckt sich ein gestützt auf das Verwaltungsstrafrecht geführtes Steuerstrafverfahren auch auf Beteiligte, bergen Verwaltungsstraf- und Verwaltungsverfahren, die von derselben Behörde zum selben Sachverhalt gleichzeitig oder nachgelagert geführt werden, besonders ein Risiko, die Unschuldsvermutung zu verletzen.

[22] Folgt der Verfahrensablauf strikt den Vorgaben des Verwaltungsstrafrechts³⁸, findet die abschliessende verwaltungsrechtliche Beurteilung des objektiven Tatbestands vor dem strafrechtlichen Urteil statt. Ist die Strafbarkeit eines Beteiligten zu beurteilen, wird diese Person nur im Rahmen des Strafverfahrens ins Recht gefasst. Wurde im Verwaltungsverfahren nicht nur der objektive, sondern im Zusammenhang mit der Prüfung eines rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäfts³⁹ unter Umständen auch der subjektive Tatbestand bereits umfassend beurteilt, wird der Beteiligte, der Partei eines rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäfts war, mit einem Strafverfahren konfrontiert, in welchem seine Strafbarkeit bzw. Verurteilung aufgrund des vorgängigen Verwaltungsverfahrens u.U. von Anfang an feststeht. Damit gerät aber ein Verwaltungsgericht – im Anwendungsbereich der Bundessteuern das Bundesverwaltungsgericht oder das Bundesgericht –, welches aufgrund eines rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäfts das Bestehen einer Steuernachforderung bejaht, in einen Konflikt mit der Unschuldsvermutung. Dieser kann insbesondere bei Verfahren, die auf grosses Medien-echo stossen, durch eine entsprechende Berichterstattung zusätzlich verstärkt werden. Hat das Verwaltungsverfahren sowohl die subjektive als auch die objektive Seite des Tatbestands einer

³⁵ ESTHER TOPHINKE, in: Marcel Alexander Niggli/Marianne Heer/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Art. 1–195, 2. Aufl., Basel 2014, Rz. 1 zu Art. 10 (zit. StPO I BSK-VERFASSEN), WOLFGANG WOHLERS, in: Andreas Donatsch et al. (Hrsg.), Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Art. 1–195, 3. Aufl., Zürich 2020, Rz. 2 zu Art. 10 (zit. StPO Kommentar-VERFASSEN).

³⁶ StPO Kommentar-WOHLERS (Fn. 35), Rz. 2 zu Art. 10.

³⁷ StPO Kommentar-WOHLERS (Fn. 35), Rz. 18 zu Art. 10.

³⁸ Siehe hierzu Rz. 11 oben.

³⁹ Siehe hierzu Rz. 6 oben.

Steuerwiderhandlung zum Gegenstand, kann ein Gericht, welches über die Steuernachforderung zu entscheiden hat, einen Konflikt mit der Unschuldsvermutung nur vermeiden, wenn es das Steuernachforderungsverfahren bis zu einem rechtskräftigen Strafurteil sistiert. Dies gilt selbst dann, wenn die Beteiligten z.B. im Rahmen einer Drittbeschwerde am Verwaltungsverfahren Parteirechte ausüben können. Eine solche Sistierung steht zwar im Widerspruch zu Art. 69 Abs. 2 VStrR. Sie lässt sich aber aufgrund des Vorrangs der internationalen Menschenrechtsgarantien gegenüber Bundesgesetzen⁴⁰ direkt auf Art. 6 Ziff. 2 EMRK und Art. 14 Abs. 2 IPBPR abstützen.

[23] Die Unschuldsvermutung kann auch im Mehrwertsteuer-Strafverfahren, in welchem der Verfahrensablauf gesetzlich nicht vorgegeben ist⁴¹, verletzt werden, wenn das Steuernachforderungsverfahren vor dem Strafverfahren durchgeführt wird, wie dies etwa im «Fall Schwarzenbach» betreffend das Verlagerungsverfahren geschehen ist. Das Bundesgericht entschied, dass die zwischen Schwarzenbach und einer Galerie abgeschlossenen Kommissionsverträge simuliert waren, weswegen die EZV nach höchstrichterlicher Auffassung zu Recht eine Nachsteuer inkl. Verzugszinsen erheben durfte.⁴² Dem Galeristen, welcher für die Galerie gehandelt hatte, wurden im Steuernachforderungsverfahren indes keine Steuerpflichten auferlegt, weswegen er am Verwaltungsverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesgericht nicht beteiligt war. Er ist aber Angeschuldigter im nachgelagerten Strafverfahren, welches vor erster Instanz hängig ist.⁴³ Für die Annahme der Simulation musste das Bundesgericht Sachverhaltsfeststellungen über die Absichten der Vertragsparteien, mithin über Sachverhaltselemente, welche dem im Strafverfahren zu prüfenden subjektiven Tatbestand zu Grunde liegen, treffen.⁴⁴ Es verwies dabei auf Sachverhaltsfeststellungen des Bundesverwaltungsgerichts über die Absichten des Galeristen, welcher die Verträge für die Galerie abgeschlossen hatte, und gelangte zum Schluss, dass die Kommissionsverträge nicht gewollt, sondern bloss vorgespiegelt waren, um das Verlagerungsverfahren unrechtmässig in Anspruch zu nehmen und Einfuhrsteuern zu verkürzen. Zwar betonte das Bundesgericht, dass die Frage, ob andere Personen im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Lebenssachverhalt ebenfalls einfuhrsteuerrechtliche Konsequenzen zu gewärtigen haben, nicht vom Streitgegenstand erfasst seien und es ihm deshalb verwehrt sei, sich hierzu im Steuernachforderungsverfahren zu äussern.⁴⁵ Dies hinderte das Bundesgericht freilich nicht daran – zusammen mit dem Bundesverwaltungsgericht – eine Beteiligung des im Strafverfahren beschuldigten Galeristen an einer Simulation von Kommissionsverträgen mit dem Zweck, Einfuhrsteuern zu hinterziehen, zu bejahen. Daraus erhellt, dass sowohl das Bundesverwaltungsgericht als auch das Bundesgericht zum Ausdruck brachten, der Galerist hätte zusammen mit Schwarzenbach willentlich Einfuhrsteuern hinterzogen. Sie verletzten damit die Unschuldsvermutung. Der Konflikt mit der Unschuldsvermutung wird dadurch verschärft, indem die Medien unter Bezugnahme auf die im Steuernachforderungsverfahren gefällten Urteile sehr spezifisch über die Tatbeiträge der im Strafverfahren involvierten Beteiligten berichteten.⁴⁶ Da das Ver-

⁴⁰ BGE 125 II 417 4d.

⁴¹ Siehe hierzu Rz. 13 f. oben.

⁴² Siehe hierzu Fn. 12 oben.

⁴³ Siehe hierzu Fn. 11 oben.

⁴⁴ Siehe hierzu Rz. 6 oben.

⁴⁵ Siehe hierzu Rz. 5 oben.

⁴⁶ Siehe hierzu zuletzt «Tages-Anzeiger» vom 16. Dezember 2020, «Bundesgericht weist Klage ab – Schwarzenbach unterliegt letztinstanzlich gegen Zolldirektion» (<https://www.tagesanzeiger.ch/schwarzenbach-unterliegt-letztinstanzlich-gegen-zolldirektion-452067843517>, zuletzt besucht am 6. Januar 2021); «Blick» vom

waltungsverfahren sowohl die subjektive als auch die objektive Seite des Tatbestands der den beteiligten Personen vorgeworfenen Einfuhrsteuerwiderhandlung zum Gegenstand hatte, hätte das Verwaltungsverfahren in Ausübung pflichtgemässen Ermessens bis zu einem rechtskräftigen Strafurteil sistiert werden müssen. Dies ist jedoch nicht geschehen, weswegen im gesamten Strafprozess das gegen den Steuerpflichtigen gerichtete Steuernachforderungsverfahren ausgeblendet werden muss. Ansonsten würde auch das Strafgericht die Unschuldsvermutung verletzen. Es wäre zudem von Beginn weg voreingenommen, wodurch auch der in Art. 30 Abs. 1 BV, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und Art. 14 Abs. 1 IPBPR enthaltene Anspruch der Angeschuldigten auf ein unvoreingenommenes Gericht verletzt würde.

[24] Im Rahmen der Beweiswürdigung folgt aus der Unschuldsvermutung, dass es nicht Sache der beschuldigten Person ist, ihre Unschuld zu beweisen, sondern dass die Strafbehörden verpflichtet sind, den Nachweis der Schuld zu führen.⁴⁷ In Bezug auf das Beweismass gilt es nun zu beachten, dass im Verwaltungs- und Strafprozess unterschiedliche Beweismassstäbe gelten. Im Verwaltungsverfahren gilt das Regelbeweismass des strikten Beweises. Dieser Beweis ist erbracht, wenn sich der Richter nach objektiven Gesichtspunkten von der Verwirklichung einer Tatsache überzeugt hat. Die fragliche Tatsache muss indes nicht mit Sicherheit feststehen. Es genügt, dass allfällige Zweifel unerheblich oder das Gegenteil unwahrscheinlich erscheinen.⁴⁸ Im Versuch, den Vollbeweis in einer Wahrscheinlichkeitsangabe auszudrücken, wird bisweilen eine Wahrscheinlichkeit von 90% gefordert, dass sich die behauptete Tatsache effektiv so zugetragen hat.⁴⁹

[25] Das Beweismass im Strafverfahren hingegen leitet sich aus dem durch Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK gewährleistetem Grundsatz «*in dubio pro reo*» ab. In Art. 10 Abs. 3 StPO wird dieser Grundsatz als Beweiswürdigungsregel dahingehend konkretisiert, dass das Gericht von der für die beschuldigte Person günstigeren Sachlage auszugehen hat, wenn unüberwindli-

16. Dezember 2020, «Weitere Steuerrechnung für Schwarzenbach» (<https://www.blick.ch/schweiz/bundesgericht-schwarzenbach-unterliegt-letztinstanzlich-gegen-zolldirektion-id16249682.html>, zuletzt besucht am 6. Januar 2021); im Weiteren auch «Tages-Anzeiger» vom 24. November 2020, «Kunstwerke für 100 Millionen in die Schweiz geschmuggelt» (<https://www.tagesanzeiger.ch/dolder-besitzer-wegen-kunstschmuggels-angeklagt-381652263352>, zuletzt abgerufen am 6. Januar 2021); Ferner «NZZ» vom 5. Dezember 2019, «Das System Schwarzenbach – eine juristische Odyssee und noch kein Ende in Sicht» (<https://www.nzz.ch/zuerich/eine-juristische-odyssee-und-kein-ende-in-sicht-urs-schwarzenbach-kann-seine-kunstschaeetze-vorerst-retten-doch-die-prozessflut-wird-weitergehen-ld.1526114>, zuletzt abgerufen am 6. Januar 2021), wo sich ein Exponent der EZV dahin gehend geäußert hat, dass die Mitarbeiter der EZV trotz der langwierigen Untersuchungen motiviert seien, den Fall «ins Trockene» zu bringen. Siehe im weiteren auch «Tages-Anzeiger Sonntagszeitung» vom 12. Juni 2018, «Star-Galerist zu 3.5 Millionen-Busse verurteilt» (<https://www.tagesanzeiger.ch/sonntagszeitung/stargalerist-zu-35millionenbusse-verurteilt/story/19459691>, zuletzt besucht am 6. Januar 2021); «Tages-Anzeiger» vom 15. Juni 2018, «Galerist informierte Art Basel nicht über Millionenbusse» (<https://www.tagesanzeiger.ch/kultur/kunst/galerist-informierte-art-basel-nicht-ueber-millionenbusse/story/29667356>, zuletzt besucht am 6. Januar 2021). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine mediale Vorverurteilung je nach Schwere als Strafminderungsgrund zu berücksichtigen (WOLFGANG WOHLERS, in: Wolfgang Wohlers/Gunhild Godenzi/Stephan Schlegel [Hrsg.], Schweizerisches Strafgesetzbuch – Handkommentar, 4. Aufl., Bern 2020, Rz. 19 zu Art. 47). Soweit sich Strafverfolgungsbehörden nicht von Medienkampagnen distanzieren, kann dies u.U. den Anspruch auf ein faires Verfahren verletzen (vgl. StPO-Kommentar WOHLERS [Fn. 35], Rz. 19 zu Art. 19 mit Verweis auf BGE 116 Ia 14 7b).

⁴⁷ StPO-Kommentar WOHLERS (Fn. 35), Rz. 6 zu Art. 10.

⁴⁸ CHRISTOPH AUER/ANJA MARTINA BINDER, in: Auer/Müller/Schindler (Hrsg.), VwVG – Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Rz. 19 zu Art. 12 (zit. VwVG Kommentar-VERFASSER); MICHAEL TSCHUDIN, Glauben, Wissen, Zweifeln – über das Beweismass im Kartellrecht, AJP 10/2014, S. 1336 f.; RALF IMSTEFF/MORITZ SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, FStR 2019/3, S. 230.

⁴⁹ TSCHUDIN (Fn. 48), S. 1337 mit Verweisen.

che Zweifel an der Erfüllung der tatsächlichen Voraussetzungen der angeklagten Tat bestehen.⁵⁰ Demnach darf eine Verurteilung nur dann ergehen, «wenn das Strafgericht über jeden vernünftigen Zweifel hinaus überzeugt ist, dass sämtliche Strafbarkeitsvoraussetzungen in tatsächlicher Hinsicht vorliegen».⁵¹ Damit in diesem Sinne von einer «Überzeugung» gesprochen werden kann, wird postuliert, es müsse eine Wahrscheinlichkeit von 95 bis 98% gegeben sein.⁵² Diese Beweiswürdigungsregel gilt gestützt auf Art. 77 Abs. 3 VStrR uneingeschränkt auch im Verwaltungsstrafrecht.⁵³

[26] Beim Grundsatz «*in dubio pro reo*» handelt es sich um eine Entscheidungsregel, die bestimmt, wie das Gericht zu verfahren hat, wenn nach erfolgter Beweiswürdigung Zweifel daran bestehen bleiben, von welchen tatsächlichen Geschehensabläufen auszugehen ist.⁵⁴ Der Grundsatz besagt, dass ein Freispruch nicht nur dann zu ergehen hat, wenn die Unschuld zur Überzeugung des Gerichts nachgewiesen ist, sondern auch dann, wenn erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel an der Schuld verbleiben.⁵⁵ Voraussetzung ist, dass es sich um Zweifel handelt, die sich nach der objektiven Sachlage für einen kritischen und vernünftigen Menschen aufdrängen.

[27] Das Beweismass ist im Strafverfahren im Vergleich zu jenem im Verwaltungsverfahren somit strenger. Mit anderen Worten werden im Strafverfahren praktisch keine Zweifel geduldet, während im Verwaltungsverfahren gewisse Zweifel toleriert werden können. Wird das Verwaltungsverfahren nun vor dem Strafverfahren durchgeführt und soll der Entscheid des Verwaltungsverfahrens präjudizielle Wirkung haben, wird damit faktisch das Beweismass im Strafverfahren auf jenes des Verwaltungsverfahrens reduziert und der Grundsatz «*in dubio pro reo*» aus den Angeln gehoben. Damit akzentuiert sich das Verhältnis zwischen Verwaltungs- und Verwaltungsstrafrecht zusätzlich. Eine präjudizielle Wirkung des Verwaltungsverfahrens auf das Strafverfahren würde ausserdem dazu führen, dass über den objektiven Tatbestand unter Anwendung eines leicht niedrigeren Beweismasses befunden werden kann. Wenn im Strafverfahren auf diesen Entscheid als Präjudiz unbesehen abgestellt werden könnte, würde das strengere Beweismass des Strafprozesses reduziert.

[28] Der Strafrichter wird bei Beachtung des Grundsatzes «*in dubio pro reo*» daher in jedem Fall nicht umhinkommen, die Beweiswürdigung losgelöst von derjenigen der Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden vorzunehmen. Dies gilt selbst dann, wenn die Beteiligten im vorgelegerten Verwaltungsverfahren Parteirechte ausüben konnten. Die fehlende Bindung des Strafrichters an einen rechtskräftigen Steuernachforderungsentscheid kann freilich dazu führen, dass aufgrund der Unschuldsvermutung ein Freispruch zu erfolgen hat, obwohl die Verwaltungsbehörden unter Berücksichtigung subjektiver Elemente – welche bei der Prüfung einer möglichen Simulation oder Steuerumgehung zu berücksichtigen sind – eine Widerhandlung gegen die Steuergesetzgebung bejahen. Das Postulat der Vermeidung widersprüchlicher Urteile muss gegenüber dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf ein faires Strafverfahren zurücktreten.⁵⁶

⁵⁰ Vgl. zum Ganzen namentlich StPO-Kommentar WOHLERS (Fn. 35), Rz. 11 zu Art. 10.

⁵¹ BSK StPO I-TOPHINKE (Fn. 35), Rz. 83 zu Art. 10.

⁵² TSCHUDIN (Fn. 48), S. 1338 mit Verweisen.

⁵³ BSK VStrR-HEIMGARTNER/KESHELAVA (Fn. 1), Rz. 8 zu Art. 77.

⁵⁴ StPO-Kommentar WOHLERS (Fn. 35), Rz. 11 zu Art. 10.

⁵⁵ Siehe hierzu und zum Folgenden: StPO-Kommentar WOHLERS (Fn. 35), Rz. 13 zu Art. 10.

⁵⁶ Siehe hierzu Rz. 15 oben.

3. Rechtsweggarantie und Anspruch auf rechtliches Gehör

[29] Art. 29a BV vermittelt den grundrechtlichen Anspruch auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz in grundsätzlich allen Rechtsstreitigkeiten.⁵⁷ Die Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV gewährleistet dem Einzelnen, dass eine ihn betreffende Rechtsstreitigkeit durch eine gerichtliche Instanz beurteilt wird, welche eine umfassende Prüfung der Rechts- und Sachverhaltsfragen vornimmt. Sie setzt voraus, dass eine von einem Entscheid in ihren individuellen Rechtsbeziehungen betroffene Person Parteirechte wahrnehmen kann.⁵⁸ Diese Rechte stehen im Dienste der Verfahrensfairness, indem sie die Partizipation am Verfahren gewährleisten. Zu den Verfahrensrechten einer Partei gehören u.a. der Anspruch auf Akteneinsicht, der Anspruch auf vorgängige Anhörung – insbesondere der Anspruch darauf, materielle und prozessuale Anträge zu stellen, Tatsachen zu behaupten und zu bestreiten, Beweise anzubieten, seinen Rechtsstandpunkt darzustellen und Stellungnahmen einzureichen – sowie der Anspruch auf Eröffnung und Begründung eines mit einer korrekten Rechtsmittelbelehrung versehenen Entscheids. Die Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV ist damit mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV, bei welchem es sich allerdings um eine eigenständige Verfahrensgarantie handelt, aufs Engste verzahnt.

[30] Kerngehalt des Gehörsanspruchs bildet bekanntlich das Recht auf Äusserung, wonach einer Partei die Möglichkeit einzuräumen ist, sich *vor* Eröffnung eines Entscheids oder Urteils zur Sache zu äussern und ihren Standpunkt zu allen relevanten Fragen *wirksam* zur Geltung zu bringen (auch rechtliches Gehör i.e.S. genannt).⁵⁹ Des Weiteren zählen zum Anspruch auf rechtliches Gehör, das Recht, sich zu Eingaben der Gegenpartei und Dritten zu äussern. Diesbezüglich ist zwischen dem bedingten und dem unbedingten Replikrecht zu unterscheiden. Ersteres gewährt das Recht, sich zu allen Eingaben zu äussern, die materiell geeignet sind, den Entscheid zu beeinflussen. Dieses Recht gilt im Verwaltungs- als auch im Verwaltungsgerichtsverfahren. Nur im Gerichtsverfahren gilt hingegen das unbedingte Replikrecht, welches das Recht einräumt, sich zu sämtlichen Eingaben – unabhängig von deren Entscheidsrelevanz – zu äussern.⁶⁰ Im Weiteren beinhaltet der Gehörsanspruch das Recht auf Mitwirkung an der Beweiserhebung, das Recht, sich zum Beweisergebnis zu äussern, das Recht auf Orientierung und auf Akteneinsicht, das Recht auf Eröffnung und Begründung des Entscheids sowie das Recht auf Vertretung und Verbeiständung.

[31] Wird im Rahmen eines Steuernachforderungsverfahrens gegen den Abgabepflichtigen unter Ausschluss von Personen, welche in einem parallelen oder nachgelagerten Strafverfahren als Tatbeteiligte beschuldigt werden, das Bestehen einer Widerhandlung gegen das Mehrwertsteuergesetz festgestellt, würde auch die in Art. 29a BV enthaltene Rechtsweggarantie verletzt werden, wenn dem Steuernachforderungsentscheid im Strafverfahren präjudizielle Wirkung zugemessen würde. Die Beteiligten könnten Sachverhalts- und Rechtsfragen zum objektiven und – im Zusammenhang mit vorgeworfenen rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäften⁶¹ – subjektiven Sachverhalt der ihnen vorgeworfenen Einfuhrsteuerhinterziehungen nicht mehr von

⁵⁷ Siehe hierzu und zum Folgenden REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHÉ/MATHIAS KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2015, Rz. 200 ff.

⁵⁸ BERNHARD WALDMANN, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung, Basel 2015, Rz. 10 zu Art. 29a (zit. BSK BV-VERFASSER).

⁵⁹ BSK BV-WALDMANN (Fn. 58), Rz. 45 zu Art. 29.

⁶⁰ BIAGGINI (Fn. 34), Rz. 20 zu Art. 29.

⁶¹ Siehe hierzu Rz. 6 oben.

einem Gericht beurteilen lassen, welches eine umfassende Prüfung der Rechts- und Sachverhaltsfragen vornimmt. Eine drohende Verletzung von Art. 29a BV lässt sich nur dadurch vermeiden, indem von Amtes wegen sichergestellt wird, dass die von einem parallel geführten Strafverfahren betroffenen Tatbeteiligten in das Steuernachforderungsverfahren als Parteien einbezogen werden. Geschieht dies nicht, hat das Strafgericht das vorgelagerte Steuernachforderungsverfahren zu ignorieren, soweit es den objektiven und – im Zusammenhang mit vorgeworfenen rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäften – auch den subjektiven Tatbestand, betrifft. Andernfalls würde es dem beschuldigten Tatbeteiligten, welcher im vorgelagerten Verwaltungsverfahren keine Parteistellung hatte, verunmöglicht werden, seinen Standpunkt im Strafverfahren wirksam zur Geltung bringen zu können. Zusätzlich zur Unschuldsvermutung würden auch die Rechtsweggarantie und der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt werden. Zwar können sich die Beteiligten im Rahmen des Strafverfahrens zum Beweisergebnis äussern und eigene Anträge stellen. Diese Verfahrensrechte erweisen sich aber faktisch als wirkungslos, wenn der Strafrichter im Geltungsbereich des Verwaltungsstrafrechts aufgrund des Postulats der Vermeidung widersprüchlicher Urteile nicht von der verwaltungsrechtlichen Würdigung abweichen dürfte. Der im Verwaltungsverfahren nicht beteiligte Mittäter oder Teilnehmer muss sich die im Steuernachforderungsverfahren erfolgten Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigungen auch unter dem Blickwinkel der Rechtsweggarantie und des rechtlichen Gehörs nicht entgegenhalten lassen. Diese Schlussfolgerung ergibt sich auch aus einer Analyse der Rechtsprechung. So hat das Bundesgericht festgehalten, dass es unbestrittenermassen einem rechtsstaatlichen Minimalstandard eines fairen Verfahrens entspreche, wonach sich ein Rechtssubjekt eine von einer Behörde verfügte Rechtsfolge nur dann gegen sich gelten zu lassen braucht, wenn es vorgängig dazu angehört worden ist.⁶²

4. Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung

[32] Zu den allgemeinen Verfahrensgarantien zählt ferner der in Art. 29 Abs. 1 BV verankerte Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen. Dabei gewährt dieser Anspruch allen Parteien das gleiche Recht auf Verfahrenszugang und -beteiligung, wozu namentlich die Gleichbehandlung in der Anhörung und Mitwirkung am Beweisverfahren zählt.⁶³ Der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung bzw. Waffengleichheit wird – wie erwähnt – allen Personen zuteilt, denen die Parteistellung zukommt oder zukommen muss.⁶⁴ Im Strafprozessrecht wird der Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung insbesondere durch den Grundsatz der Verfahrenseinheit gemäss Art. 29 Abs. 1 StPO gewährt, wonach Straftaten gemeinsam zu verfolgen und beurteilen sind, wenn Mittäterschaft oder Teilnahme vorliegt.⁶⁵

[33] Im vorliegend interessierenden Zusammenhang ergibt sich eine Ungleichbehandlung, wenn die Beteiligten im Gegensatz zum primär Leistungspflichtigen nicht als Partei in das Verwaltungsverfahren eingebunden wurden und sich als Folge daraus in diesem nicht äussern konnten. Diese Ungleichbehandlung betrifft freilich in erster Linie das Verwaltungsverfahren selbst und

⁶² Vgl. BGE 129 V 73 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen; Urteil BGer 1P.706/2003 vom 23. Februar 2004 E. 2.6.

⁶³ BSK BV-WALDMANN (Fn. 58), Rz. 19 zu Art. 29.

⁶⁴ BSK BV-WALDMANN (Fn. 58), Rz. 20 zu Art. 29.

⁶⁵ StPO Kommentar-STEPHAN SCHLEGEL (Fn. 35), Rz. 1 zu Art. 29.

sollte dadurch behoben werden, indem allfällige Tatbeteiligte in das Verwaltungsverfahren als Partei einbezogen werden. Geschieht dies aber nicht und würde nichtsdestotrotz im Strafverfahren auf den Verwaltungsentscheid als Präjudiz abgestellt werden, so führt dies auch im Strafverfahren zu einer Ungleichbehandlung, da die Verteidigungsmöglichkeiten der Beteiligten im Vergleich zum primär leistungspflichtigen Täter beschnitten würden. Die Beteiligten müssten sich einen Entscheid entgegenhalten lassen, obschon sie am entsprechenden Verfahren nicht beteiligt waren. Die Verletzung des Anspruchs auf rechtsgleiche Behandlung wäre damit in Bezug auf die Beteiligten offensichtlich. Eine solche kann wiederum nur geheilt werden, wenn – wie bereits oben ausgeführt – im Strafverfahren eine umfassende Prüfung der Sachverhalts- und Rechtsfragen vorgenommen wird und dem vorgängig durchgeführten und rechtskräftig abgeschlossenen Verwaltungsverfahren eine Bindungswirkung gegenüber den Beteiligten abgesprochen wird.

5. Anspruch auf Unbefangenheit der entscheidenden Behörde

[34] Ein weiterer Problemkreis ergibt sich in der Praxis in Bezug auf den Anspruch auf Unbefangenheit der entscheidenden Behörde. Diese Garantie ist in Art. 30 Abs. 1 BV ausdrücklich verankert, wo es heisst, dass «[j]ede Person, deren Sache in einem gerichtlichen Verfahren beurteilt werden muss, [...] Anspruch auf ein durch Gesetz geschaffenes, zuständiges, unabhängiges und unparteiisches Gericht [hat].» Einschränkend ist zu bemerken, dass sich Art. 30 Abs. 1 BV nur auf Gerichtsinstanzen bezieht (siehe hierzu auch Art. 6 Ziff. 1 EMRK sowie Art. 14 Abs. 1 IPBPR) und mit Blick auf Verwaltungsbehörden nicht direkt anwendbar ist.⁶⁶ Aus dem Recht auf gleiche und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV leitet das Bundesgericht aber einen weitgehend analogen Anspruch für alle staatlichen Rechtsanwendungsverfahren ab.⁶⁷ Dies hält denn auch die EZV in ihrer Richtlinie 20 zu Recht wie folgt fest:

«Eine Verfügung muss von einer gegenüber der Partei unbefangenen Behörde getroffen werden.»

Somit darf ein Mitarbeiter der EZV keine Verfügung gegenüber Personen erstellen oder unterzeichnen, mit denen er verwandt oder verschwägert ist oder sich in einer Konfliktsituation befindet. Ebenso wenig darf er in einer Sache tätig werden, in der aus irgendwelchen Gründen Zweifel an seiner Unbefangenheit bestehen könnten. Ansonsten ist die Verfügung fehlerhaft [Hervorhebung hinzugefügt] [...].»⁶⁸

[35] Im Kern der Garantie der Unbefangenheit steht für Richter wie für Verwaltungsbeamte, dass sie sich in Bezug auf die Beurteilung des Sachverhalts nicht bereits vor Abschluss der Untersuchungen festgelegt haben.⁶⁹ Von einer schädlichen Voreingenommenheit kann gemäss Bundesgericht z.B. dann ausgegangen werden, wenn der Steuerkommissär während eines laufenden Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahrens und insbesondere während der noch laufenden Ver-

⁶⁶ Vgl. statt vieler BGE 140 I 326 E. 5.2.

⁶⁷ Vgl. hierzu in diesem Sinne insbesondere Richtlinie 20 der EZV zum Verwaltungsverfahren, Ziff. 3.1.

⁶⁸ Richtlinie 20 (Stand Mai 2019) der EZV zum Verwaltungsverfahren, Ziff. 3.1.

⁶⁹ BGE 140 I 326 E. 5.2; Urteile BGer 2C_425/2018 und 2C_426/2018 vom 25. März 2019 jeweils E. 2.2.

nehmlassungsfrist eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs erhebt. Der zuständige Steuerkommissär hat nun aber, so das Bundesgericht, jederzeit für Argumente, welche im weiteren Verfahren vorgetragen werden, offen zu bleiben. Dies sei aber nicht mehr möglich, wenn schon kurz vor Ablauf der Vernehmlassungsfrist Strafanzeige erhoben werde, zumal sich der Steuerkommissär seine Meinung dann schon gebildet hat und er für weitere Argumente nicht mehr offen zu sein scheint.⁷⁰

[36] Der Eindruck der Voreingenommenheit kann bisweilen auch bereits dadurch entstehen, dass die Verwaltung, welche das Strafverfahren führt, materiell die eigenen Belange vertritt, da sie am Verfahrensausgang ein eigenes Interesse hat. Dies kann zur Folge haben, dass der Verfahrensausgang vorbestimmt erscheint, womit die Wahrung des Anspruchs des Einzelnen auf ein faires und gerechtes Verfahren als gefährdet erscheint.⁷¹ Diese Form von Befangenheit ergibt sich unmittelbar aus der jeweiligen verwaltungsrechtlichen Organisation, womit KELLER in diesem Zusammenhang von «funktioneller Befangenheit» spricht.⁷²

[37] Aus dem Gesagten folgt, dass der Anspruch auf Unbefangenheit der entscheidenden Behörde immer dann verletzt ist, wenn der Verfahrensausgang schon vor Abschluss des Untersuchungsverfahrens (siehe Art. 61 Abs. 1 VStrR) feststeht und die zuständigen Beamten für vorgetragene Argumente nicht mehr offen sind. Wie gezeigt, ist die Unbefangenheit nicht mehr gewährleistet, wenn noch während des Verwaltungsverfahrens Strafanzeige erstattet wird. Gleiches muss auch gelten, wenn die für das Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren zuständige Behörde vor Abschluss der Strafuntersuchung (Art. 61 Abs. 1 VStrR) den verwaltungsrechtlichen Entscheid eröffnet. Beschlägt dieser Entscheid – aufgrund eines von der Behörde geltend gemachten rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäfts – sowohl den objektiven und als auch den subjektiven Tatbestand⁷³, ist der Verfahrensausgang im Strafverfahren vorbestimmt, womit die zuständigen Beamten nicht mehr als unbefangen betrachtet werden können. Vor diesem Hintergrund entspricht es wohl offenbar der Praxis der EZV, die Verfügung über die verwaltungsrechtliche Leistungspflicht gleichzeitig mit der Zustellung des Schlussprotokolls der Strafuntersuchungen zu eröffnen.⁷⁴ Eröffnet aber die ESTV oder die EZV noch vor Abschluss der Befragungen und der Zustellung der Schlussprotokolle – also noch vor Abschluss der Strafuntersuchungen – Verfügungen über die verwaltungsrechtliche Leistungspflicht, geht sie ihrer Unbefangenheit verlustig, womit eine Verletzung von Art. 30 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 29 Abs. 1 BV vorliegt.

IV. Schlussfolgerungen

[38] Wie soeben aufgezeigt, würde der vorliegend thematisierte Verfahrensdualismus zu einer Verletzung der Verfahrensgarantien der Beteiligten führen, wenn sich ein Strafgericht aufgrund

⁷⁰ Urteile BGer 2C_425/2018 und 2C_426/2018 vom 25. März 2019 jeweils E. 5.2.1.

⁷¹ BENJAMIN SCHINDLER, Die Befangenheit der Verwaltung, Der Auszustand von Entscheidungsträgern der Verwaltung im Staats- und Verwaltungsrecht von Bund und Kantonen, Diss., Zürich 2002, S. 53.

⁷² ANDREAS J. KELLER, Grundrechtskonformität und Tauglichkeit des Verwaltungsstrafrechts als Prozessrecht, in: Andreas Eicker (Hrsg.), Aktuelle Herausforderungen für die Praxis im Verwaltungsstrafverfahren, Bern 2013, S. 172. Vgl. hierzu auch SCHINDLER (Fn. 71), S. 143 ff., der in diesem Zusammenhang aber die Vorbefassung ein und derselben Person in den Vordergrund seiner Untersuchungen stellt.

⁷³ Siehe hierzu Rz. 6 oben.

⁷⁴ EICKER/FRANK/ACHERMANN (Fn. 4), S. 250.

des Postulats der Vermeidung widersprüchlicher Urteile an ein vorgängig durchgeführtes und rechtskräftig abgeschlossenes Steuernachforderungsverfahren gebunden fühlen würde.

[39] Eine Bindung des Strafgerichts an ein Verwaltungsgerichtsurteil verbietet sich in erster Linie wegen der Unschuldsvermutung, welches für das Strafverfahren ein strengeres Beweismass als für das Verwaltungsverfahren verlangt. Wird das Steuernachforderungsverfahren vor dem Strafverfahren durchgeführt, würde das Beweismass im Strafverfahren auf jenes des Verwaltungsverfahrens reduziert werden, wenn dem rechtskräftigen Entscheid im Verwaltungsverfahren präjudizielle Wirkung beigemessen würde. Der Konflikt mit der Unschuldsvermutung verschärft sich in Konstellationen, in denen eine Steuernachforderung nicht bloss auf rein objektive, sondern – aufgrund eines von der Behörde geltend gemachten rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäfts – auch auf subjektive Tatbestandselemente abgestützt wird. Sowohl bei rechtsmissbräuchlichen als auch bei simulierten Rechtsgeschäften werden im Rahmen eines Steuernachforderungsverfahrens Sachverhaltselemente geprüft, welche später unter Umständen auch Gegenstand des Strafverfahrens für die Prüfung des Verschuldens der Beteiligten sind. Hat das Verwaltungsverfahren sowohl die objektive als auch die subjektive Seite des Tatbestands einer Steuerwiderhandlung zum Gegenstand, kann ein Konflikt mit der Unschuldsvermutung nur vermieden werden, wenn das Steuernachforderungsverfahren bis zu einem rechtskräftigen Strafurteil sistiert wird. Geschieht dies nicht und stellt sich ein Strafgericht darüber hinaus auf den Standpunkt, dass sie an die in einem für den Steuerpflichtigen negativen Steuernachforderungsentscheid getroffenen Feststellungen zu den objektiven und subjektiven Sachverhaltselementen gebunden ist, verstösst es selber ebenfalls gegen die Unschuldsvermutung. Darüber hinaus besteht ein Konflikt mit dem Anspruch auf ein unabhängiges und unvoreingenommenes Gericht. Daraus ergibt sich, dass ein Strafgericht einen rechtskräftigen Steuernachforderungsentscheid, welcher in einem vorgelagerten Verwaltungsverfahren zu Lasten des Steuerpflichtigen gefällt wurde, zu ignorieren hat, soweit dieser objektive und subjektive Sachverhaltselemente betrifft, die sich auf die Beteiligten beziehen. Dies gilt selbst dann, wenn die Beteiligten im vorgelagerten Verwaltungsverfahren als Parteien mitgewirkt haben. In einer solchen Situation dürften im Strafverfahren ausserdem die von den beschuldigten Personen im Steuernachforderungsverfahren erteilten Auskünfte oder Beweismittel in Übereinstimmung mit Art. 104 Abs. 3 MWSTG zudem nur verwendet werden, wenn die beschuldigten Personen im Verwaltungsverfahren hierzu ihre Zustimmung erteilt haben. Andernfalls würde der in Art. 6 Ziff. 1 EMRK enthaltene Grundsatz «*nemo tenetur*» verletzt.

[40] Die Bindung des Strafgerichts an einen rechtskräftigen Steuernachforderungsentscheid, bei welchem ein im Strafverfahren Beteiligter nicht Partei war, würde ausserdem zu Konflikten mit der Rechtsweggarantie, mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör und demjenigen auf rechtsgleiche Behandlung führen.

[41] Im Anwendungsbereich des Verwaltungsstrafrechts stipuliert Art. 77 Abs. 4 VStrR die grundsätzliche Bindung des Strafrichters an den Leistungsentscheid. Sofern es sich dabei um einen Entscheid der Verwaltung handelt und dieser auf einer offensichtlichen Gesetzesverletzung oder einem Ermessenmissbrauch beruht, kann das Gericht die Akten zum neuen Entscheid an die Verwaltung zurückweisen. Im Übrigen kann eine drohende Verletzung der angesprochenen Verfahrensgarantien nur dadurch wirksam vermieden werden, wenn das Strafgericht die gegen den primär Leistungspflichtigen ergangenen Urteile ignoriert, soweit sie den objektiven Tatbestand und die angeblichen Tatbeiträge der Beteiligten betreffen. Mit anderen Worten dürfen rechtskräftige Verwaltungsentscheide betreffend den primär Leistungspflichtigen im Strafverfahren gegen

die Beteiligten nicht als Präjudiz verwendet werden. So hat auch das Bundesgericht festgehalten, dass es unbestrittenermassen einem rechtsstaatlichen Minimalstandard eines fairen Verfahrens entspreche, wonach sich ein Rechtssubjekt eine von einer Behörde verfügte Rechtsfolge nur dann gegen sich gelten zu lassen brauche, wenn es vorgängig dazu angehört worden ist.⁷⁵ Daraus wird ersichtlich, dass der Umfang der Bindung eines vorgelagerten Steuernachforderungsentscheids auch durch den Umfang des im Steuernachforderungsverfahren gewährten rechtlichen Gehörs abgesteckt wird.

[42] Mit Blick auf den Anspruch auf ein faires Strafverfahren erweist es sich auch als problematisch, wenn die für das Steuernachforderungs- und Strafverfahren zuständige Behörde den verwaltungsrechtlichen Steuernachforderungsentscheid vor Abschluss der Strafuntersuchung eröffnet. Beschlägt dieser Entscheid sowohl den objektiven und als auch den subjektiven Tatbestand, ist der Verfahrensausgang im Strafverfahren vorbestimmt, womit die für die Steuernachforderung und die Durchführung der Strafuntersuchung zuständigen Beamten nicht mehr als unbefangen betrachtet werden können.

[43] Wird einem in einem vorgelagerten Verwaltungsverfahren ergangenen Steuernachforderungsentscheid eine präjudizierende Wirkung auf das Strafverfahren abgesprochen, können sich freilich widersprechende Urteile ergeben. Im Rahmen einer Güterabwägung ist der verfassungsrechtliche Anspruch der Beteiligten auf ein faires Strafverfahren indes höher zu gewichten als das Ziel, sich widersprechende Urteile zu vermeiden.

Prof. Dr. RENÉ MATTEOTTI, M.A., LL.M. Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich sowie Rechtsanwalt bei Tax Partner AG, Zürich.

Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Rechtsgutachten, welches der Verfasser im Zusammenhang mit einem Mehrwertsteuer-Strafverfahren verfasst hat. Ich danke Herrn Rechtsanwalt Christian Horni, MA in Law and Economics HSG, eidg. dipl. Steuerexperte, Tax Partner AG, Zürich, für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung dieses Beitrags sowie Frau Natalja Ezzaini, BLaw (UZH), MLaw (UZH), Steuerberaterin, Tax Partner AG, Zürich, für die sorgfältige Unterstützung bei der Schlussredaktion.

⁷⁵ BGE 129 V 73 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen; Urteil BGer 1P.706/2003 vom 23. Februar 2004 E. 2.6.