

Markus Hess / Omar Abo Youssef

Die Übergangsbestimmung zum qualifizierten Steuervergehen als Geldwäschereivortat

Gemäss Art. 305bis Ziff. 1bis StGB gilt ein Steuerbetrug für den Fall der Hinterziehung von mehr als CHF 300000 pro Steuerperiode als qualifiziertes Steuervergehen und Geldwäschereivortat. Der Steuerbetrug ist ein Tätigkeitsdelikt, während das qualifizierte Steuervergehen als Erfolgsdelikt ausgestaltet ist. Dies wirft Fragen zur speziellen Übergangsbestimmung auf, wonach das vor dem 1. Januar 2016 begangene qualifizierte Steuervergehen nicht als Geldwäschereivortat gilt. Für die Abgrenzung ist der Zeitpunkt der Verwendung von Urkunden zur Begehung des Steuerbetrugs massgeblich und nicht etwa der Eintritt der Rechtskraft von Veranlagungen.

Beitragsarten: Beiträge

Rechtsgebiete: Steuerrecht; Strafrecht Schweiz Besonderer Teil; Einziehung, Geldwäscherei, mangelnde Sorgfalt bei Finanzgeschäften und Melderecht, (Straf-)Bestimmungen des Geldwäschereigesetzes (GwG), Kriminelle Organisation

Zitiervorschlag: Markus Hess / Omar Abo Youssef, Die Übergangsbestimmung zum qualifizierten Steuervergehen als Geldwäschereivortat , in: Jusletter 25. April 2016

Inhaltsübersicht

1. Ausgangslage und Fragestellung
2. Auslegung der Übergangsbestimmung der Änderung vom 12. Dezember 2014
 - 2.1. Wortlaut
 - 2.2. Materialien
 - 2.3. Teleologie
3. Fazit

1. Ausgangslage und Fragestellung

[Rz 1] Gemäss Bundesgesetz zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière vom 12. Dezember 2014¹ wird Art. 305^{bis} Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB) durch Änderung von Ziff. 1 und Einfügung von Ziff. 1^{bis} wie folgt ergänzt:

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

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

[Rz 2] Diese Änderung ist am 1. Januar 2016 in Kraft getreten.² Eine spezielle Übergangsbestimmung dazu sieht vor, dass Art. 305^{bis} StGB nicht anwendbar ist auf qualifiziertes Steuervergehen i.S.v. Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB, die vor dem Inkrafttreten begangen wurden.³

[Rz 3] Fraglich und im Rahmen des vorliegenden Beitrages zu beantworten ist, wie die Übergangsbestimmung der Änderung vom 12. Dezember 2014 auszulegen ist, ist doch zumindest nicht auf den ersten Blick ersichtlich, was mit dem in der Übergangsbestimmung verwendeten Begriff der «Begehung» gemeint sein könnte. Namentlich könnte dann eine Rückwirkung eintreten, wenn für die Begehung des Deliktes nicht nur auf die Einreichung von Urkunden abgestellt wird, sondern auch auf die rechtskräftige Veranlagung⁴ des Steuerpflichtigen. Diese Interpretation der Übergangsbestimmung hätte zur Folge, dass bei einer Einreichung von Urkunden vor dem 1. Januar 2016, einer rechtskräftigen Veranlagung aber nach diesem Zeitpunkt, Art. 305^{bis} StGB anwendbar wäre, weil das qualifizierte Steuervergehen dann als nach dem Inkrafttreten begangen gelten müsste.

¹ AS 2015 1389.

² AS 2015 1389, 1406.

³ AS 2015 1389, 1396; vgl. dazu MICHAEL KUNZ, Umsetzung der GAFI-Empfehlungen 2012, in: Jusletter 23. Februar 2015, Rz. 54.

⁴ Für die Zwecke des vorliegenden Aufsatzes wird allein die Steuerhinterziehung, die dadurch bewirkt wird, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, nach Art. 175 Abs. 1 al. 1 DBG resp. Art. 56 Abs. 1 al. 1 StHG erwähnt.

2. Auslegung der Übergangsbestimmung der Änderung vom 12. Dezember 2014

2.1. Wortlaut

[Rz 4] Die Übergangsbestimmung der Änderung vom 12. Dezember 2014 hat folgenden Wortlaut:

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

[Rz 5] Entscheidend für die Auslegung der Übergangsbestimmung ist somit die Beantwortung der Frage, wann denn ein qualifiziertes Steuervergehen «begangen wurde». Dabei kann nicht nur auf den Begriff der Begehung abgestellt werden, ohne auch den Zusammenhang zum konkreten Delikt herzustellen, hier: zum qualifizierten Steuervergehen i.S.v. Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB.

[Rz 6] Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB verweist einerseits auf Art. 186 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und andererseits auf Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), hebt aber als qualifizierendes Element hervor, dass die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 300'000 betragen müssen. Ausgangspunkt der Betrachtungen muss deshalb der Wortlaut der verwiesenen Bestimmungen im DBG und StHG sein:

- Art. 186 DBG lautet:

«¹ Wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175–177 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht,

wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu CHF 30'000 bestraft.

² Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten.

³ Liegt eine Selbstanzeige nach Artikel 175 Absatz 3 oder Artikel 181a Absatz 1 vor, so wird von einer Strafverfolgung wegen allen anderen Straftaten abgesehen, die zum Zweck dieser Steuerhinterziehung begangen wurden. Diese Bestimmung ist auch in den Fällen nach den Artikeln 177 Absatz 3 und 181a Absätze 3 und 4 anwendbar.»

- Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG lautet:

«Wer zum Zwecke der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht»

[Rz 7] Zunächst fällt auf, dass der Verweis auf den gesamten Art. 186 DBG wenig Sinn macht, werden in dessen Abs. 2 und 3 doch keine Straftatbestände umschrieben, sondern in Abs. 2 die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vorbehalten und in Abs. 3 die Selbstanzeige geregelt. Art. 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB könnte aber in einem ersten Schritt bereits dahingehend ausgelegt werden, dass er nicht auf Art. 186 DBG, sondern die darin geregelten Straftaten verweist, mithin nur auf dessen Abs. 1, weil in den anderen Absätzen gar keine Straftaten geregelt werden. Mit Bezug auf das StHG wird sodann explizit auf Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG verwiesen. Dazu wird in der Botschaft ausgeführt, es handle sich um die strafbare Handlung, auf die Art. 186 DBG und auf

Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG abzielen, «d.h. um die Verwendung gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zum Zwecke einer Steuerhinterziehung».⁵

[Rz 8] Fokussiert man demgemäss auf Art. 186 Abs. 1 DBG sowie auf Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG, so wird ersichtlich, dass die Tathandlung im Gebrauch, also in der Verwendung gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden gegenüber der Steuerbehörde, mithin in der Abgabe bzw. Einreichung der entsprechenden Dokumente besteht.⁶ Es handelt sich bei diesen Delikten um Tätigkeitsdelikte, so dass ein Erfolg, etwa die Hinterziehung von Steuern, für die Vollendung nicht erforderlich ist.⁷ Denkbar wäre deshalb auch nur eine Tatbegehung als unvollendeter oder untauglicher Versuch, nicht aber als vollendeter Versuch.⁸

[Rz 9] Der Begriff der «Begehung» in der Übergangsbestimmung kann somit so zu verstehen sein, dass damit die Einreichung der Urkunden bei den Steuerbehörden gemeint ist. Zwar kann auch ein (unvollendeter oder untauglicher) Versuch insofern begangen werden, als die Einreichung der Urkunden bei den Steuerbehörden scheitert. Aber auch dann muss davon ausgegangen werden, dass der Versuch des Steuerbetrugs in dem Zeitpunkt stattfindet, in dem die entsprechenden Vorkehrungen durch den die Urkunden bei den Steuerbehörden einreichenden Steuerpflichtigen getroffen werden.

[Rz 10] Qualifizierte Steuervergehen i.S.v. Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB zeichnen sich aber dadurch aus, dass sie zusätzlich verlangen, die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode müssten mehr als CHF 300'000 betragen. Damit ist erforderlich, dass Steuern tatsächlich hinterzogen werden, ansonsten gar keine Vermögenswerte vorhanden wären, deren Einziehung vereitelt werden könnte.⁹ Daraus könnte abgeleitet werden, dass das qualifizierte Steuervergehen trotz des Verweises auf Art. 186 Abs. 1 DBG und Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG nicht (mehr) ein Tätigkeits-, sondern ein Erfolgsdelikt darstellt. Der Erfolg bestünde in der Hinterziehung der Steuern. Aufgrund des Umstandes, dass dieser erst mit der Rechtskraft der Veranlagung feststeht, könnte das qualifizierte Steuervergehen erst als im Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagung vollendet, also «begangen», angesehen werden. Werden Urkunden vor dem 1. Januar 2016 eingereicht, tritt die Rechtskraft aber erst nach dem 1. Januar 2016 ein, wäre das qualifizierte Steuervergehen als nach dem 1. Januar 2016 begangen zu qualifizieren und Art. 305^{bis} StGB darauf anwendbar.

[Rz 11] Gegen eine solche Interpretation spricht jedoch, dass die Übergangsbestimmung explizit den Begriff der Begehung verwendet, der richtig betrachtet eine Ausführung bzw. ein Handeln meint. Im Vordergrund steht nach der hier vertretenen Ansicht die Handlung und nicht der erst viel später eintretende Erfolg. Daraus ist zu folgern, dass die Diskrepanz zwischen dem Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen bei der Steuerbehörde und dem Eintritt des Erfolgs im Zeitpunkt der rechtskräftigen Veranlagung für die Frage des Begehungszeitpunkts nicht von Bedeutung ist. Massgebend ist in jedem Fall der Zeitpunkt der Verwendung der Urkunden gegenüber den

⁵ Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI), BBl 2014 605 ff., 668.

⁶ Vgl. Botschaft GAFI (Fn. 4), 668.

⁷ DONATSCH, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 186 N 8; DERS., in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel 2002, Art. 59 N 5; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 186 N 6.

⁸ DONATSCH (Fn. 6), Art. 186 DBG N 8; DERS. (Fn. 6), Art. 59 StHG N 5; LOCHER (Fn. 6), Art. 186 N 6.

⁹ Vgl. Botschaft GAFI (Fn. 4), 668; vgl. auch CASSANI, L'extension du système de lutte contre le blanchiment d'argent aux infractions fiscales: Much Ado About (Almost) Nothing, SZW 2015 78, 89.

Steuerbehörden. Liegt dieser vor dem 1. Januar 2016, muss das qualifizierte Steuervergehen als in diesem Zeitpunkt begangen gelten, woraus aufgrund der Übergangsbestimmung folgt, dass Art. 305^{bis} StGB nicht anwendbar ist.

2.2. Materialien

[Rz 12] Aus den Materialien ergibt sich, dass die neue Steuervortat nur auf Sachverhalte Anwendung finden sollte, die nach seinem Inkrafttreten aufgetreten sind. «Demzufolge kann für qualifizierte Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB, die vor dem Inkrafttreten des geänderten Artikels 305^{bis} StGB begangen wurden, keine Verdachtsmeldung an die MROS nach Artikel 9 GwG oder Artikel 305^{ter} Absatz 2 StGB erfolgen, da die damals geltende Gesetzgebung sie noch nicht als Geldwäschereivortaten einstuft (keine Rückwirkung)».¹⁰

[Rz 13] In der parlamentarischen Debatte war das Rückwirkungsverbot von vornherein unbestritten. Lediglich der Kommissionssprecher der RK S, Ständerat Engler (CVP GR), wies anlässlich der Eintretensdebatte in seinem Votum darauf hin, man sei sich bei der Frage des Rückwirkungsverbotes einig geworden und habe in den Übergangsbestimmungen eine entsprechende Regelung aufgenommen.¹¹ Weder der Ständerat noch der Nationalrat ging auf die Regelung weiter ein, sie wurde bei den ersten Abstimmungen im Rahmen der Detailberatungen genehmigt.¹²

[Rz 14] Die klaren Ausführungen in der Botschaft und die ebenso klare Zustimmung zur Regelung im Parlament belegen, dass die Schaffung der Steuervortat keine Implikationen haben sollte auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2016 ereignet haben, und auch nicht auf solche, bei denen noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt. Denn einem Rückwirkungsverbot kann nur dadurch zum Durchbruch verholfen werden, dass es sich auch faktisch auswirkt. Dies wiederum ist nur garantiert, wenn das neue Recht nicht anwendbar ist auf Sachverhalte, die über den Zeitpunkt des Inkrafttretens hinaus andauern, weil noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt.

2.3. Teleologie

[Rz 15] Sinn und Zweck des Rückwirkungsverbots liegen in der Verhinderung der Anwendung von Gesetzen, die im Zeitpunkt der Deliktsbegehung noch gar nicht in Kraft standen. Der Gesetzgeber soll die Lage des Täters nachträglich nicht verschlimmern können.¹³ Dieser zentrale Grundsatz unseres Strafrechts ist in Art. 2 Abs. 1 StGB verankert, welcher bestimmt, dass nach dem StGB beurteilt wird, wer nach dessen Inkrafttreten ein Verbrechen oder Vergehen begeht.¹⁴ Er ist im Zusammenhang mit Art. 1 StGB zu sehen, wonach eine Strafe oder Massnahme nur wegen einer Tat verhängt werden darf, die das Gesetz ausdrücklich unter Strafe stellt.¹⁵ Massgebend für die Frage des Zeitpunkts der Begehung i.S.v. Art. 2 Abs. 1 StGB ist der Tag, «an dem der Täter

¹⁰ Botschaft GAFI (Fn. 4), 670.

¹¹ AB 2014 S 169.

¹² AB 2014 S 173 und AB 2014 N 1203.

¹³ BGE 105 IV 7, 9.

¹⁴ Vgl. auch Art. 7 Ziff. 1 EMRK und Art. 15 Abs. 1 IPBPR.

¹⁵ STRATENWERTH/WOHLERS, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Handkommentar, 3. Aufl., Bern 2013, Art. 2 N 1.

handelt (oder pflichtwidrig zu handeln unterlässt), während keine Rolle spielt, wann der Erfolg eintritt»¹⁶. Niemand kann dazu angehalten werden, ein Gesetz zu befolgen, das noch gar nicht existiert.¹⁷

[Rz 16] Mit dieser Rechtsauffassung stimmt die bundesgerichtliche Rechtsprechung überein, wonach für die Frage des Verjährungsbeginns i.S.v. Art. 98 lit. a StGB der Zeitpunkt des tatbestandsmässigen Verhaltens und nicht der Zeitpunkt des für die Vollendung allenfalls erforderlichen Erfolgseintritts massgebend ist.¹⁸

[Rz 17] Übertragen auf die hier interessierende Frage bedeutet dies, dass Art. 305^{bis} StGB keine Anwendung finden kann auf unter dem Aspekt des qualifizierten Steuervergehens i.S.v. Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB relevante Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2016 ereignet haben. Ausschlaggebend ist dabei der Zeitpunkt der Handlung und nicht derjenige des Erfolgseintritts. Es kann mithin keine Rolle spielen, dass die Veranlagung erst nach dem 1. Januar 2016 rechtskräftig wird. Solange die Handlung, also die Einreichung der Urkunde vor dem 1. Januar 2016 stattgefunden hat, ist für das Rückwirkungsverbot daran anzuknüpfen.

[Rz 18] Für die Übergangsbestimmung ist daraus abzuleiten, dass der Begriff der Begehung mit dem Begriff der Handlung gleichzusetzen ist. Wie gesehen handelt der Täter i.S.v. Art. 186 Abs. 1 DBG und Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG im Zeitpunkt der Verwendung bzw. der Einreichung der Urkunden bei der Steuerbehörde. Daran ändert auch nichts, dass der als Tätigkeitsdelikt konzipierte Tatbestand von Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG mit der Formulierung in Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB als Steuervortat zum Erfolgsdelikt wird. Denn der Zeitpunkt des Eintritts des Erfolgs ist für das Greifen des Rückwirkungsverbots, wie gesehen, nicht von Belang.

[Rz 19] Aus dem Rückwirkungsverbot ist nach der hier vertretenen Ansicht insgesamt abzuleiten, dass dem Zeitpunkt des Erfolgseintritts keine Bedeutung zukommt, sondern allein auf den Zeitpunkt der Vornahme der inkriminierten Handlung abzustellen ist. In der hier interessierenden Konstellation müsste für die Frage, ob das qualifizierte Steuervergehen vor oder nach dem 1. Januar 2016 begangen wurde, folglich allein auf die Verwendung der Urkunden gegenüber den Steuerbehörden bzw. deren Einreichung abgestellt werden. Keine Rolle spielen dürfte dahingegen, dass die Veranlagung erst nach dem 1. Januar 2016 rechtskräftig wird, der Erfolg in der Form der Hinterziehung der Steuern also erst in diesem Zeitpunkt eintritt.

[Rz 20] Die Übergangsbestimmung wäre eigentlich unnötig gewesen, da der Grundsatz der Nichtrückwirkung generell gilt (Rz 15). Der Gesetzgeber wollte ersichtlich auf jeden Fall eine Rückwirkung vermeiden. Dem ist bei der Auslegung der Übergangsbestimmung vorrangig Rechnung zu tragen.

¹⁶ STRATENWERTH/WOHLERS (Fn. 14), Art. 1 N 4; vgl. statt vieler auch POPP/BERKEMEIER, in: Niggli/Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht I, 3. Aufl., Basel 2013, Art. 2 N 5; STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, 4. Aufl., Bern 2011, § 4 N 10 m.w.H.; TRECHSEL/VEST, in: Trechsel/Pieth (Hrsg.), Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 2. Aufl., Zürich 2013, Art. 2 N 4.

¹⁷ STRATENWERTH/WOHLERS (Fn. 14), Art. 1 N 4.

¹⁸ BGE 134 IV 297, 300 m.w.H.

3. Fazit

[Rz 21] Allein der Wortlaut der Übergangsbestimmung liesse im Falle einer Verwendung der Urkunden gegenüber den Steuerbehörden vor dem 1. Januar 2016, der rechtskräftigen Veranlagung aber nach diesem Zeitpunkt, sowohl die Auslegung zu, das qualifizierte Steuervergehen sei vor bzw. nach dem 1. Januar 2016 begangen worden.

[Rz 22] Für eine Begehung der Steuervortat vor dem 1. Januar 2016 spricht der Umstand, dass der Begriff der Begehung die Ausführung bzw. das Tun meint. Einschlägig kann nach dieser Auffassung allein sein, dass die Urkunden den Steuerbehörden eingereicht worden sind und die Einreichung vor dem Inkrafttreten am 1. Januar 2016 stattgefunden hat.

[Rz 23] Würde hingegen auf die Natur des qualifizierten Steuervergehens i.S.v. Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB als Erfolgsdelikt («wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 300 000 betragen») abgestellt, so könnte auch vertreten werden, dass bei einem Erfolgseintritt, also der Hinterziehung der Steuern, nach dem 1. Januar 2016 das qualifizierte Steuervergehen als nach dem Inkrafttreten begangen gelten muss.

[Rz 24] Hingegen ergibt sich aus den Materialien, dass der Gesetzgeber dem allgemeinen Rückwirkungsverbot explizit nachleben wollte. Zu betonen ist dabei, dass die Gesetzgebung vor dem Inkrafttreten am 1. Januar 2016 qualifizierte Steuervergehen nicht als Vortaten zur Geldwäscherei kannte und Art. 186 DBG und Art. 59 Abs. 1 erstes Lemma StHG für sich selbst Tätigkeitsdelikte sind. Wollte man aber auf den Zeitpunkt des Erfolgseintritts abstellen, so würde entgegen dem klaren Willen des Gesetzgebers doch eine Rückwirkung eintreten.

[Rz 25] Auch eine teleologische Auslegung ergibt, dass der Begriff der Begehung eine Rückwirkung nur ausschliessen kann, wenn der Zeitpunkt der Einreichung von Urkunden als relevant betrachtet wird. Diese Auffassung findet eine Stütze in der herrschenden Strafrechtslehre, in der mit Bezug auf Art. 2 Abs. 1 StGB vertreten wird, dass für die Frage des Zeitpunkts der Begehung der Tag massgebend ist, an dem der Täter handelt, während keine Rolle spielt, wann der Erfolg eintritt.

[Rz 26] Insgesamt sind die Autoren der Auffassung, dass allein die Einreichung von Urkunden bei den Steuerbehörden von Bedeutung ist, nicht hingegen der Zeitpunkt des Erfolgseintritts in Form der Hinterziehung der Steuern. Dass der Gesetzgeber überhaupt eine Übergangsbestimmung für die Anwendbarkeit von Art. 305^{bis} StGB vorgesehen hat, beweist die Wichtigkeit, die er dem aufgrund von Art. 2 Abs. 1 StGB ohnehin geltenden Grundsatz der Nichtrückwirkung beimisst.

Dr. iur. MARKUS HESS, Rechtsanwalt und Partner, Dr. iur. OMAR ABO YOUSSEF, Rechtsanwalt, beide Kellerhals Carrard in Zürich.