Urteilskopf

122 I 257

35. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 24. September 1996 i.S. X. gegen Finanzdirektion und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 BV; Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK; Art. 14 Abs. 7 UNO-Pakt II; Grundsatz "ne bis in idem"; Verhältnis von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung.

Grundlagen und Bedeutung des Grundsatzes "ne bis in idem" (E. 3).

Substitution von Motiven durch das Bundesgericht (E. 5).

Zwischen dem Tatbestand der Steuerhinterziehung und dem Tatbestand des Steuerbetrugs besteht Idealkonkurrenz (Änderung der Rechtsprechung). Kein Verstoss gegen den Grundsatz "ne bis in idem" bei Verurteilung wegen Steuerhinterziehung im Anschluss an eine solche wegen Steuerbetrugs (E. 5-7).

Berücksichtigung der für den Steuerbetrug ausgesprochenen Strafe bei der Bemessung der Hinterziehungsbusse (E. 8).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst., art. 4 Prot. no 7 CEDH; art. 14 par. 7 Pacte ONU II; rapport entre usage de faux et soustraction d'impôt; principe "ne bis in idem".

Fondement et portée du principe "ne bis in idem" (consid. 3).

Substitution de motifs par le Tribunal fédéral (consid. 5).

Les infractions de soustraction d'impôt et d'usage de faux entrent en concours idéal (changement de jurisprudence). Une condamnation pour soustraction d'impôt infligée à la suite d'une condamnation pour usage de faux ne viole pas le principe "ne bis in idem" (consid. 5-7).

Prise en considération, dans la détermination de la quotité de l'amende pour soustraction fiscale, de la peine fixée pour usage de faux (consid. 8).

Regesto (it):
Art. 4 Cost.; art. 4 Prot. n. 7 CEDU; art. 14 n. 7 Patto ONU II; principio del "ne bis in idem"; rapporto tra frode e sottrazione fiscale.

Fondamento e portata del principio del "ne bis in idem" (consid. 3).

Sostituzione di motivi da parte del Tribunale federale (consid. 5).

Tra le fattispecie di sottrazione e di frode fiscale vi è concorrenza ideale (cambiamento di giurisprudenza). Non vi è violazione del principio del "ne bis in idem" in caso di condanna per sottrazione fiscale susseguente a una per frode fiscale (consid. 5-7).

Considerazione della pena pronunciata per la frode fiscale nella determinazione della multa per sottrazione fiscale (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 258

BGE 122 I 257 S. 258

Mit Urteil vom 13. Februar 1991 sprach das Bezirksgericht Dielsdorf X. des fortgesetzten vollendeten und versuchten Steuerbetrugs bei den Staats- und Gemeindesteuern (§ 192 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich [StG]vom 8. Juli 1951) und des Steuerbetrugs bei der direkten Bundessteuer (Art. 130bis Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die direkte Bundessteuer [BdBSt], SR 642.11) schuldig und verurteilte ihn zu fünf Monaten Gefängnis, unter Gewährung des bedingten Strafvollzuges, und zu einer Busse von Fr. 12'000.-. In tatsächlicher Hinsicht beruht der Schuldspruch darauf, dass X. als Inhaber der Einzelfirma "X. Sport" in den mit seinen Steuererklärungen 1980-1983 eingereichten Geschäftsabschlüssen Rückvergütungen seiner ausländischen Lieferantin unterdrückt und damit die Steuerbehörden über seine tatsächlichen Einnahmen getäuscht hat. Diese Rückvergütungen beliefen sich gemäss damaligem Ermittlungsstand auf: Steuerjahr 1980 Fr. 209'000.– (ausgewiesener Reingewinn Fr. 46'727.88) Steuerjahr 1981 Fr. 269'000.– (ausgewiesener Reingewinn Fr. 105'926.17) Steuerjahr 1982 Fr. 110'000.– (ausgewiesener Reingewinn Fr. 114'314.74) Steuerjahr 1983 Fr. 120'000.– (ausgewiesener Reingewinn Fr. 152'651.22) Das Urteil erwuchs in Rechtskraft. Am 6. Juli 1992 leitete der Steuerkommissär gegenüber den Ehegatten X. das Nach- und Strafsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 1982 und 1983 ein. Mit Verfügung vom 20. November 1992 setzte die Finanzdirektion des Kantons Zürich die Nachsteuern auf Fr. 77'916.20 fest und auferlegte dem Ehemann wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung eine Strafsteuer von Fr. 116'874.30 (§ 188 StG). Die Steuerjahre 1980 und 1981 blieben infolge Verjährung unberücksichtigt. Gegenüber der Nach- und Strafsteuerverfügung der Finanzdirektion erhoben die Eheleute X. Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Sie machten geltend, dass inzwischen auch die Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 1982 verjährt sei und beriefen sich auf den Grundsatz "ne

BGE 122 I 257 S. 259

bis in idem". Diesen sahen sie dadurch verletzt, dass X. für die gleiche Tat sowohl des Steuerbetrugs wie auch der Steuerhinterziehung schuldig gesprochen wurde. Mit Entscheid vom 14. Juli 1993 stellte das Verwaltungsgericht das Nach- und Strafsteuerverfahren für das Steuerjahr 1982 wegen Verjährung ein. Die Nachsteuer 1983 setzte es auf Fr. 40'171.50 fest und auferlegte dem Steuerpflichtigen eine Strafsteuer von Fr. 35'000.-. Bei der Bemessung der Strafsteuer berücksichtigte es strafmindernd den Umstand, dass der Beschuldigte bereits wegen Steuerbetrugs vom Bezirksgericht Dielsdorf bestraft worden ist. Die Eheleute X. führen staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sei hinsichtlich der dem Beschwerdeführer X. auferlegten Strafsteuer aufzuheben. Dementsprechend sei der Entscheid auch insoweit zu kassieren, als den Beschwerdeführern die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren teilweise überbunden und ihnen keine Parteientschädigung zugesprochen worden sei. Die Eheleute X. berufen sich auf den Grundsatz "ne bis in idem" und rügen den Kostenspruch als willkürlich. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich beantragt, die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich verzichtete auf eine Stellungnahme. Die II. öffentlichrechtliche Abteilung führte mit dem Kassationshof des Bundesgerichts ein Meinungsaustauschverfahren durch (Art. 16 Abs. 1 OG). In Frage stand, ob die Rechtsprechung des Kassationshofes (Urteile vom 14. Juni 1990 in BGE 116 IV 262 und ASA 59 S. 639) in dem Sinne zu ändern sei, dass zwischen den Tatbeständen des Steuerbetrugs und der Steuerhinterziehung echte Konkurrenz im Sinne von Idealkonkurrenz anzunehmen sei. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3. Das Prinzip "ne bis in idem" folgt nach ständiger Rechtsprechung aus dem eidgenössischen Strafrecht. Es hat ferner verfassungsrechtlichen Rang und leitet sich aus Art. 4 der Bundesverfassung (BV) ab. Sodann ist es in Art. 4 des Protokolls Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 22. November 1984, nachfolgend Prot. Nr. 7 EMRK, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. November 1988 [SR 0.101.07])

BGE 122 I 257 S. 260

und in Art. 14 Abs. 7 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (vom 16. Dezember 1966, nachfolgend UNO-Pakt II, in Kraft getreten für die Schweiz am 18. September 1992 [SR 0.103.2]) ausdrücklich erwähnt. Danach darf niemand "wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden" (Art. 4 Ziff. 1 Prot. Nr. 7 EMRK; fast gleichlautend Art. 14 Abs. 7 UNO-Pakt II). Einer zweiten Verfolgung der gleichen Tat steht mit anderen Worten prozessual die materielle Rechtskraft des zeitlich ersten Entscheides entgegen (BGE 119 Ib 311 S. 318 mit Hinweisen). Voraussetzung für diese Sperrwirkung ist allerdings die Identität der Person und der Tat (s. dazu ROBERT HAUSER, Kurzlehrbuch des Strafprozessrechts, 2. Aufl. 1984, S. 241 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung greift das Verbot der Doppelbestrafung zudem nur ein, wenn dem Richter im ersten Prozess die rechtliche Möglichkeit zugestanden hat, den Sachverhalt unter allen tatbestandsmässigen Gesichtspunkten zu würdigen (BGE 119 Ib 311 S. 319 mit Hinweisen). Wird ein kantonales Strafurteil wegen Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochten, prüft das Bundesgericht frei, ob die als vertretbar erkannte Auslegung des kantonalen Rechts mit der aus Art. 4 BV und Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK fliessenden Garantie vereinbar ist. Das gilt auch, soweit die Anwendung von Art. 14 UNO-Pakt II in Frage steht (vgl. etwa BGE 116 Ia 32 S. 33, 162 S. 175 f., 485 S. 486 für Art. 6 EMRK; BGE BGE 120 Ia 247 S. 255 für Art. 14 Abs. 3 lit. d UNO-Pakt II). Nur unter dem Gesichtswinkel der Willkür prüft es dagegen die Auslegung und Anwendung des kantonalen Gesetzesrechts.

4. Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid eine Verletzung des Verbots "ne bis in idem" verneint. Es argumentiert im wesentlichen wie folgt: Mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteil vom 14. Juni 1990 in BGE 116 IV 262 und ASA 59 S. 639) sei davon auszugehen, dass es sich beim Steuerbetrug und bei der Steuerhinterziehung um unecht konkurrierende Tatbestände handle; der Steuerbetrug baue als qualifizierte Form der Steuerhinterziehung auf diesem Tatbestand auf. Der Unterschied zwischen den beiden Tatbeständen bestehe nur darin, dass beim Steuerbetrug die Täuschungshandlung mit gefälschten Urkunden vorgenommen werde, während für

BGE 122 I 257 S. 261

die Hinterziehung jedes Vorenthalten von Steuern ausreiche; ein Steuerbetrug ohne gleichzeitige Begehung einer Steuerhinterziehung sei schon nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung (vgl. Art. 130bis Abs. 1 BdBSt: "Wer bei einer Hinterziehung ...") nicht denkbar; beide Strafnormen schützten zudem das gleiche Rechtsgut, nämlich das staatliche Vermögen. Somit sei davon auszugehen, dass mit der Bestrafung wegen Steuerbetrugs der darin enthaltene geringere kriminelle Unwert der Steuerhinterziehung konsumiert werde, und zwar nicht nur bei jenen Tatbeständen des Steuerbetrugs,bei denen die Steuerhinterziehung Tatbestandsmerkmal bilde (Art. 130bis Abs. 1 BdBSt), sondern auch bei der anderen Normvariante, bei der Hinterziehungsabsicht genüge (§ 192 Abs. 1 StG: "Wer zum Zwecke der Steuerhinterziehung ..."). Daraus sei indessen nicht zu folgern, dass ein rechtskräftig verurteilter Steuerbetrüger wegen der gleichen Tat nicht dem Hinterziehungsrichter überantwortet werden dürfe; sei nämlich wegen eines Lebenssachverhalts eine Strafe durch mehrere Behörden auszusprechen, so könne das Prinzip "ne bis in idem" nur unter der Voraussetzung Platz greifen, dass jeder Strafbehörde die rechtliche Möglichkeit zugestanden habe, den Sachverhalt unter allen tatbestandsmässigen Gesichtspunkten zu würdigen. An dieser Voraussetzung fehle es hier, weil nach der zürcherischen Ordnung die Steuerbehörden nicht über den Steuerbetrug und der Strafrichter nicht über das Hinterziehungsdelikt zu entscheiden haben. Das Prinzip "ne bis in idem" sei deshalb nicht verletzt, wenn der Beschwerdeführer sowohl wegen Steuerbetrugs wie auch wegen Steuerhinterziehung (durch verschiedene Behörden) bestraft worden sei.

5. Die Begründung des Verwaltungsgerichts erweckt Bedenken. Es trifft zwar zu, dass der Kassationshof des Bundesgerichts in BGE 116 IV 262 (S. 267) hinsichtlich der direkten Bundessteuer wie auch im konnexen Entscheid in ASA 59 S. 639 (S. 644/45) für den Steuerbetrug und die Steuerhinterziehung nach zürcherischem Recht erkannt hat, dass die beiden Tatbestände im Verhältnis unechter Konkurrenz zueinander stehen, dass mithin die Bestrafung wegen Steuerbetrugs den weniger weitgehenden kriminellen Unwert der Steuerhinterziehung einbeziehe. Insofern vermag sich das Urteil des Verwaltungsgerichts auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu stützen. Wenn jedoch der Tatbestand des Steuerbetrugs den Tatbestand der Steuerhinterziehung (im Sinne der Spezialität oder Konsumtion) gänzlich erfasst, wie das Verwaltungsgericht anzunehmen scheint, so herrscht zwischen den beiden Tatbeständen unechte Konkurrenz und kommt nach der

rechtskräftigen Verurteilung wegen Steuerbetrugs eine erneute Bestrafung wegen Steuerhinterziehung nicht in Frage, weil mit der Bestrafung wegen Steuerbetrugs das weniger weit gehende Unrecht der Steuerhinterziehung bereits abgegolten ist (vgl. zur Konkurrenzlehre TRECHSEL/NOLL, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 4. Aufl. 1994, S. 258; GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, 2. Aufl. 1996, S. 459 ff.). Einer solchen Doppelbestrafung stünde das Prinzip "ne bis in idem" entgegen. Daran ändert nichts, dass für die Beurteilung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung verschiedene Behörden zuständig sind. Denn das Prinzip "ne bis in idem" ist auch dann zu beachten, wenn verschiedene Behörden über die gleiche Tat befinden müssen. Hingegen fragt sich, ob richtigerweise zwischen dem Tatbestand des Steuerbetrugs und demjenigen der Steuerhinterziehung Idealkonkurrenz angenommen werden muss und der Entscheid des Verwaltungsgerichts mit dieser Begründung aufrecht erhalten werden kann. Die Aufhebung eines mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochtenen kantonalen Entscheides rechtfertigt sich nur, wenn er im Ergebnis verfassungswidrig ist, und nicht schon dann, wenn die Begründung unhaltbar erscheint (BGE 118 Ia 118 S. 123 f.). Das Bundesgericht hat deshalb die Möglichkeit, eine verfassungswidrige Begründung durch die richtige Begründung zu ersetzen. Zwar hat das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid zur Frage der Konkurrenz zwischen den beiden Tatbeständen bereits Stellung genommen, was formell einer Motivsubstitution entgegenstünde (BGE 98 Ia 351 E. 3; ferner BGE 112 Ia 353 S. 355 mit weiteren Hinweisen). In seiner früheren Rechtsprechung ging jedoch das Verwaltungsgericht davon aus, dass es sich bei Steuerbetrug und Steuerhinterziehung nach kantonalem Recht um echt konkurrierende Tatbestände handle und dass der Unrechtsgehalt der Steuerhinterziehung durch die Bestrafung wegen Steuerbetrugs nicht abgegolten werde (Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat, 1987 Nr. 47). Seine neue Praxis begründet das Gericht im wesentli-

chen mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts, die unechte Konkurrenz zwischen den beiden Tatbeständen annimmt. Da jedoch die bundesgerichtliche Rechtsprechung ihrerseits der Überprüfung bedarf, rechtfertigt es sich, abweichend von der Regel, eine Motivsubstitution in Betracht zu ziehen. Die Konkurrenzfrage ist daher zu prüfen.

6. Da die II. öffentlichrechtliche Abteilung eine Änderung der Praxis des Kassationshofes in BGE 116 IV 262 und ASA 59 S. 639 in Betracht zog,

eröffnete sie das Meinungsaustauschverfahren gemäss Art. 16 OG zwischen den beiden Gerichtsabteilungen. Der Meinungsaustausch hat zu folgendem Ergebnis geführt: a) Es gibt kein sicheres Kriterium, anhand dessen sich sagen lässt, ob ein Tatbestandsmerkmal die Tat bzw. den Täter näher charakterisiert und deshalb der Tatbestand allein Anwendung findet oder ob keiner der beiden in Betracht fallenden Tatbestände den Unrechtsgehalt der Tat voll erfasst und diese deshalb nebeneinander zum Zuge kommen. Letztlich handelt es sich um eine Entscheidung des Gesetzgebers, der zwischen zwei Tatbeständen echte Konkurrenz (Idealkonkurrenz) oder unechte Konkurrenz anordnen kann. Wenn beispielsweise der Täter bei einem Betrug gefälschte Urkunden verwendet, so stehen die Art. 146 und 251 des Strafgesetzbuches (StGB) nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts in echter Konkurrenz (BGE 105 IV 242 S. 247; BGE 100 IV 176 S. 179); oder wenn der Täter seine Veruntreuung durch falsche Quittungen zu verdecken sucht, so stellt dieser Sachverhalt gleichzeitig eine Urkundenfälschung dar (BGE 76 IV 102S. 107). Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb der Steuergesetzgeber zwischen dem Steuerbetrug und der Steuerhinterziehung nicht echte Konkurrenz vorsehen kann. Die Frage nach der Konkurrenz der beiden Tatbestände ist somit durch Auslegung des Gesetzes zu beantworten. b) § 192 Abs. 1 StG umschreibt den Tatbestand des Steuerbetrugs folgendermassen: § 192
1 Wer zum Zwecke der Steuerhinterziehung die Steuerbehörden über erhebliche Tatsachen durch den Gebrauch von Urkunden, insbesondere Geschäftsbüchern, Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Lohnausweisen, die gefälscht oder verfälscht sind oder die erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig beurkunden, täuscht, wird, unabhängig von der Festsetzung einer Strafsteuer, durch den Strafrichter mit Busse bis Fr. 20'000, in schweren Fällen in Verbindung mit Gefängnis bis zu drei Jahren bestraft.
Danach genügt die Hinterziehungsabsicht des Täters ("zum Zwecke der Steuerhinterziehung"); der Eintritt des Erfolgs, die Steuerhinterziehung, ist nicht erforderlich (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 8 zu § 192 StG). In dieser Hinsicht umfasst der Steuerbetrug die Steuerhinterziehung tatbestandsmässig zum vornherein nicht vollständig. Steuerhinterziehung und Steuerbetrug sind in getrennten Verfahren zu verfolgen und durch verschiedene Behörden zu beurteilen. Auch

bezeichnet das Gesetz selbst den Steuerbetrug nicht als schweren Fall der Hinterziehung. Der Wortlaut von § 192 Abs. 1 StG behält die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vielmehr ausdrücklich vor ("unabhängig von der Festsetzung einer Strafsteuer"). Offensichtlich ist auch die absolut auf Fr. 20'000.- beschränkte Busse beim Steuerbetrug nach § 192 Abs. 1 StG in keiner Weise auf die vom Hinterziehungsrichter auszufällende Strafsteuer in der Höhe von mindestens einem Viertel der Nachsteuer (§ 188 Abs. 2 StG) abgestimmt. Das spricht dafür, dass der Gesetzgeber von zwei verschiedenen Tatbeständen ausgegangen ist und nicht von einer einzigen Widerhandlung, die auch in qualifizierter Form begangen werden kann. c) Daran ändert nichts, dass die beiden Delikte in getrennten Verfahren - durch verschiedene Behörden - zu untersuchen und beurteilen sind. Die

Bestrafung wegen der vollendeten Steuerhinterziehung setzt voraus, dass die Höhe der zu Unrecht nicht erhobenen Steuer in einem Nachtaxationsverfahren festgestellt wird. Das erfordert Kenntnisse im Steuerrecht. Aus diesem Grund, und weil die Steuerhinterziehung nicht kriminalisiert werden soll, wird sie durch die Steuer- und Steuerjustizbehörden untersucht und beurteilt. Andererseits soll der Gebrauch von Falsifikaten bei einer Steuerhinterziehung stärker geahndet werden. Deshalb wurde der Steuerbetrug als selbständiges Delikt ausgestaltet und in die Klasse der Vergehen erhoben, das von den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden geahndet wird (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 2 zu § 192 StG). Zürich war der erste Kanton, der mit dem Steuergesetz von 1917 für den Steuerbetrug die kriminelle Bestrafung anordnete; andere Kantone folgten nach (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 6 zu § 192 StG). Im Recht der direkten Bundessteuer wurde der Steuerbetrugstatbestand des Art. 131bis Abs. 1 BdBSt durch das Bundesgesetz vom 9. Juni 1977 über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung (AS 1977 2103) eingeführt und dessen Verfolgung grundsätzlich den kantonalen Strafverfolgungsbehörden übertragen. Vor der Revision war der Steuerbetrug als qualifizierte Steuerhinterziehung mit einem gegenüber dem gewöhnlichen Hinterziehungsdelikt erhöhten Strafrahmen ausgestaltet (Art. 129 Abs. 2 BdBSt; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Aufl. 1992, N. 1 zu Art. 130bis). Die Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung und die Beurteilung dieser beiden Tatbestände in getrennten Verfahren (durch verschiedene Behörden) dient somit der wirksamen Bekämpfung von schweren Fällen der Steuerhinterziehung und ist vom Gesetzgeber gewollt (s. auch

EMIL KLAUS, Der Steuerbetrug im Zürcherischen Recht, ZBl 31/1930, S. 321 ff., wo ausgeführt wird, dass während der Geltung des Steuergesetzes von 1870 rund 30%-40% des wirklichen Vermögens und Einkommens nicht versteuert wurden.) Für die Strafzumessung beim Steuerbetrug spielt auch die Höhe der hinterzogenen Steuern nur insoweit eine Rolle, als der auf eine hohe Hinterziehung ausgerichtete Steuerbetrug schwerer wiegt (RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, Zürcher Steuergesetz, N. 63 zu § 192). In der Regel geht das Verfahren wegen Steuerhinterziehung demjenigen wegen Steuerbetrugs voraus. Aus der Trennung der Verfahren kann deshalb nicht gefolgert werden, dass die Tatbestände einander ausschliessen. Bereits unter der Geltung des Zürcher Steuergesetzes von 1917 erfolgte die Bestrafung wegen Steuerbetrugs unabhängig von der Verpflichtung zur Entrichtung von Nach- und Strafsteuern (KLAUS, a.a.O. S. 481). d) Was das Verhältnis zwischen den beiden Tatbeständen betrifft, so behalten übrigens die Steuergesetze beim Steuerbetrug die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung regelmässig vor (vgl. etwa Art. 186 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG], SR 642.11). Auch das Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) lässt in dieser Hinsicht den Kantonen für abweichende Lösungen keinen Raum (Art. 59 Abs. 2 StHG). Zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug herrscht daher Idealkonkurrenz. Das entspricht der in der Doktrin einhellig vertretenen Auffassung (zum DBG und StHG: AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, N 2 zu Art. 186; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 5. Aufl. 1995, S. 325; ANDREAS DONATSCH, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 S. 292; auch zum zürcherischen Recht: KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht: Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994, S. 28 ff., 31; RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, a.a.O., N. 6 zu § 192; MARTIN ZWEIFEL, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, ZStrR 111/1993 S. 18; für den BdBSt: URS R. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 236; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 70 zu Art. 130bis; MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, N. 4 zu Art. 130bis; PETER MICHAEL, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, Diss. St. Gallen 1992, S. 256; W. R. PFUND, Das

Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 S. 22). In der Lehre wird zwar die gesetzliche Lösung (Idealkonkurrenz) wie auch die Aufteilung in ein Steuerbetrugs- und ein Steuerhinterziehungsverfahren teilweise als sachwidrig kritisiert, doch anerkennen auch diese Autoren, dass zwischen den beiden Tatbeständen von Gesetzes wegen Idealkonkurrenz besteht (vgl. etwa DONATSCH, a.a.O., S. 308 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 18 f.; FELIX RICHNER, Wandel und Tendenzen im Zürcher Steuerhinterziehungsrecht, ASA 61 S. 605). e) An der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach zwischen dem Tatbestand des Steuerbetrugs und dem Tatbestand der Steuerhinterziehung unechte Konkurrenz besteht, kann daher nicht festgehalten werden. Vielmehr ist zwischen den beiden Tatbeständen Idealkonkurrenz anzunehmen, so dass der Steuerbetrug die Steuerhinterziehung nicht konsumiert. In dieser Hinsicht ist die in BGE 116 IV 262 und ASA 59 S. 639 begründete Praxis zu ändern.

7. Handelt es sich aber beim Steuerbetrug und bei der Steuerhinterziehung um echt konkurrierende Tatbestände, so ist der aus Art. 4 BV hergeleitete Grundsatz "ne bis in idem" nicht verletzt, wenn der Beschwerdeführer sowohl für den Steuerbetrug wie auch für die Steuerhinterziehung (durch verschiedene Behörden) bestraft worden ist. Keine weitergehenden Garantien ergeben sich aus Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK oder aus Art. 14 Abs. 7 UNO-Pakt II. Dem Verwaltungsgericht kann somit im Ergebnis keine Verletzung dieser Bestimmungen vorgeworfen werden, wenn es den Beschwerdeführer wegen der Steuerhinterziehung schuldig erklärt hat, obschon er bereits für den Steuerbetrug bestraft wurde. Mit diesen Erwägungen kann die Begründung im angefochtenen Entscheid substituiert werden.

8. Zu beachten ist freilich, dass die von den verschiedenen Behörden auszusprechenden Strafen zusammen nicht exzessiv ausfallen dürfen und bei der Bestrafung wegen Hinterziehung der Steuerbetrug nicht straferhöhend oder strafschärfend berücksichtigt wird. Der Grundsatz "ne bis in idem" wäre verletzt, wenn der Steuerpflichtige nur deshalb strenger bestraft wird, weil die echt konkurrierenden Delikte von verschiedenen Behörden statt von einer einzigen Behörde zu beurteilen sind. Das ist hier indessen nicht der Fall. Das Bezirksgericht Dielsdorf, das den Steuerbetrug zu beurteilen hatte, berücksichtigte bei der Strafzumessung, dass sich die Betrugshandlungen über einen langen Zeitraum erstreckten und der Angeklagte arglistig vorging, indem er für Warenbezüge seiner ausländischen Lieferantin bewusst zuviel bezahlte, um sich später die steuertechnisch

nicht ausgewiesenen Rückvergütungen überweisen zu lassen. Es sanktionierte somit einzig die vom Beschwerdeführer begangenen Steuerbetrugshandlungen und nicht die Steuerhinterziehung. Das Verwaltungsgericht, welches über die Steuerhinterziehung zu befinden hatte, wies seinerseits ausdrücklich darauf hin, dass das vom Beschwerdeführer errichtete "Lügengebäude" bzw. die von ihm an den Tag gelegte Arglist bereits vom Strafrichter beurteilt worden sei und bei der Bemessung der Hinterziehungsstrafe die vom Strafrichter ausgesprochene Strafe "stark strafmindernd" berücksichtigt werden müsse. Keine der beiden Instanzen hat somit den Beschwerdeführer für ein von ihr nicht zu beurteilendes Delikt bestraft. In Anbetracht der Höhe der verheimlichten Rückvergütungen und Wertschriftenerträge von Fr. 126'487.– (bei einem deklarierten Einkommen von Fr. 144'351.–) kann auch nicht gesagt werden, die vom kantonalen Verwaltungsgericht auf Fr. 35'000.– festgelegte Strafsteuer sei exzessiv ausgefallen. Auch in dieser Hinsicht ist das Verbot der Doppelbestrafung gemäss Art. 4 BV oder Art. 4 Prot. Nr. 7 EMRK nicht verletzt.