

**Bundesstrafgericht**

**Tribunal pénal fédéral**

**Tribunale penale federale**

**Tribunal penal federal**



---

Geschäftsnummer: BV.2010.56

## **Entscheid vom 1. Dezember 2010 I. Beschwerdekammer**

---

Besetzung

Bundesstrafrichter Tito Ponti, Vorsitz,  
Emanuel Hochstrasser und Joséphine Contu,  
Gerichtsschreiber Stefan Graf

---

Parteien

**A.**, vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Holenstein,

Beschwerdeführer

**gegen**

**EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG,**

Beschwerdegegnerin

---

Gegenstand

Beschlagnahme (Art. 46 VStrR)

**Sachverhalt:**

- A.** Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend „ESTV“) führt gegen A. und dessen Ehefrau B. eine besondere Untersuchung gemäss Art. 190 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) wegen des Verdachts der schweren Steuerwiderhandlungen. Im Rahmen dieser Untersuchung erliess die ESTV am 17. bzw. 18. August 2010 gegenüber verschiedenen Bankinstituten Beschlagnahmeverfügungen, in welchen diese aufgefordert wurden, Vermögenswerte, welche A. gehören oder an welchen dieser wirtschaftlich berechtigt ist, zu sperren. Mit Schreiben vom 24. August 2010 hat die ESTV A. über die erfolgten Beschlagnahmen informiert und ihm eine entsprechende Übersicht ausgehändigt (act. 1.1 und 1.2; vgl. auch die aktualisierte Übersicht der beschlagnahmten Konten vom 25. August 2010 in act. 2.2).
- B.** Hierauf gelangte A. mit Beschwerde vom 26. August 2010 an den Direktor der ESTV und beantragt die umgehende und vollständige Aufhebung der Beschlagnahmen von Vermögenswerten des Beschwerdeführers, unter Kosten- und Entschädigungsfolge (act. 1).

Der Direktor der ESTV leitete die Beschwerde zusammen mit seiner Stellungnahme am 1. September 2010 an die I. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts weiter. In dieser beantragt er die kostenfällige Abweisung der Beschwerde (act. 2).

In seiner Replik vom 23. September 2010 (ergänzt am 24. September 2010) beantragt A., es sei die durch die ESTV verfügte Beschlagnahme der auf den Beschwerdeführer lautenden Konten bei der Bank C., der Bank D., der Bank E., der Bank F., der Bank G. und der Bank H. aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV (act. 7 und 9). In ihrer Duplik vom 22. Oktober 2010 hält die ESTV an ihren bisher gemachten Anträgen und Ausführungen fest (act. 13). Die Duplik wurde dem Beschwerdeführer am 25. Oktober 2010 zur Kenntnis gebracht (act. 14).

Auf die Ausführungen der Parteien und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, in den folgenden rechtlichen Erwägungen Bezug genommen.

## **Die I. Beschwerdekammer zieht in Erwägung:**

1.
  - 1.1 Gemäss Art. 191 Abs. 1 DBG richtet sich das Verfahren wegen des Verdachts schwerer Steuerwiderhandlungen gegenüber dem Täter, dem Gehilfen und dem Anstifter nach den Artikeln 19 – 50 VStrR.
  - 1.2 Gegen Zwangsmassnahmen im Sinne der Art. 45 ff. VStrR und damit zusammenhängende Amtshandlungen kann bei der I. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts Beschwerde geführt werden (Art. 26 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. d SGG und Art. 9 Abs. 2 des Reglements vom 20. Juni 2006 für das Bundesstrafgericht; SR 173.710). Zur Beschwerde ist berechtigt, wer durch die angefochtene Amtshandlung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 28 Abs. 1 VStrR). Die Beschwerde ist innert drei Tagen, nachdem der Beschwerdeführer von der Amtshandlung Kenntnis erhalten hat, bei der zuständigen Behörde schriftlich mit Antrag und kurzer Begründung einzureichen (Art. 28 Abs. 3 VStrR). Ist die Beschwerde nicht gegen den Direktor oder Chef der beteiligten Verwaltung gerichtet, ist sie bei diesem einzureichen (Art. 26 Abs. 2 lit. b VStrR). Berichtigt derselbe die angefochtene Amtshandlung nicht im Sinne der gestellten Anträge, hat er die Beschwerde mit seiner Äusserung spätestens am dritten Werktag nach ihrem Eingang an die I. Beschwerdekammer weiterzuleiten (Art. 26 Abs. 3 VStrR).
  - 1.3 Der Beschwerdeführer ist als Inhaber der mit Beschlagnahme belegten Bankkonten berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung. Auf seine im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.
2.
  - 2.1 Der Beschwerdeführer rügt in seiner Beschwerde u. a., dass ihm die Eröffnung des Untersuchungsverfahrens vor Erlass der Beschlagnahmeverfügungen nicht mitgeteilt worden sei, obwohl keine Anhaltspunkte bestanden hätten, dass er bei vorgängiger Mitteilung der Untersuchung Vermögenswerte beiseite geschafft hätte. Demnach sei sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden (act. 1, S. 4). Dieser Einwand ist unbegründet, denn der Anspruch auf rechtliches Gehör unterliegt Einschränkungen bzw. wird gänzlich ausgeschlossen, wenn es die Dringlichkeit oder der Zweck einer Untersuchungsmassnahme erfordern. Dies ist typischerweise der Fall bei lediglich provisorischen Zwangsmassnahmen wie der Beschlagnahme, welche auf dem Beschwerdeweg einer nachträglichen Überprüfung unter-

zogen werden können (vgl. PIQUEREZ, *Traité de procédure pénale suisse*, 2. Aufl., Genf/Zürich/Basel 2006, N. 332).

**2.2** Unter dem Aspekt des Anspruchs auf rechtliches Gehör problematisch erscheint im vorliegenden Fall – zumindest den der I. Beschwerdekammer vorliegenden Akten zufolge – jedoch die Ausgestaltung der angefochtenen Verfügung selber. Aus dem rechtlichen Gehör folgt auch der Anspruch auf einen begründeten Entscheid. Nur ein solcher bietet dem Betroffenen die Möglichkeit, sich über die Motive des Entscheides zu informieren und den Entschluss zu fassen, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid anfechten will (vgl. HAUSER/SCHWERI/HARTMANN, *Schweizerisches Strafprozessrecht*, 6. Aufl., Basel 2005, S. 260 N. 22). In diesem Sinne sollte die zumindest kurz zu begründende Beschlagnahmeverfügung Angaben über die betroffene Person, den Deliktsvorwurf, den Gegenstand der Zwangsmassnahme sowie die ausführenden und anordnenden Behörden enthalten (SCHMID, *Handbuch des schweizerischen Strafprozessrechts*, Zürich/St. Gallen 2009, N. 978). Der vorliegenden Orientierung über die Beschlagnahme von Vermögenswerten (act. 1.1) fehlt es jedoch an jeglichen Angaben über den Gegenstand des Verfahrens und den Deliktsvorwurf. Der Beschwerdeführer konnte im vorliegenden Fall offenbar auf anderem Wege den ihm gegenüber gemachten Deliktsvorwurf in Erfahrung bringen bzw. erahnen (vgl. seine Ausführungen in act. 1, S. 3). Zudem können Verletzungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör im vorliegenden Beschwerdeverfahren *ausnahmsweise* geheilt werden (TPF 2006 263 E. 2.1; TPF 2005 177 E. 2.3). Dennoch tut die Beschwerdegegnerin in künftigen Fällen gut daran, ihre Beschlagnahmeverfügungen mit einer wenn auch kurz gefassten Begründung zu versehen, die es dem Betroffenen und auch der Beschwerdeinstanz erlaubt, die zur Beschlagnahme führenden Gründe von Beginn weg zumindest in groben Zügen nachvollziehen zu können.

### **3.**

**3.1** Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die angeordnete Beschlagnahme erweise sich schon infolge grundsätzlicher Überlegungen als unzulässig. So bringt er vor, dass im Falle einer hier Gegenstand der Untersuchung bildenden Steuerhinterziehung der Steuerpflichtige die bisher zu Unrecht nicht entrichtete Steuer als Nachsteuer nachzuzahlen habe, weshalb für eine Einziehung gemäss Art. 69 f. StGB bzw. für eine Ersatzforderung gemäss Art. 71 StGB kein Raum mehr verbleibe (act. 7, Rz. 9, u. a. mit Hinweis auf Art. 151 DBG). Sei eine Einziehung ausgeschlossen, so seien auch keine konservatorischen Massnahmen zur Sicherung einer möglichen Einziehung zulässig (act. 7, Rz. 11). Dem Beschwerdeführer ist diesbezüg-

lich beizupflichten, dass auch das Bundesgericht sich bei Einziehungsbeschlagnahmen in Verfahren gemäss Art. 190 ff. DBG bisher offenbar nie mit der Frage nach der materiellrechtlichen Zulässigkeit der fiskalstrafrechtlichen Vermögenseinziehung auseinandersetzte, sondern diese stillschweigend voraussetzte (act. 7, Rz. 13, mit Hinweisen auf die Urteile des Bundesgerichts 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006, E. 6.1, und 1S.9/2005 vom 6. Oktober 2005, E. 7.2), weshalb die Vorbringen des Beschwerdeführers nachfolgend eingehender zu untersuchen sind.

Vom Beschwerdeführer vorliegend zu Recht nicht bestritten wird demgegenüber die grundsätzlich mögliche Anwendbarkeit des Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR, welcher der Beschwerdegegnerin im Verfahren der besonderen Untersuchungsmassnahmen gemäss Art. 190 ff. DBG die Vornahme einer Einziehungsbeschlagnahme erlaubt (vgl. hierzu die ausführliche Darlegung der anwendbaren gesetzlichen Vorschriften im Urteil des Bundesgerichts 1S.5/2005 vom 26. September 2005, E. 6.1 – 6.3). Umstritten ist lediglich die Frage nach der Zulässigkeit einer materiellrechtlichen Einziehung oder einer entsprechenden Ersatzforderung bzw. der Anwendbarkeit der Art. 69 ff. StGB im Rahmen des Abschlusses einer solchen Fiskalstrafuntersuchung.

## **3.2**

**3.2.1** An eine Steuerhinterziehung knüpft das DBG zweierlei Folgen: Eine vollendete Steuerhinterziehung, welche namentlich dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ausfällt, stellt eine Übertretung dar und wird mit Busse bestraft (Art. 175 DBG). Andererseits wird in einem solchen Falle die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung (Art. 175 – 180 DBG) gilt zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens (Art. 152 Abs. 2 DBG). Bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen kann die Beschwerdegegnerin ermächtigt werden, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung durchzuführen (vgl. Art. 190 Abs. 1 DBG). Dabei richtet sich das Verfahren gegenüber dem Täter, dem Gehilfen und dem Anstifter nach den Art. 19 – 50 VStrR, wobei die vorläufige Festnahme nach Art. 19 Abs. 3 VStrR ausgeschlossen bleibt (Art. 191 Abs. 1 DBG). Diese Untersuchung stellt ein Strafverfahren dar (BEHNISCH/CADOSCH, DBG Kommentar, Zürich 2004, S. 216 mit Hinweis auf ASA 63, S. 648 f.). Nach Abschluss der Untersuchung fällt aber die Beschwerdegegnerin keinen materiellen Entscheid im Sinne der Art. 62 ff. VStrR; auch kommt es im Falle einer Steuerhinterziehung nicht zu einer gerichtlichen Beurteilung im Sinne der Art. 73

ff. VStrR (vgl. die diesbezüglich bestätigenden Ausführungen der Beschwerdegegnerin in act. 13, S. 3, Ziff. 2.1). Stellt die Beschwerdegegnerin die Untersuchung nicht gestützt auf Art. 193 Abs. 2 DBG ein, sondern kommt sie zum Ergebnis, es sei eine Steuerhinterziehung nach Art. 175 oder 176 DBG begangen worden, so verlangt sie von der zuständigen kantonalen Verwaltung die Durchführung des Hinterziehungsverfahrens (Art. 194 Abs. 1 DBG). Dieses Steuerstrafverfahren hat pönale Funktion; es bezweckt die strafrechtliche Verfolgung steuerrechtlicher Widerhandlungen. Die am Ende eines solchen Steuerstrafverfahrens ausgesprochene Strafe – vorliegend die in Art. 175 Abs. 1 DBG angedrohte Busse – stellt daher eine echte Strafe dar (vgl. hierzu AUER, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots, ASA 65, S. 2; siehe zu diesem Aspekt auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 371 f. und 470; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., 2001 Bern, S. 1019; OBERSON, Droit fiscal suisse, 3. Aufl., Basel 2007, S. 505 N. 4; SIEBER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel 2000, Art. 175 DBG N. 39).

**3.2.2** Die vorliegend angefochtene Beschlagnahme (act. 1.1) dient zu Recht nicht der Sicherstellung einer solchen Steuerbusse, würde es hierzu doch von Beginn weg an der gesetzlichen Grundlage mangeln (vgl. hierzu den Entscheid des Bundesstrafgerichts BV.2005.16 vom 24. Oktober 2005, E. 7.2 sowie Art. 185 Abs. 1 DBG, wonach die im Steuerstrafverfahren auferlegten Bussen und Kosten nach den Artikeln 160 und 163 – 172 DBG bezogen werden). Die angefochtene Beschlagnahme soll demgegenüber der Deckung der mutmasslich geschuldeten Nachsteuern inkl. Verzugszinsen dienen (act. 1.1). Angesichts des bisher Ausgeführten erscheint es auf den ersten Blick plausibel, dass die zuständige Behörde mit Abschluss des Strafverfahrens nebst der Sanktion der Steuerbusse auch die Einziehung der widerrechtlichen fiskalischen Steuerersparnisse verfügt (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006, E. 5.4; zur Beseitigung deliktisch begründeter unrechtmässiger Vermögensvorteile als Zweck der Einziehung SCHMID, Kommentar Einziehung – Organisiertes Verbrechen – Geldwäscherei, Band I, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2007, Art. 70 – 72 StGB N. 10; BAUMANN, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2007, Art. 70/71 StGB N. 3). Diesbezüglich muss jedoch beachtet werden, dass eine dem Gemeinwesen zu Unrecht entgangene Steuer mit dem Institut der Nachsteuer nachgefordert wird (BEHNISCH/CADOSCH, a.a.O., S. 191 mit Hinweis auf BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 341). Die Nachsteuer ist eine Art Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht Voraussetzung, weshalb das Nach-

steuerverfahren klar vom Steuerstrafrecht losgelöst ist und auch sonst keinen pönalen Charakter aufweist. Aus diesem Grund kann sich der Steuerpflichtige nicht seiner Mitwirkungspflicht entziehen. Andererseits dürfen die im Nachsteuerverfahren erhobenen Beweise nicht für das Steuerstrafverfahren verwertet werden, denn dort gelten die Grundsätze des Art. 6 EMRK (vgl. hierzu BEHNISCH/CADOSCH, a.a.O., S. 191; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 341 f.; VALLENDER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel 2000, Art. 151 DBG N. 1 ff., 4 ff.; OBERSON, a.a.O., S. 486 ff. N. 7 ff.; DERS., in OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl., Bern 2005, S. 780; REICH, Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 486 f. N. 127; CASANOVA, Commentaire romand, Basel 2008, Art. 151 DBG N. 1 f.; AUER, a.a.O., S. 1 f.). Der Bezug und die Sicherung dieser Nachsteuerforderung richtet sich nach den Bestimmungen der Art. 160 ff. DBG, was den das Nachsteuerverfahren durchführenden Behörden insbesondere die Möglichkeit der Steuersicherung nach Art. 169 ff. DBG einräumt (FESSLER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel 2000, Art. 169 DBG N. 2; CURCHOD, Commentaire romand, Basel 2008, Art. 169 DBG N. 2).

**3.2.3** Nach dem Gesagten sieht das DBG somit anstelle der im allgemeinen Strafrecht möglichen Einziehung zwecks Beseitigung rechtswidrig erlangter Vermögensvorteile ein separates Nachsteuerverfahren vor, welches kein Strafverfahren darstellt und welchem kein pönaler Charakter zukommt. Bei dieser Ausgangslage und in Anbetracht des Art. 333 Abs. 1 StGB, wonach die allgemeinen Bestimmungen des StGB (so auch die Regeln über die Einziehung von Vermögenswerten nach Art. 70 f. StGB) auf Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung finden, als diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen (vgl. auch Art. 2 VStrR), bleibt somit für eine strafrechtliche Einziehung (des Gegenwertes) hinterzogener Steuern kein Raum mehr. Wenn aber keine Vermögenswerte „voraussichtlich der Einziehung unterliegen“, so ist eine auf Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR abgestützte Beschlagnahme nicht möglich (vgl. den Entscheid des Bundesstrafgerichts BK\_B 084/04 vom 8. November 2004, E. 2.4).

**3.3** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es für die Sicherstellung der allenfalls zu entrichtenden Steuerbusse mittels Beschlagnahme an einer gesetzlichen Grundlage fehlt (E. 3.2.2). Nachdem das Gesetz weiter für die nachträgliche Erhebung einer allenfalls zu Unrecht nicht veranlagten und bezogenen Steuer das Nachsteuerverfahren als vom Steuerstrafrecht losgelöstes, selbstständiges Institut nachträglicher Richtigstellung (vgl. VALLENDER, a.a.O., Art. 151 DBG N. 5, oder auch CASANOVA, a.a.O., Art. 151

DBG N. 2) zur Verfügung stellt, entfällt auf Grund des Vorbehaltes in Art. 333 Abs. 1 StGB die Möglichkeit einer späteren Einziehung gestützt auf die Bestimmungen in Art. 70 f. StGB. Entfällt diese Möglichkeit von vorneherein, so ist auch die zur Sicherung einer späteren Einziehung angeordnete Beschlagnahme nicht zulässig. Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als begründet und ist gutzuheissen. Die mittels angefochtener Verfügung beschlagnahmten Vermögenswerte des Beschwerdeführers sind freizugeben.

**4.**

**4.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 25 Abs. 4 VStrR i.V.m. Art. 66 Abs. 4 BGG). Die Bundesstrafgerichtskasse hat daher dem Beschwerdeführer den geleisteten Kostenvorschuss zurückzuerstatten.

**4.2** Die Beschwerdegegnerin hat dem Beschwerdeführer für seine Aufwendungen für das vorliegenden Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen und MwSt.) zu entrichten (Art. 25 Abs. 4 VStrR i.V.m. Art. 68 Abs. 1 BGG und Art. 3 des Reglements vom 26. September 2006 über die Entschädigungen in Verfahren vor dem Bundesstrafgericht; SR 173.711.31).



**Demnach erkennt die I. Beschwerdekammer:**

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und es sind die beschlagnahmten Vermögenswerte auf den Konten des Beschwerdeführers bei der Bank C., der Bank D., der Bank E., der Bank F., der Bank G. und der Bank H. freizugeben.
2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben und die Bundesstrafgerichtskasse wird angewiesen, dem Beschwerdeführer den geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.
3. Die Beschwerdegegnerin hat dem Beschwerdeführer für das vorliegende Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen und MwSt.) zu bezahlen.

Bellinzona, 3. Dezember 2010

Im Namen der I. Beschwerdekammer  
des Bundesstrafgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

**Zustellung an**

- Rechtsanwalt Daniel Holenstein
- Eidgenössische Steuerverwaltung

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen Entscheide der I. Beschwerdekammer über Zwangsmassnahmen kann innert 30 Tagen nach der Eröffnung der vollständigen Ausfertigung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden (Art. 79 und 100 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005; BGG). Das Verfahren richtet sich nach den Artikeln 90 ff. BGG.

Eine Beschwerde hemmt den Vollzug des angefochtenen Entscheides nur, wenn der Instruktionsrichter oder die Instruktionsrichterin es anordnet (Art. 103 BGG).