

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN**

Frau Bundesrätin
Eveline Widmer-Schlumpf
Vorsteherin EFD
Bernerhof
3003 Bern

Bern, 20. September 2013

Revision des Steuerstrafrechts. Vernehmlassung. Stellungnahme

Sehr geehrte Frau Bundesrätin

Wir danken Ihnen für die Zustellung der Unterlagen vom 29. Mai 2013 zu randvermerkter Vernehmlassungsvorlage. Die FDK-Plenarversammlung behandelte die Vorlage am 20. September 2013 und nimmt dazu wie folgt Stellung. Wir beschränken uns dabei auf den Bereich der direkten Steuern.

Selbst eine bloss punktuelle Darstellung des geltenden Steuerstrafrechts (vgl. Anhang, Ziff. 1) führt drastisch vor Augen, dass dringender Revisionsbedarf besteht. Eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts ist überfällig. Die vorliegende Gesetzesvorlage stellt für den Bereich der direkten Steuern im Vergleich zum geltenden Rechtszustand zweifellos einen erheblichen Fortschritt dar, ihre **Grundrichtung stimmt**. Indessen ist dem Bundesrat zuzustimmen (Erläuternder Bericht S. 66), dass ein zeitgemässes Steuerstrafrecht ohne erhebliche Umstellungen in den Kantonen, insbesondere in organisatorischer Hinsicht, nicht zu verwirklichen ist.

Wir begrüssen insbesondere

- den Übergang von der echten zur unechten Konkurrenz auch bei den direkten Steuern (vgl. Anhang, Ziff. 2.1);
- die Kombination des Urkundenmodells mit dem Arglistmodell beim Qualifikationstatbestand (vgl. Anhang, Ziff. 2.2);
- die Vereinheitlichung von Verfahrensrecht und Untersuchungsmitteln für den Grundtatbestand und den qualifizierten Tatbestand (vgl. Anhang, Ziff. 2.5), namentlich auch den Zugang kantonaler Steuerbehörden zu Bankinformationen und Zwangsmassnahmen im Strafverfahren. Wir beantragen jedoch, dass dafür die Hürde höher zu legen ist, indem der Entscheid darüber einer Verwaltungsgerichtsbehörde übertragen wird. (vgl. Anhang, Ziff. 2.5).

Der Gesetzesentwurf bedarf jedoch in Einzelbereichen noch der Überarbeitung. Dies betrifft

- das Kriterium zur Abgrenzung des Verbrechenstatbestands vom Vergehenstatbestand (vgl. Anhang, Ziff. 2.2);

Sekretariat - Haus der Kantone, Speichergasse 6, Postfach, CH-3000 Bern 7
T +41 31 320 16 30 / F +41 31 320 16 33 www.fdk-cdf.ch

- die Abstimmung der steuerstrafrechtlichen Bestimmungen des DBG und StHG mit dem VStR (vgl. Anhang, Ziff. 2.4);
- die Vereinheitlichung der die Bussenbemessung regelnden Prinzipien (Asperations- bzw. Kumulationsprinzip; vgl. Anhang, Ziff. 2.6);
- die Strafbarkeit der juristischen Person (vgl. Anhang, Ziff. 2.7);
- die Möglichkeit für die Kantone, die Anklage durch die Verwaltung oder die Staatsanwaltschaft vertreten zu lassen (vgl. Anhang, Ziff. 2.8);
- die Regelung der örtlichen Zuständigkeit (vgl. Ziff. 2.8);
- die Vereinfachung des Verfahrens bei der Verletzung von Verfahrenspflichten und die Erweiterung des Bussenrahmens im abgekürzten Verfahren (vgl. Anhang, Ziff. 2.9);
- die Zuständigkeiten der ESTV in der Strafverfolgung auf ihre Verfassungsmässigkeit (vgl. Anhang, Ziff. 2.10);
- die Harmonisierung von Verjährungs- und Verwirkungsfristen (vgl. Anhang, Ziff. 2.10);
- die Umsetzung der Revision (vgl. Anhang, Ziff. 2.10).

Sollten sich bei der Überarbeitung keine befriedigenden Lösungen für die oben erwähnten Punkte finden, so wäre zu prüfen, ob nicht Steuerstrafverfahren stets nach der Strafprozessordnung (StPO) durchgeführt werden sollen. Die Steuerbehörden wären als Übertretungsstrafbehörde im Sinne von Art 12 lit. c und Art. 17 StPO zu bezeichnen und mit der Untersuchung und Verfolgung von Übertretungen des Steuerstrafrechts zu beauftragen. Steuerstrafuntersuchungen wären bei Verdacht auf Vergehen oder Verbrechen der Staatsanwaltschaft zu übertragen. Allerdings hätte dies zur Konsequenz, dass die StPO auch im Bereich der indirekten Steuern anstelle des VStrR anzuwenden wäre.

Im Einzelnen verweisen wir auf die Anträge und Begründungen im Anhang. Wir sind gerne bereit, mitzuarbeiten und danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und die Berücksichtigung unserer Anliegen.

Freundliche Grüsse

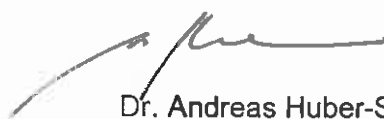
KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTORINNE N UND FINANZDIREKTOREN

Der Präsident:



Peter Hegglin

Der Sekretär:



Dr. Andreas Huber-Schlatter

Kopie (Mail)

- vernehmlassungen@estv.admin.ch
- Adrian Hug, Direktor ESTV
- Emanuel Lauber, ESTV
- Mitglieder FDK
- Mitglieder SSK

Anhang

1. Darstellung des geltenden Rechts

Das schweizerische Steuerstrafrecht ist bereits vor mehr als dreissig Jahren als „Gestrüpp“ beschrieben worden (vgl. W. Robert Pfund, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 S. 1 ff.). Dies manifestiert sich besonders deutlich dann, wenn **ein einziger Wirtschaftsvorgang zu einer Mehrzahl von Steuerstrafverfahren führt**, welche voneinander getrennt und nach unterschiedlichen Regeln durchgeführt und abgeschlossen werden. Beispielfähig sei etwa der Fall des Alleinaktionärs einer Handelsgesellschaft, der einen Teil des Verkaufserlöses nicht als Ertrag verbucht, sondern in die eigene Tasche steckt. Damit hinterzieht er zugunsten der Gesellschaft sowohl die Mehrwertsteuer (MWSt) wie auch die von der Gesellschaft kantonal und bundessteuerlich geschuldeten Gewinnsteuern. Da er zugleich eine verdeckte Gewinnausschüttung vornimmt und dies verrechnungssteuerlich nicht abrechnet, hinterzieht er zusätzlich die von der Gesellschaft abzuliefernde Verrechnungssteuer (VSt).

Für die einzelnen Steuerarten kommen zum einen materiell **unterschiedliche Straftatbestände mit unterschiedlichen Strafdrohungen** zur Anwendung. Hervorzuheben ist insbesondere das unterschiedlich ausgestaltete Verhältnis zwischen dem Übertretungstatbestand der Steuerhinterziehung und den Steuervergehen. Während im Bereich der indirekten Steuern (MWSt, VSt, Stempelabgaben) zwischen dem Tatbestand der Steuerhinterziehung und dem schwerwiegenderen Tatbestand des Abgabebetruges unechte Konkurrenz besteht (d.h. bei einer Bestrafung wegen Abgabebetrugs wird nicht zusätzlich wegen Steuerhinterziehung bestraft), kann im Bereich der direkten Steuern (Einkommens-/Reingewinnsteuer und Vermögens-/Kapitalsteuer) sowohl wegen Steuerhinterziehung wie auch wegen Steuerbetrug bestraft werden (echte Konkurrenz).

Die einzelnen Steuerarten kennen zum andern **unterschiedliche Vorschriften zur Durchführung der Steuerstrafverfahren**. Diese unterscheiden sich insbesondere in der Frage, welche Untersuchungsmittel der Steuerbehörde im Falle eines Hinterziehungsverdachts zur Verfügung stehen. Die kantonalen Steuerbehörden verfügen für den Bereich der direkten Steuern nur über die Mittel des Steuerveranlagungsverfahrens (vgl. Art. 182 Abs. 3 DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; Art. 57bis Abs. 3 StHG, Gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden). Im Zentrum der Steuerveranlagung steht die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person. Dagegen stehen den kantonalen Steuerbehörden die strafprozessualen Zwangsmittel (einschliesslich Aufhebung des Bankgeheimnisses) nicht zur Verfügung. Anders verhält es sich bei den direkten Steuern nur, wenn bei Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen, d.h. bei fortgesetzter Hinterziehung grosser Steuerbeträge und bei Steuervergehen, die eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) die Untersuchung durchführt (Art. 190 Abs. 2 DBG). In diesem Fall kann die EStV auf strafprozessuale Zwangsmittel (Beschlagnahme von Beweismitteln, Durchsuchung von Wohnungen, Personen und Papieren etc.) zurückgreifen. Ferner kann ihr das Bankgeheimnis nicht entgegengehalten werden. Dasselbe gilt für die von der EStV durchgeführten Strafuntersuchungen im Bereich der indirekten Steuern. Noch einmal anders sieht es im Bereich der direkten Steuern bei einem Verdacht auf *Steuerbetrug* aus. Dieser wird durch die Strafbehörden (Staatsanwaltschaften) nach den Bestimmungen der eidgenössischen Strafprozessordnung (StPO) durchgeführt.

Uneinheitlich ausgestaltet sind auch die Rechtsmittelverfahren. Gegen die von den kantonalen Steuerbehörden ausgesprochenen Bussen ist der Verwaltungsrechtsweg, gegen die von den kantonalen Strafbehörden verhängten Strafen wegen Steuerbetrug die Strafrechtsbarkeit gemäss StPO vorgesehen. Wird eine von der EStV ausgesprochene Busse angefochten, gelten im Rechtsmittelverfahren die Regeln des VStrR (Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht).

Die in den einzelnen Steuerstrafverfahren für denselben Sachverhalt **ausgefällten Strafen** werden gemäss geltendem Recht schliesslich unbesehen **kumuliert**. Dies erscheint insofern problematisch, als es der auch im Völkerrecht verankerte Grundsatz *ne bis in idem* verbietet, eine Person zwei Mal wegen desselben Sachverhalts strafrechtlich zu verfolgen und zu verurteilen (vgl. auch Art. 11 Abs. 1 StPO). Aus demselben Grund ist fraglich, ob die dargestellte gesetzliche Regelung, welche eine Bestrafung sowohl wegen Steuerhinterziehung als auch wegen Steuerbetrug ausdrücklich vorsieht, vor dem europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) Bestand hätte.

Das **unkoordinierte Nebeneinander von unterschiedlichen Strafkzepten** kommt besonders ausgeprägt zwischen den direkten Steuern einerseits und den indirekten Steuern andererseits zum Vorschein. Historisch ist dies damit zu erklären, dass das von der EStV für die indirekten Steuern anzuwendende VStrR mit Blick auf den in demselben Jahr vollzogenen Beitritt der Schweiz zur europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) geschaffen wurde. Das VStrR steht deshalb, obwohl seinerseits mittlerweile in die Jahre gekommen, grundsätzlich auf dem Boden der völker- und verfassungsrechtlich gewährleisteten strafprozessualen Garantien. Dazu zählt insbesondere das Recht auf ein faires Verfahren und daraus abgeleitet das Recht des Angeschuldigten, die Aussage bzw. jede Mitwirkung im Strafverfahren zu verweigern. Demgegenüber zeigt der bereits erwähnte Verweis auf die Grundsätze des Veranlagungsverfahrens, dass das Recht der direkten Steuern für die von den kantonalen Steuerbehörden durchgeführten Strafuntersuchungen ursprünglich noch auf dem Boden der Mitwirkungspflicht der angeschuldigten Person stand. Dieses Konzept musste indessen aufgrund des Urteils des EGMR vom 3. Mai 2001 aufgegeben werden. In der Folge wurde das Steuerstrafrecht der direkten Steuern (DBG und StHG) EMRK-konform ausgestaltet. Insbesondere ist die angeschuldigte Person bei Einleitung des Steuerstrafverfahrens nun ausdrücklich auf ihr Recht hinzuweisen, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern (Art. 183 Abs. 1 DBG; Art. 57a Abs. 1 StHG). Dies hat dazu geführt, dass die zu einem fairen Verfahren gehörende Waffengleichheit zwischen Strafuntersuchungsbehörde und angeschuldigter Person nun zuungunsten der Steuerbehörden in Schieflage geraten ist. Der Steuerbehörde fehlen jene Untersuchungsmittel, welche im ordentlichen Strafprozess zum Ausgleich der zugunsten der angeschuldigten Person wirkenden strafprozessualen Garantien als selbstverständlich gelten.

Die Widersprüchlichkeiten im geltenden Steuerstrafrecht haben sich schliesslich aufgrund der rasanten **Entwicklung bei der internationalen Steueramtshilfe** in den letzten Jahren weiter vergrössert. Gestützt auf die neu abgeschlossenen oder angepassten Doppelbesteuerungsabkommen werden Bankinformationen nicht nur bei Verdacht auf Steuerwiderhandlungen, sondern auch für Veranlagungszwecke sowohl hinsichtlich der direkten wie indirekten Steuern amtshilfeweise erhoben und dem ersuchenden Staat zur Verfügung gestellt. Diesen Zugang zu Bankdaten haben die inländischen Steuerbehörden nicht einmal bei einem Verdacht auf Steuerhinterziehung. Die Ungleichgewichte zwischen den inländischen und den ausländischen Steuerbehörden werden noch dadurch verstärkt, dass selbst jene Bankdaten im Regelfall von den schweizerischen Steuerbehörden nicht verwertet werden dürfen, welche im Einzelfall amtshilfeweise erhoben werden und für den schweizerischen Fiskus von Bedeutung wären.

2. Zur Vernehmlassungsvorlage im Einzelnen

Die Vernehmlassungsvorlage sieht insbesondere die folgenden Vereinheitlichungsschritte vor:

2.1 Steuerhinterziehung als Grundtatbestand

Wie bereits bei den indirekten Steuern ist nun auch bei den direkten Steuern die Steuerhinterziehung als Grundtatbestand ausgestaltet, während der Steuerbetrug eine qualifizierte Steuerhinterziehung darstellt. Zwischen der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug liegt

somit nicht mehr echte, sondern **unechte Konkurrenz** vor. Das ist nicht zuletzt mit Blick auf den bereits erwähnten Grundsatz *ne bis in idem* zu begrüssen.

2.2 Urkunden-/Arglistmodell beim Qualifikationstatbestand

Während sich der Abgabebetrag bei den indirekten Steuern im geltenden Recht durch das Merkmal der Arglist von der Steuerhinterziehung abgrenzt, ist es beim Steuerbetrug bei den direkten Steuern die Verwendung gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden. Im neu vorgeschlagenen Steuerbetrugstatbestand wird zusätzlich das Arglistmerkmal eingefügt. Wie bereits in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage dargelegt, ist das Arglistkriterium in der Lage, der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens Rechnung zu tragen. **Der vorgeschlagenen Kombination des Urkundenmodells mit dem Arglistmodell kann deshalb zugestimmt werden.** Was im Bereich der direkten Steuern unter arglistigem Verhalten zu verstehen ist, wird durch die Rechtsprechung zu konkretisieren sein.

Antrag 1: Die „nicht deklarierten Steuerfaktoren“ sind untauglich zur Abgrenzung des Verbrechenstatbestandes und durch den hinterzogenen Steuerbetrag zu ersetzen.

In Bezug auf den vorgesehenen Verbrechenstatbestand (als Vortat zur Geldwäscherei) kann grundsätzlich auf das in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage Gesagte verwiesen werden.¹ Dort wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass ein Mindestbetrag von „nicht deklarierten Steuerfaktoren“ (neu Art. 177 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 55c Abs. 2 E-StHG) ein untaugliches Kriterium zur Abgrenzung eines Verbrechenstatbestandes von der Vergehensvariante darstellt. Soll diese Abgrenzung mit Blick auf die tägliche Arbeit der Finanzintermediäre auf der Erfolgsseite ansetzen, so führt kein Weg daran vorbei, auf den hinterzogenen Steuerbetrag abzustellen, welcher auch den Massstab für die Berechnung der Hinterziehungsbusse bildet.

2.3 Strafdrohungen/Strafrahmen von Grund- und Qualifikationstatbestand

Angeglich werden die Strafdrohungen in der Vernehmlassungsvorlage zunächst insofern, als nun auch bei den direkten Steuern für die Steuerhinterziehung auf die Androhung einer Mindestbusse verzichtet wird (Art. 176 Abs. 2 E-DBG; Art. 55b Abs. 2 E-StHG; bisher galt eine Mindestbusse von einem Drittel des hinterzogenen Betrages). Dies ermöglicht zwar die Festsetzung der im Einzelfall schuldangemessenen Busse, macht aber die Arbeit der Steuerbehörde anspruchsvoller.

Eine gewisse Vereinheitlichung der gesetzlichen Strafdrohungen erfolgt in dem Sinne, dass bei den Qualifikationstatbeständen zusätzlich zur Freiheits- bzw. Geldstrafe eine Busse auszusprechen ist, deren Höhe sich nach der Strafdrohung des entsprechenden Grundtatbestandes richtet (vgl. für den Abgabebetrag Art. 14 Abs. 4 E-VStrR, für den Steuerbetrug Art. 177 Abs. 3 E-DBG bzw. Art. 55c Abs. 3 E-StHG). Dies erweist sich als notwendig. Insbesondere bei den direkten Steuern richtet sich die Busse für die Steuerhinterziehung wie im geltenden Recht grundsätzlich nach der Höhe des hinterzogenen Steuerbetrages (Art. 176 Abs. 2 E-DBG; Art. 55b Abs. 2 E-StHG) und ist damit nach oben unbegrenzt. Könnte dagegen der Qualifikationstatbestand nur mit in der Höhe begrenzten und in der Regel bedingten Geldstrafen geahndet werden, würde das qualifizierte Delikt unter Umständen milder bestraft als der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung.

2.4 Allgemeine und besondere Bestimmungen des VStrR

Antrag 2: Die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen im DBG/StHG und das VStrR sind präziser aufeinander abzustimmen.

¹ Vgl. Ziff. 3.2.2., S. 8, Vernehmlassungsstellungnahme FDK vom 17.05.2013 (http://www.fdk-cdf.ch/130517_gafi_gwg_vl_stn_fdk_def_d_uz.pdf),

Art. 180 Abs. 1 E-DBG bzw. Art. 58 Abs. 1 E-StHG erklären (unter dem Titel/Kapitel „Rechtspflege“) die Bestimmungen über „die Verfolgung und Beurteilung von Steuerstraftaten“ für grundsätzlich anwendbar. Weil eine analoge Bestimmung unter dem Titel/Kapitel „Strafbestimmungen“ im E-DBG und E-StHG fehlt, könnte angenommen werden, dass die allgemeinen und besonderen Bestimmungen des VStrR (Art. 2 – 18) keine Anwendung finden. Dass dies indessen nicht so gemeint ist, ergibt sich bereits aus Art. 180 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 E-StHG. Dort wird Art. 9 VStrR ausdrücklich für nicht anwendbar erklärt, was denklösig voraussetzt, dass diese Bestimmung eigentlich anwendbar wäre. Auch aus diversen Bemerkungen im Erläuternden Bericht geht hervor, dass der Bundesrat von der Anwendbarkeit sowohl der allgemeinen wie der besonderen Bestimmungen des VStrR ausgeht. So soll die Gehilfenschaft zu Art. 175 E-DBG/Art. 55a E-StHG unter Verweis auf Art. 5 VStrR strafbar sein (Erläuternder Bericht S. 47). Was die besonderen Straftatbestände des VStrR (Art. 14: Leistungs- und Abgabebetrag; Art. 15: Urkundenfälschung; Art. 16: Urkundenunterdrückung; Art. 17: Begünstigung) betrifft, so wird im Erläuternden Bericht (S. 22) ausgeführt, dass diese nicht ausdrücklich als nicht anwendbar erklärt werden müssten, weil die einzelnen Steuergesetze als Spezialgesetze diesen Bestimmungen vorgingen.

Soweit der E-DBG bzw. E-StHG eine Spezialnorm enthält, ist dies in der Tat unproblematisch, weil die allgemeinere Norm schon deshalb nicht anwendbar ist. So versteht sich ohne weiteres, dass der Abgabebetrag (Art. 14 VStrR) im Recht der direkten Steuern nicht anwendbar ist, weil ihm der Steuerbetrug (Art. 177 E-DBG; Art. 55c E-StHG) vorgeht. Damit ist aber die Grundfrage nicht beantwortet, was zu gelten hat, wenn in den Spezialgesetzen keine Sondernorm existiert. Soweit die direkte Bundessteuer betroffen ist, trifft dies auf die Tatbestände der Urkundenunterdrückung (Art. 16 VStrR) und Begünstigung (Art. 17 VStrR) zu. Demgegenüber sieht die Gesetzesvorlage für die kantonalen Steuern im Wortlaut angepasste Spezialnormen vor (Art. 56 und 57 E-StHG; vgl. dazu Erläuternder Bericht S. 62).

Der bundesrätlichen Intention, dass nicht nur die Verfahrensbestimmungen (Art. 19 ff. VStrR), sondern auch die allgemeinen und besonderen Bestimmungen des VStrR (Art. 2 – 18) im Grundsatz auch bei den direkten Steuern anwendbar sein sollen, ist zuzustimmen. Sie ist jedoch im Gesetzestext unvollkommen bzw. missverständlich umgesetzt. Es wird deshalb vorgeschlagen, **im steuerstrafrechtlichen Teil des DBG/StHG einleitend (und nicht erst unter dem Titel/Kapitel „Rechtspflege“) eine Bestimmung einzufügen, welche das VStrR für anwendbar erklärt, soweit „dieses Gesetz keine besonderen Bestimmungen“ enthält. Nicht anwendbare Bestimmungen, welche nicht durch Spezialbestimmungen im DBG und StHG verdrängt werden, sind dagegen aus Gründen der Rechtssicherheit ausdrücklich zu bezeichnen** (wie dies Art. 180 Abs. 2 E-DBG und Art. 58 Abs. 2 E-StHG bereits ansatzweise machen; zu fragen wäre bspw. weiter, ob die Verfahrensbestimmung für Jugendliche [Art. 23 VStrR], die sich mangels Steuerpflicht höchstens wegen einer Teilnahmehandlung strafbar machen können, für die direkten Steuern Geltung haben soll). Es ergibt sich demnach eine zweistufige Gesetzeshierarchie. Finden sich im DBG/StHG keine Spezialbestimmungen, ist das VStrR anwendbar. Art. 2 VStrR seinerseits erklärt die allgemeinen Bestimmungen des StGB für anwendbar, soweit „dieses Gesetz oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmen“. Ein derartiges Gesetzeswerk ist in der Rechtsanwendung anspruchsvoll, weil es zu zahlreichen Abgrenzungsfragen führt. Umso wichtiger ist es, die Schnittstellen genau zu definieren.

2.5 Vereinheitlichung des Verfahrensrechts

Mit der Ausgestaltung des Steuerbetruges als Qualifikationstatbestand der Steuerhinterziehung (vgl. vorstehend Ziff. 2.2) eng verknüpft ist die vorgeschlagene Vereinheitlichung des Verfahrensrechts. Denn es gehört zum Wesen eines Tatverdachts, dass im Voraus nicht erkennbar ist, wie das Beweisergebnis nach durchgeführter Untersuchung aussehen wird. Möglich ist, dass erste Verdachtsmomente auf ein qualifiziertes Delikt (Steuerbetrug) hinweisen, im Laufe der Ermittlungen aber nur noch Verdachtsgründe für den Grundtatbestand (Steuerhinterziehung) vorliegen. Umgekehrt kann sich der anfängliche Verdacht auf Verwirklichung des Grundtatbestandes im Laufe der Ermittlungen zum Verdacht auf Erfüllung des Qualifikationstatbestandes verdichten. **Die Einführung der unechten Konkurrenz zwi-**

schen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug setzt deshalb zwingend ein einheitliches Verfahren mit einheitlichen Untersuchungsmitteln für beide Straftatbestände voraus.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Vereinheitlichung des Verfahrensrechts geht richtigerweise in Richtung Wiederherstellung der Waffengleichheit zwischen der Steuerbehörde einerseits und der steuerpflichtigen Person andererseits. Es ist deshalb naheliegend, das jahrelang erprobte VStrR im Grundsatz nun auch für die direkten Steuern für anwendbar zu erklären (vgl. Art. 180 Abs. 1 E-DBG; Art. 58 Abs. 1 E-StHG). Es gibt eigentlich keinen Grund zur Annahme, dass die kantonalen Steuerbehörden nicht ebenso in der Lage wären, die ihnen neu zur Verfügung gestellten Untersuchungsmittel gesetz- und das heisst vor allem verhältnismässig einzusetzen, wie dies bisher bereits die EStV getan hat. Es sind auch die kantonalen Steuerbehörden, welche an dem oft zitierten Vertrauensverhältnis zwischen den Bürgerinnen und Bürgern einerseits und den Steuerbehörden andererseits teilhaben. Entsprechend verdienen die kantonalen Steuerbehörden auch Vertrauen dahingehend, dass sie insbesondere von der Möglichkeit der Bankauskunft verantwortungsvoll Gebrauch machen. Dass der Wert des Vertrauensverhältnisses zwischen Bürger und Staat weiterhin hochgehalten wird, zeigt sich auch daran, dass **am Bankgeheimnis, soweit das Veranlagungsverfahren betroffen ist, nicht gerüttelt werden soll.**

Verfehlt wäre es indessen, selbst bei einem konkreten Verdacht auf Steuerhinterziehung das uneingeschränkte Vertrauen der Steuerbehörden in die verdächtige steuerpflichtige Person weiterhin einfordern zu wollen. In diesem Fall ist im Gegenteil Missvertrauen angebracht. Beispielhaft erwähnt seien etwa jene Verdachtsfälle, welche sich aus den von steuerpflichtigen Personen geltend gemachten Kosten für Liegenschaftsunterhalt ergeben können. Ergibt die Querkontrolle, dass der Rechnungssteller weder den Arbeitserlös noch das auf der Rechnung aufgeführte Bankkonto deklariert, liegt der Verdacht nahe, dass auf dieses Konto nicht nur dieses eine Mal Erlös aus Schwarzarbeit geflossen ist. Ist die steuerpflichtige Person nicht bereit, die entsprechenden Kontoauszüge offen zu legen, so stellt es eine angemessene Reaktion des Staates dar, den Steuerbehörden den Weg zur Bankauskunft zu öffnen.

Mit Blick auf die vorgeschlagene Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen einer Strafuntersuchung wegen Hinterziehung direkter Steuern gilt es ferner darauf hinzuweisen, dass die Veranlagung von Einkommen und Vermögen die massgebende Grundlage für die Vergabe einer immer grösseren Zahl von staatlichen Leistungen darstellt. Zu erwähnen sind hier von den Stipendien über die Prämienverbilligungen für Krankenkassen und die Ergänzungsleistungen für AHV/IV bis hin zur Sozialhilfe. **Das geltende Recht ist inkonsequent, wenn es den kantonalen Steuerbehörden selbst bei einem konkreten Hinterziehungsverdacht jene Mittel verweigert, welche es für die Untersuchung von weiteren, auf den fehlerhaften Steuerdaten basierenden Betrugshandlungen als selbstverständlich erachtet.** Noch gravierender ist es, wenn der Staat dannzumal mit umso schwereren Grundrechtseingriffen (Stichwort etwa: „Sozialdetektive“) antwortet. **Wenn Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt sein soll, muss sie mit denselben Mitteln bekämpft werden wie jede andere Straftat auch.**

Was schliesslich die internationale Entwicklung betrifft, so hat diese dazu geführt, dass die Schweiz dem Ausland nun nicht nur bei Verdacht auf Steuerhinterziehung, sondern bereits für Veranlagungszwecke sowohl hinsichtlich direkter wie indirekter Steuern Amtshilfe leistet und dabei auch Bankdaten übermittelt. Den inländischen Steuerbehörden stehen diese hingegen nicht einmal bei einem Verdacht auf Steuerhinterziehung, geschweige denn im Veranlagungsverfahren zur Verfügung. Für eine derartige Benachteiligung der inländischen gegenüber den ausländischen Steuerbehörden gibt es keine Rechtfertigung. Dass die Gesetzesvorlage im Rahmen der **inländischen Steuerveranlagungsverfahren keine Aufhebung des Bankgeheimnisses vorsieht** und insofern nicht zu einer Gleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Steuerbehörden führt, ist politisch durchaus verständlich. Die internationale Dimension zeigt indes, dass die vorgeschlagene begrenzte Öffnung des Bankgeheimnisses wenigstens bei einem konkreten Verdacht auf Steuerhinterziehung überfällig ist. Dieser Schritt ist nicht zuletzt auch mit Blick auf die vom Bundesrat verfolgte Weiss-

geldstrategie konsequent. Die Schweiz hat kein Interesse daran, international in den Ruf zu geraten, für Steuerhinterzieher sei die Wohnsitzverlegung in die Schweiz der beste Schutz.

Werden den kantonalen Steuerbehörden neue Untersuchungsmöglichkeiten und Zwangsmassnahmen zur Verfügung gestellt, so ändert sich ihre Rolle derart, dass dies von der Bevölkerung als grundlegender Wandel des Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigen und kantonalen Steuerbehörden wahrgenommen werden kann. Wir erachten es deshalb als angezeigt, die Hürde für den Zugang zu Bankinformation und zum Einsatz von Zwangsmitteln zu erhöhen, indem der Entscheid darüber einer Verwaltungsgerichtsbehörde übertragen wird. Den Erfordernissen der Gewaltenteilung und der Unabhängigkeit würde dadurch besser Rechnung getragen.

Antrag 3: Wir beantragen, dass der Entscheid über den Zugang zu Bankinformationen und den Einsatz von Zwangsmassnahmen einer Verwaltungsgerichtsbehörde übertragen wird.

2.6 Konkurrenzen

Antrag 4: Die Regelung der Konkurrenzen ist zur Vereinheitlichung noch einmal zu überarbeiten.

Erfüllt der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen, so gilt im gemeinen Strafrecht das sog. Asperationsprinzip, d.h. das Gericht verurteilt zu der Strafe der schwersten Straftat und erhöht diese angemessen (Art. 49 Abs. 1 StGB). Davon abweichend sieht Art. 9 VStrR für Bussen und Umwandlungsstrafen deren Kumulation vor. Während diese Bestimmung und damit das Kumulationsprinzip im Verrechnungssteuergesetz (VStG, vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG) und im Stempelabgabengesetz (StG, vgl. Art. 50 StG) weiterhin Geltung hat, erklären Art. 180 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 E-StHG das Kumulationsprinzip bzw. Art. 9 VStrR für nicht anwendbar. Art. 101 Abs. 3 E-MWStG wiederum sieht für die von der Zollverwaltung verfolgten Widerhandlungen das Asperationsprinzip vor. Dasselbe gilt für mehrere von der EStV verfolgte Widerhandlungen (Art. 101 Abs. 4 E-MWStG). Im Übrigen soll auch im Mehrwertsteuerbereich das Kumulationsprinzip (wieder) gelten, sieht die Gesetzesvorlage doch die Aufhebung der in Art. 101 Abs. 1 MWStG bisher verankerten Nichtanwendbarkeit von Art. 9 VStrR vor. Noch einmal anders sieht es aus, wenn verschiedene Verwaltungsbehörden zwar in demselben Sachzusammenhang, aber gestützt auf unterschiedliche Steuergesetze bzw. für unterschiedliche Steuerarten (Stempelabgaben, MWSt, VSt) Bussen aussprechen. Liegen bei Beurteilung der Steuerwiderhandlung betr. die direkten Steuern bereits rechtskräftig ausgesprochene Bussen für andere Steuern (MWSt, VSt, Stempelabgaben) vor, so sind diese bei der Strafzumessung angemessen zu berücksichtigen (Art. 181 E-DBG; Art. 59a E-StHG). Für den Fall, dass die Bussen hinsichtlich der direkten Steuern als erste rechtskräftig werden, fehlen dagegen in den andern Steuergesetzen die analogen Bestimmungen. Ob Bussen kumuliert werden oder nicht, hängt somit gemäss Gesetzesvorlage von der zeitlichen Abfolge der verschiedenen Steuerstrafverfahren und damit vom Zufall ab.

Die dargestellten Regelungen der Gesetzesvorlage vermitteln alles andere als den Eindruck einer Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts. Die Konkurrenzfrage ist deshalb noch einmal grundsätzlich zu überdenken. Dabei wird auch zu überlegen sein, ob die wechselseitigen Konkurrenzen der verschiedenen Steuerarten nicht einheitlich im VStrR geregelt werden sollten.

Gemäss den Ausführungen im Erläuternden Bericht (S. 51) sind die erwähnten Art. 180 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 E-StHG, welche Art. 9 VStrR für nicht anwendbar erklären, dahin zu verstehen, dass für mehrere Steuerjahre ausgesprochene Hinterziehungsbussen nicht zu kumulieren seien. Anders würde es sich wohl dann verhalten, wenn eine andere kantonale Steuerbehörde aufgrund eines Wohnsitzwechsels der steuerpflichtigen Person für andere Steuerjahre bereits rechtskräftig Bussen ausgesprochen hat. Das Asperationsprinzip könnte in diesem Fall nicht angewandt werden, weil unterschiedliche Behörden zuständig sind (vgl. Erläuternder Bericht zu Art. 181, S. 51). Auch insoweit würde die Strafzumessung somit dem

blossen Zufall überlassen. Darüber hinaus widerspricht die Anwendung des Asperationsprinzips dem Wortlaut von Art. 176 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 55b Abs. 2 E-StHG. Nach diesen Bestimmungen richtet sich die Busse nach der Höhe der hinterzogenen Steuer. Auf eine Bussenbemessung auf der Grundlage des hinterzogenen Steuerbetrags ist das Asperationsprinzip gemäss Art. 49 Abs. 1 StGB nicht anwendbar. Dies allein schon deshalb, weil als „schwerste Straftat“ jene gilt, die gemäss abstrakter Strafdrohung des Gesetzes mit der höchsten Strafe bedroht ist, nicht dagegen jene, die nach den konkreten Umständen am schwersten wiegt (BSK Strafrecht I – Jürg-Beat Ackermann, Art. 49 N 47). Der Strafrahmen der Steuerhinterziehung ist indessen nach oben offen, d.h. der Tatbestand enthält gar keine abstrakte Strafdrohung, auf die Bezug genommen werden könnte.

2.7 Strafbarkeit der juristischen Person

Antrag 5: Die Bussenbemessung ist vertieft zu prüfen und im DBG und StHG ist eine Sondernorm für das Bussenmaximum zu schaffen

Im gemeinen Strafrecht sowie im Steuerstrafrecht betr. indirekte Steuern gilt der Grundsatz, dass die Strafbestimmungen auf diejenigen natürlichen Personen anwendbar sind, welche beim Besorgen der Angelegenheiten einer juristischen Person eine Widerhandlung begangen haben (vgl. Art. 6 Abs. 1 VStrR). Ausnahmsweise kann im Bereich der indirekten Steuern die juristische Person bestraft werden, wenn die Ermittlung der strafbaren Person unverhältnismässige Untersuchungsmassnahmen erfordern würde und eine Busse von höchstens 5000 Franken in Betracht fällt (Art. 7 VStrR). Einzelne Spezialregelungen sehen ein höheres Bussenmaximum vor (so Art. 100 MWStG ein solches von 100 000 Franken). Demgegenüber kennt das geltende Recht der direkten Steuern für die Übertretungen die uneingeschränkte Strafbarkeit der juristischen Person (vgl. Art. 181 DBG; Art. 57 Abs. 1 StHG). Zusätzlich können die für die juristische Person handelnden Organe und Vertreter bestraft werden (Art. 181 Abs. 3 DBG; Art. 57 Abs. 1 StHG). Wegen Steuerbetrugs kann eine juristische Person theoretisch bestraft werden, wenn die Tat wegen mangelhafter Organisation des Unternehmens keiner bestimmten natürlichen Person zugerechnet werden kann (Art. 102 Abs. 1 StGB; sog. subsidiäre Strafbarkeit). Die fehlende Zurechenbarkeit ist bei einem Urkunden delikt in der Praxis freilich schwer vorstellbar.

Der Bundesrat schlägt vor, entsprechend den allgemeinen strafrechtlichen Regeln, auch bei den direkten Steuern von der uneingeschränkten Strafbarkeit der juristischen Person abzu- sehen (Erläuternder Bericht S. 17). Demnach soll auch für die direkten Steuern die Lösung des VStrR gelten und auf diesem Weg das Steuerstrafrecht in diesem Bereich ebenfalls vereinheitlicht werden. Dem kann nur mit Vorbehalten zugestimmt werden.

Zunächst gilt es zu bedenken, dass die bisherige Möglichkeit der Bestrafung einer juristischen Person mitunter zu einer wesentlichen Verfahrensvereinfachung führen kann, weil die verantwortliche natürliche Person innerhalb des Unternehmens nicht ausfindig gemacht werden musste. Aus diesem Grund wird **vorgeschlagen, im DBG und StHG abweichend zu Art. 7 VStrR und analog zu Art. 100 MWStG eine Sondernorm mit wesentlich höherem Bussenmaximum zu schaffen**. Dies nicht zuletzt auch im Hinblick auf den nunmehr als Ordnungswidrigkeit ausgestalteten Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung (Art. 174 E-DBG; Art. 55 E-StHG). Reicht eine juristische Person ihre Steuererklärung nicht ein, so ist die Ermittlung der dafür verantwortlichen natürlichen Person in vielen Fällen unverhältnismässig.

Vertieft zu prüfen ist ferner die Frage der Bussenbemessung. Wird diese an der zugunsten der juristischen Person hinterzogenen Steuer ausgerichtet (Erläuternder Bericht S. 48), so knüpft man an deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an, die sich von derjenigen der handelnden natürlichen Person massiv unterscheiden kann. Bei den im Vergleich zum gemeinen Strafrecht hohen Bussen im Hinterziehungsverfahren erscheint es nicht nur von sekundärer Bedeutung, ob der für die Strafzumessung entscheidende Taterfolg bei der gebüssten Person oder bei einer Drittperson eingetreten ist.

Zusammengefasst ergibt sich, dass die bei den direkten Steuern bisher uneingeschränkt mögliche Bestrafung der juristischen Person, verbunden mit der zusätzlichen Bestrafung der Organe und Vertreter, vom Bundesrat zu Recht hinterfragt wird. **Die Einzelheiten für eine ausgewogene neue Gesamtlösung sind jedoch noch zu erarbeiten.**

2.8 Zuständigkeiten

Wie bisher bei den indirekten Steuern ist nun auch im Bereich der direkten Steuern vorgesehen, dass die **Untersuchung sowohl der einfachen wie der qualifizierten Steuerhinterziehung (d.h. des Steuerbetrugs) den Steuerbehörden** obliegt. Diese verfügen nicht nur über die dafür unerlässliche steuerrechtliche Fachkompetenz. Die Regelung bietet auch Gewähr dafür, dass die zahlreichen Bagatellfälle weiterhin effizient und ohne Inanspruchnahme der kantonalen Staatsanwaltschaften erledigt werden können. Anders als im geltenden Recht ist auch beim Verdacht auf Steuerbetrug die Überweisung der Akten an die Staatsanwaltschaft erst vorgesehen, wenn die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Voraussetzungen für das Verhängen einer Freiheitsstrafe oder einer freiheitsentziehenden Massnahme für gegeben hält (Art. 183 Abs. 3 E-DBG; Art. 58a Abs. 2 E-StHG) oder wenn die angeschuldigte Person eine gerichtliche Verurteilung verlangt hat (Art. 73 Abs. 1 VStrR). Dadurch sollte sich die Zusatzbelastung der kantonalen Staatsanwaltschaften und Strafgerichte in Grenzen halten, zumal andererseits in den Steuerstrafverfahren der verwaltungsgerichtliche Rechtsmittelweg nun entfällt.

Antrag 6: Den Kantonen ist die Möglichkeit einzuräumen, die Anklage durch die Verwaltung oder die Staatsanwaltschaft vertreten zu lassen.

Wenn die mit der Durchführung von Strafuntersuchungen (inkl. allfälliger Zwangsmassnahmen wie etwa einer Hausdurchsuchung) betrauten Personen einer besonderen Ausbildung bedürfen (Art. 21 Abs. 1 VStrR), so darf davon ausgegangen werden, dass sie auch in der Lage sind, die **Anklage vor Strafgericht** zu vertreten. Aufgrund der stark divergierenden Grössen sowohl der kantonalen Steuerbehörden wie der kantonalen Staatsanwaltschaften sollte der **Bundesgesetzgeber den Kantonen hier organisatorische Freiheiten zusprechen.**

Antrag 7: Die Frage der örtlichen Zuständigkeit ist nochmals vertieft zu prüfen und im DBG und StHG eine Spezialregelung vorzusehen.

Örtlich zuständig für die Durchführung der Steuerstrafverfahren ist gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStrR die Steuerverwaltung bzw. das Strafgericht entweder am Wohnsitz der angeschuldigten Person oder es gilt der Gerichtsstand des Tatortes gemäss Art. 31 – 37 StPO. Sofern in einem Straffall nur direkte Steuern betroffen sind, ergibt der Gerichtsstand des Tatortes keinen Sinn. Die Konsequenz könnte sein, dass sich eine Steuerverwaltung gestützt auf das Tatortprinzip mit Steuerstrafverfahren von angeschuldigten Personen befassen müsste, die gar nie bei ihr steuerpflichtig waren. Es ist deshalb **im DBG/StHG eine Spezialregelung für die örtliche Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren vorzusehen.** Grundsätzlich wird an die örtliche Steuerpflicht der angeschuldigten Person anzuknüpfen sein. Sind dagegen Steuern zugunsten einer juristischen Person hinterzogen worden, ist deren Sitz für die örtliche Zuständigkeit als massgebend zu erklären.

2.9 Abgekürztes Verfahren

Antrag 8: Das Verfahren bei Verletzung von Verfahrenspflichten im Bereich der direkten Steuern ist zu vereinfachen und der Bussenrahmen des abgekürzten Verfahrens ist zu erweitern.

Gemäss Art. 65 Abs. 1 VStrR kann der Strafbescheid ohne vorherige Aufnahme eines Schlussprotokolls erlassen werden, wenn die Widerhandlung offenkundig ist, die Busse nicht mehr als 2000 Franken beträgt und der Beschuldigte nach Bekanntgabe der Höhe der Busse und der Leistungspflicht ausdrücklich auf jedes Rechtsmittel verzichtet.

Für die Massenbestrafung von steuerpflichtigen Personen wegen Nichteinreichens der Steuererklärung ist diese Verfahrensform wegen des geforderten Rechtsmittelverzichts nicht zweckdienlich. Von jenem Personenkreis, welcher sich Jahr für Jahr weigert, die geforderte Steuererklärung einzureichen, wird auch keine entsprechende Verzichtserklärung beizubringen sein. Vielmehr ist im Recht der direkten Steuern eine **Vorschrift einzufügen, welche für die Ordnungswidrigkeit der Verfahrenspflichtverletzung die direkte Zustellung eines Strafbescheids mit Rechtsmittelbelehrung ohne vorgängige Verfahrenseröffnung vorsieht**. In verschiedenen kantonalen Steuergesetzen ist diese Vorgehensweise bereits ausdrücklich festgelegt.

Für einfache Fälle von Steuerhinterziehung stellt das abgekürzte Verfahren dagegen auch im Bereich der direkten Steuern eine angemessene Lösung dar. Schon bisher wird in verschiedenen Kantonen ähnlich vorgegangen. Vor dem Hintergrund der vergleichsweise hohen, am hinterzogenen Steuerbetrag orientierten Bussen erscheint es jedoch wichtig, das **Bussenmaximum von 2000 Franken erheblich zu erhöhen**.

2.10 Weitere Bemerkungen zu einzelnen Gesetzesbestimmungen

Art. 185 E-DBG (Stellung der ESTV)

Es ist durchaus richtig, dass der Bundesrat für ein vereinheitlichtes Steuerstrafrecht auch die einheitliche Umsetzung sicherstellen will. Dennoch stellt sich die Frage, ob die Gesetzesvorlage noch innerhalb der verfassungsmässigen Kompetenzordnung bleibt.

Art. 193 Abs. 1 E-DBG/Art. 61 Abs. 1 E-StHG

Anders als das bisherige Recht stellt der Gesetzesvorschlag beim Beginn der Verfolgungsverjährung nun auf die StGB-Lösung ab, d.h. grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Tatbegehung (Art. 98 Abs. 1 StGB). Damit entsteht eine Disharmonie zur Verwirkungsregelung beim Nachsteuerrecht, welches auf den Ablauf der Steuerperioden abstellt (Art. 152 DBG). Es erscheint prüfenswert, ob trotz der einheitlichen Verfahrensregelung für Grund- und Qualifikationstatbestand eine bessere Harmonisierung der beiden Rechtsordnungen – auch im Hinblick auf die Dauer der Verjährungsfristen - möglich ist.

Art. 72xxx E-StHG

Im Hinblick insbesondere auf die organisatorischen Umstellungen in den Kantonen müssen hinreichend lange Fristen vorgesehen werden. Zudem ist sicherzustellen, dass Bund und Kantone die Änderungen gleichzeitig vornehmen.