

**Erläuternder Bericht  
zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des  
Steuerstrafrechts**

vom 29. Mai 2013

---

---

## Übersicht

*Das Steuerstrafrecht dient der Durchsetzung des Steuerrechts. Es ist Teil des Kriminalstrafrechts. Deshalb sind einerseits die Verfahren zur Verfolgung von Widerhandlungen gegen die Steuergesetze nach strafprozessualen Grundsätzen auszugestalten, andererseits hat die Beurteilung allgemeinstrafrechtlichen Prinzipien zu genügen. Diese Verfahren und Grundsätze sind im geltenden Steuerstrafrecht betreffend die direkten Steuern, die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben nicht einheitlich und konsequent umgesetzt. Ein Lebenssachverhalt, der verschiedene Steuerstraftatbestände verwirklicht, wird deshalb von den verschiedenen, dafür zuständigen Behörden nach teils unterschiedlichen Verfahren verfolgt und beurteilt.*

*Die Vorlage verfolgt deshalb zwei Hauptziele: Einerseits sollen auf alle Strafverfahren dieselben Verfahrensbestimmungen Anwendung finden, und andererseits soll die Beurteilung des Lebenssachverhalts unabhängig von der betroffenen Steuer nach möglichst einheitlich ausgestalteten Straftatbeständen und strafrechtlichen Grundsätzen erfolgen. Damit wird eine rechtsgleiche, effiziente und effektive Aufklärung von Steuerstraftaten sichergestellt und gleichzeitig eine Überbestrafung vermieden. Die Vorlage hat im Wesentlichen Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG), des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG), des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) und des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) zum Gegenstand. Im Bereich der direkten Steuern bringt die Vorlage eine wesentliche Ausdehnung der Untersuchungsmassnahmen für die kantonalen Steuerbehörden in Strafverfahren mit sich. Dies umfasst auch das Einholen von Informationen bei Banken, wenn Verdacht auf eine Steuerstraftat besteht. Allerdings ist dafür die Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin der kantonalen Steuerverwaltung notwendig.*

*Die Vorlage erfordert zudem Anpassungen im Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) und im Rechtshilfegesetz (IRSG).*

## Ausgangslage

*Die Motion Schweiger beauftragte den Bundesrat, eine umfassende Revision des Steuerstrafrechts vorzubereiten. Daneben bedingt die Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'Action Financière (GAFI) zur Bekämpfung der Geldwäsche eine Ausweitung der bestehenden Straftatbestände der direkten und indirekten Steuern als Vortat zur Geldwäsche. Die im Rahmen dieser GAFI-Vorlage eingeführten neuen Tatbestände können nur mit griffigen Untersuchungsmitteln verfolgt werden. Mit der Revision des Steuerstrafrechts sind bestehende Schwächen des geltenden Rechts zu beheben. Dazu zählen namentlich das Nebeneinander verschiedener Straftatbestände und Verfahren, die mangelnde Koordination der verschiedenen Verfahren mit demselben Sachzusammenhang sowie das Ungleichgewicht zwischen den Untersuchungsmöglichkeiten der Steuerbehörde im Bereich der direkten Steuern einerseits und den Beschuldigtenrechte andererseits.*

---

### ***Inhalt der Vorlage***

*Die Verfolgung und Beurteilung von Steuerstraftaten setzt spezifische Fachkenntnisse der jeweils betroffenen Steuerart voraus. Daher soll die Kompetenz zur Strafverfolgung und zum Entscheid soweit als möglich in der Zuständigkeit der Steuerbehörden liegen, welche bereits über diese Fachkenntnisse verfügen. Mit dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) besteht eine Verfahrensordnung, welche auf die Besonderheiten von Strafverfahren, welche durch Verwaltungsbehörden geführt werden, zugeschnitten ist. Sie gilt heute bereits für die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben. Neu sollen die Bestimmungen des VStrR auch auf die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen die direkten Steuern Anwendung finden. Damit findet einerseits auch hier ein Strafverfahrensgesetz Anwendung, das den Besonderheiten solcher Verfahren Rechnung trägt. Andererseits kann damit die zwischen den direkten und indirekten Steuern angestrebte Vereinheitlichung im Verfahren sichergestellt werden.*

*Die Anwendung der Bestimmungen des VStrR führt bei den kantonalen Steuerbehörden im Bereich der direkten Bundessteuern zu einer Kompetenzerweiterung: Sie verfügen neu über strafprozessuale Untersuchungsmittel. Für ihre Verfahren stehen ihnen dieselben Untersuchungsmittel zur Verfügung, welche bis anhin der ESTV im Rahmen besonderer Steueruntersuchungen vorbehalten waren. Damit können die kantonalen Steuerbehörden mit effizienten Mitteln Verstösse gegen das DBG und ihre eigenen Steuergesetze in eigener Kompetenz verfolgen. Zur Klärung des Tatverdachts können sie namentlich Zeugen einvernehmen oder schriftliche Auskünfte einholen. Die Zeugnispflicht besteht auch für Bankangestellte, weshalb die Steuerbehörden im Strafverfahren zur Klärung des Tatverdachts auch von Banken Informationen einholen können. Anfragen kantonaler Steuerverwaltungen an Banken können indessen nur mit Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin der jeweiligen kantonalen Steuerverwaltung erfolgen. Unter Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips sind auch Zwangsmassnahmen wie Hausdurchsuchungen oder Verhaftung möglich. Eine Hausdurchsuchung kann allerdings nur vom Vorsteher oder der Vorsteherin der jeweiligen Steuerverwaltung und Haft nur von einem Gericht angeordnet werden. Sämtliche Untersuchungshandlungen sind gerichtlich überprüfbar. Grundsätzlich fällen die Steuerbehörden auch den Strafscheid. Eine gerichtliche Beurteilung erfolgt nur dann, wenn am Ende der Untersuchung eine Freiheitsstrafe angezeigt erscheint oder der Beschuldigte darum ersucht. An diesen Verfahren kann sich die ESTV im Rahmen ihrer Aufsichtsfunktion beteiligen und Rechtsmittel ergreifen. Die ESTV kann die Zuständigkeit zur Strafverfolgung an sich ziehen, wenn die zuständige kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer trotz Aufforderung der ESTV kein Strafverfahren führt. Sie kann zudem in Fällen mit Bezug zu mehreren Kantonen auf Ersuchen einer kantonalen Steuerverwaltung eine Untersuchung durchführen.*

---

*Die Straftatbestände werden soweit möglich nach vergleichbaren Tatbestandsmerkmalen aufgebaut, wobei als Grundtatbestand die unrechtmässige Steuerverkürzung (Steuerhinterziehung) gilt. Dieser Tatbestand kann auch fahrlässig verwirklicht werden; der Strafrahmen trägt dem geringeren Verschulden bei Fahrlässigkeit Rechnung. Der Grundtatbestand enthält sowohl bei den direkten als auch bei den indirekten Steuern vergleichbare Tatbestandsmerkmale. Darauf aufbauend werden qualifizierte Tatbestände (Steuerbetrug) definiert. Deren qualifizierende Elemente sind dabei entweder die arglistige Vorgehensweise oder die Verwendung falscher Urkunden zwecks Täuschung der Steuerbehörde. Die qualifizierten Tatbestände (als Vergehen und als Verbrechen ausgestaltet) sind Teil der GAFI-Vorlage.*

*Die Strafbarkeit der juristischen Person für die Hinterziehung der Einkommens- und Gewinnsteuer wird aufgehoben. Damit wird konsequent umgesetzt, dass sich ein Strafverfahren nach allgemein geltenden Grundsätzen gegen die handelnden natürlichen Person richten muss, und die juristische Person nur in Ausnahmefällen und unter bestimmten Voraussetzungen einer strafrechtlichen Haftung unterliegt.*

*Die Änderungen im MWSTG bezwecken die Umsetzung von einheitlichen strafrechtlichen Grundsätzen im Steuerstrafrecht. Dabei werden auch die Verjährungsbestimmungen vereinfacht und grundrechtliche Garantien wie das Beweisverwertungsverbot dem Recht der direkten Steuern angepasst.*

*Schliesslich tragen gegenseitige Meldepflichten zu einer Koordination der Verfahren mit selbem Sachzusammenhang und damit zur Vermeidung von Überbestrafung bei.*

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1 Grundzüge der Vorlage</b>	<b>6</b>
1.1 Ziel und Zweck des Steuerstrafrechts	6
1.2 Ausgangslage zur Revision	6
1.3 Vernehmlassung zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'Action Financière (GAFI)	7
1.4 Geltendes Recht	8
1.5 Schwächen der geltenden Rechtsordnung	15
1.6 Statistische Angaben zur Steuerhinterziehung in der Schweiz	19
<b>2 Beantragte Neuregelung</b>	<b>20</b>
2.1 Ziele der Revision	20
2.2 Konzeption	20
2.2.1 Direkte Steuern	20
2.2.2 Indirekte Steuern	27
2.2.3 Anpassung der Verjährungsfristen und Sanktionen an das StGB	28
<b>3 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen</b>	<b>28</b>
3.1 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht	29
3.2 Rechtshilfegesetz	33
3.3 Bundesgesetz über die Stempelabgaben	33
3.4 Mehrwertsteuergesetz	33
3.5 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	43
3.6 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden	61
3.7 Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer	64
<b>4 Auswirkungen</b>	<b>64</b>
4.1 Auswirkungen auf den Bund	65
4.2 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden	66
4.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	67
<b>5 Rechtliche Aspekte</b>	<b>67</b>
5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	67
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	68
5.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	68

# **Erläuternder Bericht**

## **1 Grundzüge der Vorlage**

### **1.1 Ziel und Zweck des Steuerstrafrechts**

Die Steuerrechtsordnung bedarf zu ihrer Verwirklichung des Schutzes durch das Strafrecht. Das Steuerstrafrecht ist zwar nicht der einzige Einflussfaktor auf die Steuerehrlichkeit. Ein funktionierendes Steuerstrafsystem ist aber dennoch unverzichtbar. Es soll zudem eine rasche, effiziente und faire Ahndung von Steuerstraftaten ermöglichen.

Das Steuerstrafrecht soll folgende Zwecke erfüllen: Einerseits soll der Steueranspruch der Allgemeinheit geschützt werden. Das Steuerstrafrecht schützt die Ordnung, die dazu dient, den Steueranspruch durchzusetzen. Diese Ordnung folgt den Systemen der Selbstveranlagung (indirekte Steuern) und der Selbstdeklaration mit gemischtem Veranlagungsverfahren (direkte Steuern). Diese Systeme ermöglichen einerseits eine Steuererhebung ohne intensive Überwachung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Bürgerinnen und Bürger. Andererseits soll die vollständige und korrekte Veranlagung durchgesetzt werden. Damit sollen Steuerausfälle verhindert und im Ergebnis eine möglichst gerechte Verteilung der Steuerlast nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht werden. Ein wesentliches Instrument zur Durchsetzung vollständiger und korrekter Veranlagungen ist die Prävention und damit die Stärkung der Bereitschaft zu pflichtkonformem Verhalten (vollständige und korrekte Deklaration, «Steuermoral»). Das kann erreicht werden durch die Sicherstellung einer hohen Entdeckungswahrscheinlichkeit und die Bestrafung rechtswidrigen Verhaltens.

Um diese Ziele zu erreichen, müssen neben klar umschriebenen Straftatbeständen auch effiziente Untersuchungsmittel zur Verfügung stehen. Schliesslich ist - wie jedes Gesetz- auch das Steuerstrafrecht auf den klaren Willen zur Durchsetzung angewiesen.

### **1.2 Ausgangslage zur Revision**

Das Steuerstrafrecht umfasst die Straftatbestände, die zu deren Verfolgung definierten Verfahrens- und Zuständigkeitsbestimmungen und die Verjährungsbestimmungen. Es ist für die verschiedenen Steuerarten in den jeweiligen Steuergesetzen geregelt. Sowohl materiell bezüglich der Tatbestände als auch formell bezüglich Zuständigkeit und Verfahren bestehen teilweise unterschiedliche Regelungen (vgl. Ziff. 1.4).

Das Eidgenössische Parlament hat am 1. März 2011 die Motion Schweizer «Umfassende Revision des Steuerstrafrechts, 10.3493» überwiesen. Die Motion fordert eine umfassende Revision des eidgenössischen Steuerstrafrechtes, wobei das «bestehende

traditionelle, spezifisch schweizerische Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Staat» die Leitlinie darstellen und weiterhin zwischen den Kategorien Steuerbetrug<sup>1</sup> und Steuerhinterziehung unterschieden werden soll, ihre Abgrenzung aber namentlich auch nach der materiellen Schwere des Steuerdeliktes erfolgen soll. Zentrale Elemente der Revision sollen zudem die Vereinheitlichung und Vereinfachung von Verfahren und Strafsanktionen über alle Steuer- und Abgabenerlasse hinweg sowie explizite Verfahrensgarantien sein.

Der Bundesrat hat am 21. September 2012 das EFD beauftragt, bis zum Frühjahr 2013 eine Vernehmlassungsvorlage zu einer Revision des Steuerstrafrechts auszuarbeiten.

### **1.3 Vernehmlassung zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'Action Financière (GAFI)**

Im Februar 2012 hat die Groupe d'Action Financière (GAFI)<sup>2</sup> die revidierten Empfehlungen zur Bekämpfung der Geldwäsche verabschiedet. Die Umsetzung der revidierten Empfehlungen bedingt in der Schweiz verschiedene Anpassungen des geltenden Rechts. Der Bundesrat hat am 27. Februar 2013 für die entsprechende Vorlage zur Umsetzung der revidierten Empfehlungen der GAFI (im folgenden GAFI-Vorlage) die Vernehmlassung eröffnet. Die ursprünglich festgelegte Vernehmlassungsfrist (15. Juni 2013) wurde bis zum 1. Juli 2013 verlängert. Nach den revidierten Empfehlungen sind unter anderem «Steuerdelikte» als Vortaten zur Geldwäsche zu bezeichnen. Die GAFI-Vorlage setzt diese Empfehlung um, indem sie für die indirekten Steuern einerseits den Anwendungsbereich des bestehenden Verbrechenstatbestands von Artikel 14 Absatz 4 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) auf die Mehrwertsteuer generell, die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben ausdehnt. Andererseits schafft sie für die direkten Steuern einen neuen Verbrechenstatbestand. Der geltende Tatbestand des Steuerbetrugs (Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) wird aufgehoben. Die durch diese Änderungen entstehende Lücke zwischen dem Übertretungstatbestand des geltenden Rechts und dem neuen Verbrechenstatbestand wird durch einen ebenfalls neu formulierten Vergehenstatbestand gefüllt.

Hinsichtlich der Verfahrensvorschriften beruht die GAFI-Vorlage noch auf der bestehenden Ordnung. Die definitive Regelung des Verfahrens und der Zuständigkeit zur Verfolgung der neuen Tatbestände bei den direkten Steuern wurde bewusst vorgesehen, aber ausdrücklich der Steuerstrafrechtsrevision vorbehalten.

<sup>1</sup> Für das geltende Recht korrekterweise „Verwendung falscher Urkunden“, vgl. französischen Text von Art. 186 DBG: „usage de faux“

<sup>2</sup> Englisch: Financial Action Task Force (FATF)

Soweit die GAFI-Vorlage bereits Straftatbestände definiert, sind diese für die Steuerstrafrechtsrevision massgebend und werden deshalb für diese Vorlage übernommen.

## **1.4            Geltendes Recht**

### ***Straftatbestände und Strafraumen***

Die einzelnen Steuergesetze stellen die Verletzung spezifischer Pflichten, welche die jeweiligen Steuergesetze auferlegen, unter Strafe. Dies betrifft zur Hauptsache die folgenden Gesetze:

- Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11);
- Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14);
- Verrechnungssteuergesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21);
- Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10);
- Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20).

Ausserdem enthält das VStR einzelne für die indirekten Steuern relevante Strafbestimmungen.

Die genannten Steuergesetze stellen regelmässig die Steuerhinterziehung unter Strafe. Steuerhinterziehung bedeutet dabei das Bewirken einer Steuerverkürzung, und damit das Vorenthalten von Steuern. Dieser Erfolg ist mit Busse bedroht. Damit gelten diese Steuerstraftaten strafrechtlich als Übertretung. Die angedrohten Bussenobergrenzen sind im Vergleich zu den Bussen des gemeinen Strafrechts höher, variieren aber je nach Steuergesetz: Bei den direkten Steuern reichen sie von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuern. Für die Hinterziehung von Verrechnungssteuern und Stempelabgaben droht je nach Fallkonstellation eine Busse bis 30'000 Franken oder bis zum Dreifachen des hinterzogenen bzw. vorenthaltenen Steuerbetrags. Das MWSTG sieht ebenfalls betragsmässig festgelegte Bussenobergrenzen vor, die aber bis zu mehreren hunderttausend Franken reichen. Auch hier öffnet sich der Bussenrahmen nach oben: sofern der durch die Tat erzielte Steuervorteil höher ist als die Strafdrohung, kann die Busse bei vorsätzlicher Tatbegehung bis zum Doppelten des Steuervorteils erhöht werden (Art. 97 Absatz 2 Satz 1 MWSTG).

Die direkten Steuern erfassen mit dem Tatbestand der Steuerhinterziehung alle Fälle von unrechtmässigen Steuerverkürzungen, also sowohl geringfügige als auch schwerwiegende und komplexe Fälle. Das MWSTG kennt demgegenüber die qualifizierte Steuerhinterziehung, welche sich durch «erschwerende Umstände» aus-

zeichnet und schwerer, d.h. nebst Busse mit einer Freiheitsstrafe bis 2 Jahre bedroht ist.

Die verschiedenen Steuergesetze erfassen im weiteren bestimmte Verhaltensweisen als Vergehen, d.h. als Straftaten, welche mit Freiheitsstrafe bis drei Jahre oder mit Geldstrafe bedroht sind. Dazu gehört hinsichtlich der direkten Steuern der Steuerbetrug, hinsichtlich der indirekten Steuern der Leistungs- und Abgabebetrug. Diese beiden Tatbestände weisen konzeptionell und inhaltlich grosse Unterschiede auf:

- Als Leistungs- oder Abgabebetrug werden arglistig begangene Steuerhinterziehungen bei der Mehrwertsteuer, der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben verfolgt. Der Leistungs- oder Abgabebetrug stellt damit eine qualifizierte Form der Hinterziehung dar. Dies hat zur Folge, dass bei Vorliegen der qualifizierenden Tatbestandselemente keine zusätzliche Verfolgung wegen der Hinterziehung stattfindet, da deren Unrechtsgehalt mit der Bestrafung wegen des qualifizierten Delikts bereits abgegolten ist. Der Leistungs- und der Abgabebetrug wiegen gegenüber der Hinterziehung schwerer, da sie eine arglistig begangene Hinterziehung darstellen (Arglistmodell).
- Demgegenüber handelt es sich beim Steuerbetrug der direkten Steuern nicht um ein gegenüber der Hinterziehung qualifiziertes Delikt: Steuerbetrug liegt vor, wenn zum Zweck einer Steuerhinterziehung falsche Urkunden verwendet werden. Steuerbetrug setzt damit zwar auch eine zumindest versuchte Steuerhinterziehung voraus. Der Tatbestand ist aber insofern eigenständig, als er nicht auf die Steuerhinterziehung aufbaut. Er setzt die Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden unter Strafe (Urkundenmodell), und nicht die damit erzielte Steuerverkürzung. Gemäss geltendem Recht ist deshalb bei einer Verurteilung wegen Steuerbetrugs zusätzlich auch eine Strafe wegen Hinterziehung auszusprechen. Dieser Umstand bedeutet, dass die beiden Steuerstraftaten von Gesetzes wegen in echter Idealkonkurrenz zueinander stehen. Mit anderen Worten handelt es sich beim Steuerbetrug nicht um eine schwere Form der Steuerhinterziehung.

### ***Zuständigkeit zur Untersuchung und zum Entscheid***

Steuerhinterziehungen im Bereich der direkten Steuern werden durch die kantonalen Steuerbehörden (Verwaltungsbehörden) untersucht, diese fällen auch die Strafe aus. Bei den direkten Steuern ist die Strafgerichtsbarkeit ausgeschlossen, das heisst, diese Straftatbestände können weder durch Strafgerichte beurteilt noch an solche weitergezogen werden. Die Untersuchung und Beurteilung von Steuerbetrug liegt demgegenüber in der ausschliesslichen Kompetenz der Strafbehörden. Die Steuerbehörden haben die Pflicht, bei Verdacht auf Steuerbetrug Anzeige an die Strafbehörden zu erstatten.

Eine solche Unterscheidung in der Zuständigkeit besteht bei der Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen die indirekten Steuern nicht. Hier verfolgen und beurteilen grundsätzlich die Verwaltungsbehörden sowohl die Hinterziehung als auch den Leistungs- und Abgabebetrug. Zu einer Überweisung an die

Strafbehörden kommt es nur dann, wenn der Beschuldigte es verlangt oder wenn eine Freiheitsstrafe angezeigt erscheint.

### ***Verfahren***

Die Verfahren wegen Hinterziehung direkter Steuern werden wie gesehen von Verwaltungsbehörden geführt. Es handelt sich allerdings um Strafverfahren. Damit sind gegenüber dem Beschuldigten sämtliche strafrechtlichen Garantien wie bspw. das Verbot des Selbstbelastungszwangs zu respektieren. Obwohl es sich um Strafverfahren handelt, kommt nicht eine Strafprozessordnung zur Anwendung, sondern das Verfahren wird nach den Grundsätzen des Veranlagungsverfahrens geführt. In der Untersuchung können deshalb keine Beweismittel mit strafprozessuellem Zwang beschafft werden (Zeugeneinvernahmen, Beschlagnahme). Die im Veranlagungsverfahren geltenden Aussage- und Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen sind im Strafverfahren nicht durchsetzbar, da sie das hier geltende Verbot des Selbstbelastungszwangs verletzen.

Bei der Verfolgung von Widerhandlungen gegen die direkten Steuern stehen strafprozessuale Mittel nur in Strafverfahren wegen Steuerbetrugs (Strafgerichte) sowie im Rahmen besonderer Steueruntersuchungen der ESTV wegen schwerer Steuerwiderhandlungen offen. Der Begriff «schwere Steuerwiderhandlung» ist kein Straftatbestand, sondern er definiert Fälle mit vermutungsweise grossem Unrechtsgehalt, in denen der Einsatz besonderer Untersuchungsmassnahmen angezeigt erscheint. Die Schwere kann sich aufgrund des Umfangs der hinterzogenen Steuer oder des Tatzeitraums ergeben. Solche schwere Steuerwiderhandlungen werden durch die ESTV nach dem VStrR untersucht. Die Beurteilung der Tat (Verurteilung und Bestrafung) obliegt danach der kantonalen Steuerbehörde.

Während demnach für die Verfolgung von Widerhandlungen gegen die direkten Steuern grundsätzlich keine strafprozessualen Mittel für die Beweiserhebung offen stehen, richtet sich die Verfolgung von Widerhandlungen gegen die indirekten Steuern unabhängig vom Tatverdacht nach dem VStrR. Dabei handelt es sich um eine Strafprozessordnung, die den Besonderheiten der Strafverfolgung von Widerhandlungen gegen die Bundesgesetzgebung, welche durch Verwaltungsbehörden verfolgt werden, besonders Rechnung trägt.

### ***Zugang zu Bankdaten***

Das Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0) verpflichtet die ihm unterstehenden Personen zur Wahrung des Berufsgeheimnisses. Die Verletzung des Bankgeheimnisses ist mit Strafe bedroht. Vorbehalten bleiben die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnispflicht und die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde (Art. 47 Abs. 5 BankG). Aussagen aufgrund einer solchen Pflicht sind nicht strafbar.

Der Begriff «Zugang der Behörde zu Bankinformationen» bedeutet Auskunfts- und Zeugnispflichten einer Bank gegenüber Behörden. Das VStrR sieht, analog zur Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR 312.0), solche Auskunfts- und

Zeugnispflichten vor<sup>3</sup>. In Verfahren, für welche das VStrR oder die StPO gilt, besteht somit Zugang zu Informationen von Banken. Im geltenden Recht ist dies der Fall hinsichtlich sämtlicher Untersuchungsverfahren betreffend Widerhandlungen gegen die indirekten Steuern. Für die Untersuchung von Widerhandlungen gegen die direkten Steuern trifft es einerseits auf die besonderen Steueruntersuchungen zu, welche durch die Eidgenössische Steuerverwaltung nach VStrR geführt werden, andererseits auf die Steuerbetrugsverfahren, welche von den kantonalen Strafbehörden nach StPO geführt werden.

Keine Auskunft- und Zeugnispflichten im Sinne von Artikel 47 Absatz 5 BankG bestehen in den von den kantonalen Steuerbehörden geführten Verfahren wegen Verdachts auf Hinterziehung direkter Steuern. Zwar bestehen auch hier Bescheinigungs- und Auskunftspflichten<sup>4</sup>. Die einschlägigen Bestimmungen des DBG und StHG stellen diese Pflichten im Veranlagungsverfahren aber unter den Vorbehalt gesetzlich geschützter Geheimnisse, wozu das Bankgeheimnis gehört. Da das geltende Recht für die Steuerhinterziehungsverfahren das Veranlagungsverfahren (Verwaltungsverfahren) als anwendbar erklärt, gilt dieser Vorbehalt auch in Strafverfahren. Deshalb ist in diesen Verfahren der Zugang zu Bankinformationen versagt («steuerliches Bankgeheimnis»).

### ***Strafbarkeit juristischer Personen***

Bei den direkten Steuern ist die juristische Person, deren Steuern hinterzogen werden, selber strafbar. Die für sie handelnden natürlichen Personen werden als Gehilfen oder Anstifter ins Recht gefasst. Bei den indirekten Steuern ist die juristische Person, in deren Geschäftsbereich die strafbare Handlung gesetzt wurde, nicht strafbar; strafrechtlich verfolgbar sind einzig die natürlichen Personen, welche die Tat zu verantworten haben. Wenn eine Busse von höchstens 5'000 Franken (Verrechnungssteuer/Stempelabgaben) bzw. 100'000 Franken (MWST) in Betracht fällt und die Ermittlung der Täterschaft Untersuchungsmaßnahmen bedingt, welche im Hinblick auf die verurteilte Strafe unverhältnismässig wären, kann von einer Verfolgung der Täter Umgang genommen werden und an ihrer Stelle die Busse der juristischen Person zur Bezahlung auferlegt werden.

### ***Internationale Rechtshilfe***

Nach geltendem Recht gewährt die Schweiz ausländischen Strafverfolgungsbehörden wegen Steuerdelikten grundsätzlich keine Rechtshilfe (Art. 3 Abs. 3 des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981 [IRSG, SR 351.1]). Eine Zusammenarbeit ist indessen unter bestimmten Voraussetzungen möglich, wenn Gegenstand des ausländischen Verfahrens eine Tat ist, welche in der Schweiz als Abgabebetrug im Bereich der direkten und indirekten Steuern zu qualifizieren wäre. Ein Abgabebetrug im Sinn von Artikel 14 Absatz 2 VStrR ist nach konstanter Rechtsprechung in der

<sup>3</sup> vgl. Art. 41 VStrR; Art. 171 StPO

<sup>4</sup> Auskunft- und Meldepflichten Dritter gemäss Art. 128 f. DBG

Regel gegeben, wenn Abgaben mittels falschen, gefälschten oder inhaltlich unwahren Angaben betrügerisch hinterzogen werden. Es muss insbesondere die Arglist nachgewiesen werden. Eine arglistige Täuschung der Steuerbehörden setzt indessen nicht notwendigerweise die Verwendung gefälschter Urkunden voraus, sondern es sind auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar. Es sind in aller Regel besondere Machenschaften, Kniffe oder die Errichtung ganzer Lügengebäude erforderlich (siehe dazu BGE 125 II 252 E. 3.b.).

Eine weitere Abweichung besteht bei den indirekten Steuern: Zum einen kann die Schweiz umfassend Rechtshilfe leisten, wenn ein qualifizierter Abgabebetrag nach Artikel 14 Absatz 4 VStrR vorliegt (indirekte Steuern im Bereich der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren). Die Regelung geht auf die Umsetzung der 2003 und 2004 revidierten Empfehlungen der GAFI zurück und wurde 2008 ins Gesetz aufgenommen. Zum anderen ist Rechtshilfe im Verhältnis zu den Schengen- und EU-Mitgliedstaaten möglich – gestützt auf Artikel 50 des Schengener Durchführungsabkommens vom 19. Juni 1990 (SDÜ; Amtsblatt der Europäischen Union ABl. L 239 vom 22.9.2000, S. 19) und Artikel 2 des Abkommens vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (Betrugsbekämpfungsabkommen; SR 0.351.926.81). In diesen Fällen liefert die Schweiz beispielsweise ausländischen Steuerbehörden im Zusammenhang mit der Strafverfolgung von Widerhandlungen gegen die (hauptsächlich ausländische) Mehrwertsteuer auch Informationen über Bankdaten.

Im Unterschied dazu gewährt die Schweiz bei Steuerhinterziehung keine Rechtshilfe. Eine Teilrevision des IRSG, mit der die Rechtshilfe bei Fiskaldelikten ausgedehnt und an die Amtshilfe in Steuersachen angeglichen werden sollte, ist am 20. Februar 2013 vom Bundesrat aufgrund des Ergebnisses des Vernehmlassungsverfahrens zurückgestellt worden.<sup>5</sup> Die Vorlage sieht vor, dass die Schweiz künftig auch in Fällen von Steuerhinterziehung Rechtshilfe leistet. Die Öffnung der Rechtshilfe soll u.a. gegenüber den Staaten erfolgen, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen anwendet, das Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht.

### ***Internationale Amtshilfe***

Unter der früheren Amtshilfepolitik war es ausländischen Steuerbehörden nur im Fall von Steuer- und Abgabebetrag möglich, im Amtshilfeverfahren von der Schweiz steuerlich relevante Informationen zu erhalten. Aufgrund der Anpassung der internationalen Amtshilfe der Schweiz an die Standards der Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit (OECD) können nun diejenigen

<sup>5</sup> <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=47839>

Staaten, mit welchen die Schweiz entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, nicht nur im Falle von Steuer- oder Abgabebetrug Bank- und andere steuerlich relevante Informationen erhalten, sondern in allen Fällen, in denen die Auskunftserteilung voraussichtlich erheblich für die Besteuerung ist, also auch für die Zwecke des Veranlagungsverfahrens. Es besteht daher keinerlei Zusammenhang mehr zwischen der Ausgestaltung der Tatbestände des Steuerstrafrechts und der Amtshilfe in Steuersachen an das Ausland. Demgegenüber dürfen die Steuerbehörden der Schweiz Amtshilfeersuchen betreffend Bankinformationen weiterhin nur stellen, soweit diese Informationen auch nach schweizerischem Recht beschafft werden könnten<sup>6</sup>. Dies bedeutet konkret, dass Steuerbehörden der Schweiz mittels Amtshilfe nur dann Informationen von Banken einholen können, wenn dem schweizerischen Strafverfahren ein Verdacht auf Steuer- oder Abgabebetrug zugrunde liegt, oder wenn die ESTV besondere Untersuchungsmassnahmen durchführt. Ein Verdacht auf Steuerhinterziehung genügt hingegen nicht.

### ***Anzeige- oder Meldepflichten***

Bei Strafverfahren werden den untersuchenden Behörden immer wieder Tatsachen bekannt, welche auf Verstösse gegen das gemeine Strafrecht oder gegen Bestimmungen des (nicht steuerlichen) Nebenstrafrechts hindeuten. Die Wahrung des Steuergeheimnisses steht einer Anzeige an die Behörden, welche diese Delikte zu verfolgen verpflichtet sind, grundsätzlich entgegen, was dazu führen kann, dass diese Delikte ungeahndet bleiben. Eine Anzeige oder Meldung ist nur dann statthaft, wenn dazu eine gesetzliche Pflicht besteht. Solche Pflichten der Steuerbehörden des Bundes bestehen in zweifacher Hinsicht:

- Artikel 19 Absatz 1 VStrR bestimmt, dass Strafanzeigen wegen Widerhandlung gegen ein Verwaltungsgesetz des Bundes der beteiligten Verwaltung zu erstatten seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung versteht diese Bestimmung als Anzeigepflicht.
- Artikel 22a des Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000 (BPG; SR 172.220.1) statuiert eine Anzeigepflicht von Behördenmitgliedern des Bundes, welche bei ihrer amtlichen Tätigkeit ein Vergehen oder Verbrechen feststellen.

### ***Verwertungsverbote***

Im System der gemischten Veranlagung, welches bei den direkten Steuern gilt, ist die veranlagende Behörde auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen, um überhaupt zu einer korrekten (rechtmässigen) Veranlagung zu gelangen. Den Steuerpflichtigen obliegen deshalb Mitwirkungspflichten, welche unter Androhung einer Busse und/oder einer Ermessensveranlagung teilweise durchgesetzt werden können. Mit solchem Zwang erlangte Beweismittel können einerseits für die Veranlagung der ordentlichen Steuer, aber auch für die Veranlagung von Nachsteuern verwendet werden. Im Strafverfahren hingegen dürfen sie nicht verwendet werden, da dies dem Gebot, dass sich ein Beschuldigter nicht selber belasten muss, zuwiderliefe.

<sup>6</sup> Artikel 22 Absatz 6 des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StAHiG; SR 672.5)

Die Veranlagung der indirekten Steuern folgt einem anderen System. Hier wird die Steuer nicht von der Steuerbehörde unter Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen veranlagt, sondern der Steuerpflichtige nimmt die Veranlagung selber vor (sog. Selbstveranlagung). Die Steuerpflichtigen müssen die Deklaration, die Veranlagung und die Zahlung selber vornehmen. Die Behörde kann lediglich im Nachgang die Angaben kontrollieren. In diesen Kontrollverfahren trifft die Steuerpflichtigen ebenfalls eine Mitwirkungspflicht. Mit dieser Mitwirkungspflicht soll die Kontrolle der bereits selber vorgenommenen Veranlagung sichergestellt werden. Mit den bei einer Kontrolle erhobenen Beweisen wird geprüft, ob die Selbstveranlagung korrekt ist. Wird dabei eine unvollständige Selbstveranlagung entdeckt und führt dies zu einem Strafverfahren, so können die im Rahmen der Kontrolle ohne Zwang erhobenen Beweise als Beweismittel im Strafverfahren verwendet werden. Dieser Grundsatz gilt für die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben. Das MWSTG geht darüber hinaus und statuiert demgegenüber, dass Erkenntnisse aus Kontrollen in MWST-Strafverfahren nur mit Einverständnis des Beschuldigten verwendet werden dürfen, und zwar unabhängig davon, ob sie mit oder ohne Zwang erhoben wurden (Art. 104 Abs. 3 MWSTG). Diese Bestimmung geht über die in der Europäischen Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101; Art. 6 EMRK) und im Internationalen Pakt vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO Pakt II, SR 0.103.2; Art. 14 Abs. 3 Bst. g, UNO Pakt II) gewährten Garantien hinaus. Artikel 104 Absatz 3 MWSTG erschwert die Aufgabe der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) und zieht einen häufigeren Einsatz von Zwangsmassnahmen wie Hausdurchsuchungen nach Artikel 48 VStrR nach sich.

### **Verjährung**

Die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung von Steuerstraftaten weisen zum Teil erhebliche Differenzen auf:

Im Recht der MWST verteilt sich die Verjährung der strafbaren Handlung auf zwei Phasen (Fristen). Artikel 105 MWSTG sieht zunächst eine Einleitungsverjährung vor, welche je nach Art der Widerhandlung unterschiedlich ausgestaltet ist (Art. 105 Abs. 1 MWSTG). Sodann sieht das Gesetz vor, dass das Recht, eine eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen, nach fünf Jahren verjährt (Art. 105 Abs. 4 MWSTG). Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn eine Strafverfügung ergangen ist (Art. 105 Abs. 2 MWSTG). Diese Verjährungsregeln unterscheiden sich zu grossen Teilen von den Bestimmungen des gemeinen Strafrechts (Art. 97, 98 und 109 StGB), insbesondere hinsichtlich des Beginns der Verjährung und in Bezug auf das System der Verjährung in zwei Phasen. Während eines Steuerverfahrens über die Festsetzung der Steuerpflicht einer Leistung ruht das Strafverfahren nicht mehr (Art. 101 Abs. 2 MWSTG bestimmt, dass Art. 11 Abs. 3 VStrR nicht anwendbar ist). Demgegenüber ruht das Strafverfahren im Zollrecht sowie im Recht der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben, da hier Artikel 11 Absatz 3 VStrR anwendbar ist.

Übertretungen und Vergehen im Bereich des Zolls, der Verrechnungssteuer und Stempelabgaben verjähren nach 7 Jahren. Qualifizierter Abgabebetrug («Schmuggel»; Art. 14 Abs. 4 VStrR) sowie Übertretungen und Vergehen im Bereich der direkten Steuern nach 15 Jahren.

Für die direkten Steuern ist festzuhalten, dass das Parlament über die Vorlage zum Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB<sup>7</sup> berät. Damit werden – nebst der Anpassung der Sanktionsordnung – die Verjährungsfristen im DBG und im StHG den Vorgaben des StGB und der Rechtsprechung angeglichen.

### ***Selbstanzeige***

Wer sich erstmals wegen (vorsätzlicher oder fahrlässiger) Hinterziehung seiner Einkommens- oder Gewinn- bzw. Vermögens- oder Kapitalsteuer selbst anzeigt, ist straflos, wenn die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt war, er die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt und sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemüht. Eine analoge Regelung gilt auch für den Teilnehmer zu einer Steuerhinterziehung. Bei jeder weiteren Selbstanzeige profitiert der Täter oder die Täterin von einer Strafmilderung.

Im Recht der MWST ist eine Selbstanzeige von Widerhandlungen unter mehreren malen sowie auch bezüglich vorsätzlich begangener Straftaten möglich. (Art. 102 MWSTG).

Wie bei der Hinterziehung der direkten Steuern (Art. 57b Abs. 1 StHG; Art. 175 Abs. 3, 178 Abs. 4, 181a Abs. 1, 186 Abs. 3 und 187 Abs. 2 DBG) ist eine straflose Selbstanzeige betreffend die indirekten Steuern gestützt auf Artikel 13 VStrR nur einmal möglich. Dies betrifft die vorsätzliche Hinterziehung der Verrechnungssteuer, der Stempelabgaben und das Zollrecht.

## **1.5 Schwächen der geltenden Rechtsordnung**

### ***Straftatbestände***

Das «Nebeneinander» von Hinterziehung der direkten Steuern und Steuerbetrug ist rechtlich nicht unumstritten. Die vom Gesetz vorgesehene Idealkonkurrenz bestraft denselben Lebenssachverhalt einmal wegen des Erfolgs (Steuerverkürzung) und ein weiteres Mal, weil das Vertrauen, welches in Urkunden gesetzt wird, für eine Steuerhinterziehung missbraucht wird. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat darin allerdings bisher keinen Verstoß gegen das Verbot der doppelten Bestrafung derselben Tat erblickt. Es erscheint indessen zunehmend wahrscheinlich, dass der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) eine Verletzung von Artikel 4 Absatz 1 des Protokolls Nr. 7 vom 22. November 1984 zur Konvention zum Schutze

<sup>7</sup> BBl 2012 2869, [http://www.admin.ch/ch/d/ff/2012/index0\\_12.html](http://www.admin.ch/ch/d/ff/2012/index0_12.html)

der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101.07) respektive von Artikel 14 Absatz 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) bejahren würde.

### ***Verfahren***

Die Geltung strafrechtlicher Verfahrensgarantien zugunsten des Beschuldigten bewirkt in den Verfahren wegen Hinterziehung direkter Steuern, dass die Steuerbehörden der Kantone für die Aufklärung des Sachverhaltes auf die freiwillige Mitwirkung, auf allgemein zugängliche Informationsquellen und Zufälligkeiten angewiesen sind. Das Ungleichgewicht zwischen den Untersuchungsmitteln einerseits und den Rechten der Beschuldigten andererseits führt dazu, dass die Verfahren im Wesentlichen nur dann abgeschlossen werden können, wenn die Beschuldigten vollständig kooperieren oder wenn Beweise anderswo gefunden werden. Im Ergebnis kann ein Strafverfahren, welches der Untersuchungsbehörde keine Untersuchungsmittel in die Hand gibt, keine rechtsgleiche und konsequente Durchsetzung des Steuerrechts sicherstellen.

Häufig verwirklicht ein Lebenssachverhalt verschiedene Steuerstraftatbestände, welche durch verschiedene Behörden nach teils unterschiedlichen Verfahrensordnungen verfolgt und beurteilt werden. Der Betroffene muss sich so in verschiedenen Verfahren mit unterschiedlichen Verfahrensrechten und unterschiedlichen Rechtsmitteln zurechtfinden. Dies ist aufwendig und bietet Anlass zu Verwirrung, was die Rechtsposition des Betroffenen schwächt.

### ***Zugang zu Bankdaten***

Wie oben erwähnt, verhindert in Steuerstrafverfahren der Kantone wegen Steuerhinterziehung das steuerliche Bankgeheimnis den Zugang zu Bankdaten – dies im Gegensatz zu allen anderen Strafverfahren.

In Veranlagungsverfahren können die Steuerbehörden als ultima ratio auf die Möglichkeit zur Ermessensveranlagung zurückgreifen, und so die vermuteten Einkommens- und Vermögensbestandteile auch ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen festlegen und veranlagern. Soweit in solchen Fällen eine Steuerhinterziehung vorliegt, kann das Ergebnis der Ermessensveranlagung aber nicht im Strafverfahren verwendet werden (vgl. «Verwertungsverbote» hiernach). Die fehlende Möglichkeit, Informationen von Banken einzuholen und damit wesentliche Beweismittel zu erheben, hat zur Folge, dass nicht jeder Tatverdacht untersucht und der Täter oder die Täterin allenfalls nicht der Strafe zugeführt werden kann.

Diese Einschränkung bei den Untersuchungsmitteln ist eine sachlich nicht gerechtfertigte Eigentümlichkeit. Sie unterminiert ausserdem die rechtsgleiche Durchsetzung des Steuerrechts.

### ***Internationale Amtshilfe***

Die gemäss den Standards der OECD ausgestalteten Doppelbesteuerungsabkommen erlauben es den Vertragsstaaten, nicht nur in ihren Strafverfahren, sondern auch in Veranlagungsverfahren von der Schweiz Informationen einzuverlangen. Dies betrifft auch und insbesondere Unterlagen, welche sich bei Banken befinden. Damit haben diese Vertragsstaaten in den Veranlagungs- und in den Strafverfahren Zugang zu Bankinformationen. Dies steht in krassem Gegensatz dazu, dass den Schweizer Behörden (Kantone) diese Informationen weder im Straf-, geschweige denn im Veranlagungsverfahren zur Verfügung stehen. Dieses Ungleichgewicht zwischen inländischen und ausländischen Steuerbehörden stösst auf grosse Kritik seitens der kantonalen Steuerverwaltungen. Im Hinblick auf die Verfügbarkeit dieser Informationen für Steuerzwecke ist der Unterschied sachlich nicht begründbar. Dazu kommt, dass die Schweiz sich verpflichtet hat, das Ausland nur insoweit um Bankinformationen zu ersuchen, als sich die Steuerbehörden auch in der Schweiz solche beschaffen können. Damit muss die Schweiz zwar solche Informationen beschaffen und ausliefern, kann Gleiches aber nicht für sich beanspruchen. Diese Ungereimtheit soll nun im Strafverfahren beseitigt werden.

Soweit den Schweizer Steuerbehörden der Zugang zu Bankdaten ermöglicht wird, ist die Schweiz automatisch ermächtigt, solche Informationen auch im Ausland einzuholen. Eine Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StAHiG; SR 672.5) ist dazu nicht notwendig. Dies gilt klarerweise nur gegenüber denjenigen Partnerstaaten, mit welchen im Sinne der OECD-Standards revidierte DBA in Kraft sind. Wenn der Zugang zu Bankdaten ausschliesslich in Strafverfahren ermöglicht wird, so kann die Schweiz in der Folge auch nur im Rahmen eines Strafverfahrens um solche Auskünfte ersuchen.

### ***Strafbarkeit juristischer Personen***

Im geltenden Recht der direkten Steuern sind die juristischen Personen selber strafrechtlich verantwortlich für die Hinterziehung ihrer Gewinn- und Kapitalsteuer. Die konsequente Anwendung strafrechtlicher Grundsätze verlangt, dass sich ein Strafverfahren gegen die handelnden natürlichen Person richtet. Damit wird umgesetzt, was die Rechtsprechung bereits seit längerem festhält, nämlich dass Steuerstrafen Kriminalstrafen sind. Dies ist auch im Ergebnis zielführend: es sollen die natürlichen Personen durch die Strafdrohung oder durch Verurteilung und Bestrafung davon abgehalten werden, eine Steuerstraftat zu begehen oder eine solche zu wiederholen.

### ***Anzeige- und Meldepflichten***

Das geltende Anzeige- und Melderecht ist ungenügend und führt zu rechtsungleicher Behandlung. Da die anderen Behörden des Bundes und der Kantone nicht verpflichtet sind, den Steuerbehörden einen Verdacht auf Widerhandlungen gegen ein Steuergesetz zu melden, erfolgen solche Meldungen nur punktuell. Es ist mit einer rechtsgleichen Behandlung nicht vereinbar, dass Strafverfahren nach Zufälligkeiten durchgeführt werden. Zudem ist nicht einzusehen, weshalb die Zusammenarbeit

unter den Behörden zum Zweck der Strafverfolgung nicht konsequent ausgestaltet sein soll. Heute bestehen nur unilaterale Anzeigepflichten der ESTV gegenüber anderen Strafverfolgungsbehörden (Art. 19 Abs. 1 VStrR / Art. 22a BPG).

### ***Verwertungsverbote***

Das mit klaren Grenzen versehene Verwertungsverbot bei den direkten Steuern stützt sich auf ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte. Das für die MWST geltende Verwertungsverbot geht weit über diese Garantien hinaus. Die umfassende Verknüpfung mit den – im Verwaltungsverfahren als einziges Mittel möglichen – Kontrollen der Selbstveranlagungen verunmöglicht faktisch die Durchführung von Strafverfahren.

### ***Verjährung***

Im Recht der MST wird die Verjährung in Artikel 105 MWSTG geregelt, während für die übrigen indirekten Steuern Artikel 11 VStrR anwendbar ist. Das bedeutet, dass vielen von der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) geführten Strafuntersuchungen nicht nur eine Widerhandlung gegen das MWSTG vorliegt, sondern gleichzeitig auch eine solche gegen andere Abgabenerlasse des Bundes, insbesondere das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0). Für Letztere gelten die Verjährungsbestimmungen des VStrR. Mithin sind auf den gleichen Sachverhalt unterschiedliche Verjährungsfristen anzuwenden, was nicht vertretbar ist.

Zudem weichen die Verjährungsbestimmungen von Artikel 105 MWSTG in Bezug auf Vergehen und Verbrechen von denjenigen des allgemeinen Teils des StGB ab.

Schliesslich bilden im Abgabefestsetzungsverfahren regelmässig sowohl MWST als auch Zoll den Verfahrensgegenstand. Während eines Beschwerdeverfahrens ruht die zollstrafrechtliche Verjährungsfrist, nicht hingegen diejenige nach MWSTG (Grund dafür ist die Bestimmung von Art. 12 Abs. 4 VStR, siehe Art. 101 Abs. 1 MWSTG).

### ***Selbstanzeige***

Damit die Steuerpflichtigen nicht in die Irre geleitet werden, ist es zwingend notwendig, dass im Bereich der indirekten Steuern dieselben Regeln für die Selbstanzeige gelten. Als Beispiel sei angeführt, dass im Falle einer Hinterziehung der Einfuhrsteuer die EZV als zuständige Behörde oft zugleich Widerhandlungen gegen eines oder mehrere andere Verwaltungsgesetze verfolgt (ZG, Mineralölsteuer vom 21. Juni 1996 [MinöStG; SR 641.61], Automobilsteuergesetz vom 21. Juni 1996 [AStG; SR 641.51] etc.). Die Verfolgung dieser Widerhandlungen richtet sich immer nach dem VStrR. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist es zwingend nötig zu vermeiden, dass die Voraussetzungen zu einer Selbstanzeige betreffend einen Sachverhalt nicht ebenfalls identisch sind.

## 1.6 Statistische Angaben zur Steuerhinterziehung in der Schweiz

Es ergibt sich aus der Natur der Sache, dass keine Angaben über den tatsächlichen Umfang der Steuerhinterziehung und des Steuerbetruges in der Schweiz bestehen. Die Häufigkeit von Steuerstraftaten und die sogenannte «Steuermoral» stehen in Bezug zueinander. Soweit ein hohes Vertrauen in den Staat (staatliche Leistungen, effizientes und rechtskonformes Verwaltungshandeln) besteht, darf wohl angenommen werden, dass der Anreiz zu Steuerstraftaten tief ist. Die Erfahrungen mit der auf den 1. Januar 2010 in Kraft gesetzten straflosen Selbstanzeige belegen allerdings, dass die Steuerhinterziehung auch in der Schweiz nicht vernachlässigbar ist. Die nachstehenden Angaben beruhen auf den der ESTV durch die kantonalen Steuerverwaltungen mitgeteilten Angaben (n.v. heisst nicht verfügbar). Über die Höhe der durch die kantonalen Steuerverwaltungen insgesamt pro Jahr verfügbaren Bussen bestehen zu wenige aussagekräftige Angaben, weshalb sie hier nicht dargestellt werden.

### Direkte Steuern

	2009	2010	2011	2012
Verfahren KSTV wegen <b>Steuerhinterziehung</b> , erledigt	5'857	4'032	4'337	n.v.
- davon aufgrund von Selbstanzeigen (mit Busse)	853	0	0	n.v.
Verfahren KSTV aufgrund <b>strafloser Selbstanzeigen</b> (kein Strafverfahren), erledigt	0	3'320	4'247	2'411
<b>Untersuchungsverfahren ESTV (ASU), neu eröffnet</b>				
	11	24	6	11
Durch KSTV verfügte Steuern und Bussen aufgrund ASU-Verfahren (in Mio. CHF)	158.8	57.3	22	9.5

### Indirekte Steuern

	2009	2010	2011	2012
<b>Verrechnungssteuer Verletzung</b> von Verfahrenspflichten	n.v. <sup>1)</sup>	n.v. <sup>1)</sup>	n.v. <sup>1)</sup>	n.v. <sup>1)</sup>
Verrechnungssteuer Gefährdung (neu eröffnet)	632	74	64	58
Verrechnungssteuer Hinterziehung / Betrug (neu eröffnet)	56	30	12	67

<b>MWST</b> erledigte Verfahren (Gefährdung und Verletzung Verfahrenspflichten)	n.v. <sup>1)</sup>	n.v. <sup>1)</sup>	n.v. <sup>1)</sup>	n.v. <sup>1)</sup>
MWST erledigte Verfahren Hinterziehung (inkl. Einstellungen)	n.v. <sup>2)</sup>	n.v. <sup>2)</sup>	n.v. <sup>2)</sup>	n.v. <sup>2)</sup>
<b>MWST auf der Einfuhr</b> , erledigte Verfahren inkl. Einstellungen (Gefährdung und Hinterziehung) <sup>3)</sup>	7'290	8'407	11'249	10'703

<sup>1)</sup> Die Verfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten werden nicht separat erfasst, deshalb sind keine Zahlenangaben verfügbar.

<sup>2)</sup> Bis 2012 wurden die Strafverfahren nicht separat geführt. .

<sup>3)</sup> Bei rund drei Vierteln der Widerhandlungen gegen die Einfuhrsteuer handelt es sich um Bagatellfälle, die im abgekürzten Verfahren (Bussen von maximal 2000 Franken, Art. 65 Abs. 1 VStrR) erledigt werden können. Der überwiegende Teil davon sind Nicht- oder Falschanmeldungen von Waren ausserhalb des Freibetrages von 300 Franken, die bei Zollkontrollen im Reiseverkehr aufgedeckt werden. Grosse und gewerbsmässige Fälle von Steuerhinterziehungen werden hingegen regelmässig erst nachträglich aufgedeckt.

## **2 Beantragte Neuregelung**

### **2.1 Ziele der Revision**

Mit der vorliegenden Revision des Steuerstrafrechts sollen folgende Ziele erreicht werden:

- Die Straftatbestände der verschiedenen Steuerarten sind soweit als möglich aufeinander abgestimmt und beinhalten insbesondere gleichartige Merkmale.
- Die Steuerstrafverfahren werden nach einheitlichen Verfahrensbestimmungen geführt.
- Zwischen Untersuchungsmassnahmen und Beschuldigtenrechten besteht ein Gleichgewicht.
- Beim Zusammentreffen mehrerer Steuerstraftaten resultiert keine Überbestrafung.
- Die Straftatbestände und die Verfahren tragen den internationalen Verpflichtungen der Schweiz Rechnung.

### **2.2 Konzeption**

#### **2.2.1 Direkte Steuern**

##### **Tatbestände**

Die Straftatbestände sind für alle Steuerarten gleich gestaltet. Als Grundtatbestand ist die Steuerhinterziehung vorgesehen. Steuerhinterziehung wird definiert als vor-

sätzliche oder fahrlässige Handlung oder Unterlassung, die bewirkt, dass der Steuerpflichtige keine oder zu wenig Steuern bezahlt. Die Sanktion ist Busse, womit die Steuerhinterziehung als Übertretung gilt. Je nach Verschulden ist eine höhere oder tiefere Busse auszusprechen.

Für fahrlässige Steuerhinterziehung droht eine geringere Busse als für die vorsätzliche Tatbegehung.

Es bestehen keine Bussenuntergrenzen mehr.

Selbstanzeigen, welche die Voraussetzungen zur Straffreiheit nicht erfüllen, wird im Rahmen der Strafzumessung Rechnung getragen.

Der qualifizierte Tatbestand, wie er im Rahmen der GAFI-Vorlage vorgeschlagen wird, besteht in einer Steuerhinterziehung, die entweder durch gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden oder durch arglistiges Verhalten begangen wird. Die Sanktion ist Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe.

Kommt zu diesem qualifizierten Tatbestand kumulativ ein weiteres Tatbestandselement hinzu, nämlich nicht deklarierte Steuerfaktoren von mindestens 600'000 Franken, ist die Sanktion Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe. Bei beiden qualifizierten Tatbeständen wird zusätzlich eine Busse ausgesprochen, deren Höhe sich nach der Strafe für die zugrundeliegende Steuerhinterziehung bemisst.

Die beiden qualifizierten Tatbestände stehen nach den Grundsätzen des Strafrechts im Sinne der Spezialität in unechter Idealkonkurrenz zur Steuerhinterziehung: Sind zu den Tatbestandselementen der Steuerhinterziehung auch die zusätzlichen Elemente einer qualifizierten Steuerstraftat erfüllt, so erfolgt die Verurteilung nur wegen des qualifizierten Deliktes.

Wie erwähnt sind die im DBG und StHG als Vergehen resp. als Verbrechen ausgestalteten Tatbestände Teil der GAFI-Vorlage. Sie werden hier der Vollständigkeit halber aufgeführt. Die Diskussion zu diesen Bestimmungen soll im Rahmen der GAFI-Vorlage stattfinden.

In besonderen Fällen kann die Steuerbehörde zudem auf ein Strafverfahren oder auf eine Bestrafung verzichten, nämlich dann, wenn Schuld und Tatfolgen gering sind. Dieses sogenannte Opportunitätsprinzip richtet sich nach dem allgemeinen Teil des StGB und entspricht damit der schweizerischen Strafrechtsordnung.

### ***Zuständigkeit***

Bei den direkten Steuern obliegt die Untersuchung und Verfolgung für alle Steuerstraftaten den kantonalen Steuerämtern und zwar sowohl für Widerhandlungen gegen das kantonale Steuerrecht als auch für Widerhandlungen gegen die direkte Bundessteuer. Sie sind unabhängig vom Anfangsverdacht zuständig und ermitteln demnach auch im Fall qualifizierter Delikte. Dies rechtfertigt sich aufgrund ihres Spezialwissens. Das VStrR ist so konzipiert, dass Verwaltungsbehörden mit ihrer Dossier- und Fachkenntnis die Verfahren vollständig führen und zum Abschluss bringen können. Damit wird ein effizientes Verfahren ermöglicht, welches den Betroffenen Rechtssicherheit gewährleistet und zudem eine gerichtliche Überprüfung

fung ermöglicht. Die Rechte der Betroffenen werden so ohne Weiteres umfassend gewahrt.

Neu kann der Bund die Untersuchung auf Ersuchen einer kantonalen Steuerverwaltung in interkantonalen Sachverhalten übernehmen. Die ESTV führt in diesem Fall lediglich die Untersuchung bis zum Schlussbericht, während dann die Beurteilung wieder in der Zuständigkeit der kantonalen Steuerverwaltungen liegt. Darüber hinaus kann die ESTV die Zuständigkeit zur Verfolgung und Beurteilung von Steuerstraftaten an sich ziehen, wenn die zuständige kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer trotz Aufforderung der ESTV kein Strafverfahren führt.

### **Verfahren**

Neu sollen alle Steuerstrafverfahren nach den Bestimmungen des VStrR geführt werden. Bei den indirekten Steuern und den besonderen Untersuchungsmassnahmen der ESTV ist dies bereits heute der Fall. Bei den direkten Steuern richtet sich das Verfahren heute nach den Regeln des Veranlagungsverfahrens.

Damit wird eine Vereinheitlichung des Verfahrensrechts erreicht. Dies bedeutet für die kantonalen Steuerbehörden eine bedeutende inhaltliche Änderung, indem sie durch die Anwendbarkeit des VStrR mehr Möglichkeiten zur Untersuchung/Ermittlung von Steuerstraftaten erhalten als dies heute der Fall ist. Die Diskrepanz zwischen dem Umstand, dass Steuerhinterziehungsverfahren zwar als Strafverfahren gelten, den zuständigen Behörden aber nur die Mittel des nichtstreitigen Verwaltungsverfahrens zur Verfügung stehen, wird damit beseitigt («Prinzip der gleich langen Spiesse »).

Das VStrR ist auf die Rechtsanwendung durch Bundesbehörden ausgerichtet. Insbesondere dessen Rechtsmittelinstanzen können im Vollzugsföderalismus der direkten Steuern nicht für die Beurteilung der Entscheide kantonalen Behörden zuständig sein. Deshalb sind Anpassungen nötig, namentlich betreffend die Rechtsmittelverfahren und die kantonalen Zuständigkeiten. Zahlreiche andere Bestimmungen, so insbesondere die im VStrR enthaltenen Straftatbestände müssen nicht ausdrücklich als nicht anwendbar erklärt werden: Die einzelnen Steuergesetze gehen als Spezialgesetze diesen Bestimmungen des VStrR vor, so dass von diesem abweichende Regelungen in den Steuergesetzen direkt und ausschliesslich zur Anwendung kommen. Im Ergebnis kann sich die Anpassung des VStrR somit auf wenige, unabdingbare Artikel beschränken.

Das VStrR verlangt nicht zwingend die Vornahme bestimmter Untersuchungshandlungen: Liegen die zur Beurteilung notwendigen tatsächlichen Beweise vor und ist der Sachverhalt demnach vollständig erstellt, so kann auch ohne Vornahme besonderer Untersuchungshandlungen sogleich das Schlussprotokoll aufgenommen werden (vgl. Art. 37 Abs. 3 VStrR). Das VStrR lässt ferner zu, die Strafverfahren in vereinfachter Weise zu führen („abgekürztes Verfahren“): Gibt der Steuerpflichtige beispielsweise zu, dass er einen Einkommensbestandteil fahrlässig nicht deklariert hat, und erlauben die von ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen die vollständige Klärung des Sachverhalts, so kann unter bestimmten Umständen ohne vorherige Aufnahme eines Schlussprotokolls sogleich der Strafbescheid erlassen werden (vgl.

Art. 65 Abs. 1 VStrR). Damit können wenig komplexe Fälle durch eine einfache Ausgestaltung des Strafverfahrens erledigt werden, ohne die Betroffenen durch aufwendige Untersuchungsmassnahmen zu belasten.

Schliesslich kann in Bagatellfällen, das heisst wenn Verschulden und Tatfolgen gering sind, auf die Bestrafung oder auch gleich auf die Strafverfolgung verzichtet werden. Es gelten die Grundsätze des allgemeinen Teils des StGB.

Mit diesen Änderungen gelten neu andere Verfahrensbestimmungen für Strafverfahren betreffend die direkten Steuern als für das Nachsteuerverfahren. Während Erstes konsequent nach strafprozessrechtlichen Grundsätzen geführt wird, folgt Zweites weiterhin verwaltungsrechtlichen Grundsätzen. Dies hat namentlich zur Folge, dass einerseits Straf(-gerichts)-, und andererseits Verwaltungs(-gerichts)behörden zur Beurteilung von allfälligen Beschwerden zuständig sind. Unter geltendem Recht beurteilten die Verwaltungsgerichtsbehörden sowohl Beschwerden aus dem Nachsteuer- als auch aus dem Hinterziehungsverfahren.

Die Eröffnung eines Strafverfahrens setzt einen hinreichenden Verdacht auf eine Steuerstraftat voraus. Ein hinreichender Tatverdacht liegt vor, wenn ernsthafte, objektive Gründe für das Vorliegen einer Steuerstraftat sprechen und aufgrund der tatsächlichen Hinweise eine gewisse Wahrscheinlichkeit zur Verurteilung des mutmasslichen Täters besteht. Dieses Verständnis entspricht dem Schutz vor ungerechtfertigter oder inopportuner Strafverfolgung. Die klare Bezeichnung der Tatbestandselemente dient ebenfalls diesem Zweck: Der Verdacht, dass eine bestimmte Straftat begangen wurde, muss sich danach ausrichten. Wie die Verdachtsmomente etwa im Sinne eines schematischen Beurteilungsmassstabes aussehen, kann aber nicht allgemeingültig umschrieben werden.

### ***Untersuchungsmittel***

Den kantonalen Steuerbehörden stehen für die Untersuchung von Steuerstraftaten künftig folgende Untersuchungsmöglichkeiten zur Verfügung, welche keine Zwangsmassnahmen darstellen:

- Einvernahme des Beschuldigten, von Zeugen oder Auskunftspersonen (Art. 39–41 VStrR);
- Einholen von schriftlichen Auskünften bei Dritten (; Art. 40 VStrR; betreffend Banken siehe nachfolgend «Einholen von Informationen bei Banken»).

Mit der Anwendung der Bestimmungen des VStrR ist sichergestellt, dass diese Untersuchungsmittel nicht ohne Weiteres eingesetzt werden können:

Zum Einen muss dazu ein hinreichender Verdacht auf eine Steuerstraftat vorliegen und damit ein Strafverfahren eröffnet sein.

Zum Anderen sind die Steuerstrafverfahren von dafür besonders ausgebildeten Personen durchzuführen (Art. 20 Abs. 1 VStrR). Das bedeutet, dass diejenigen Personen, welche für die Veranlagungen zuständig sind, nur mit zusätzlicher Ausbildung Strafverfahren eröffnen und durchführen dürfen.

Wird ohne hinreichenden Verdacht ein Strafverfahren eröffnet, so können gegen die daraufhin ergriffenen Massnahmen gemäss Verwaltungsstrafrecht Beschwerde geführt und Einsprache erhoben werden. Erweist sich die Untersuchungsmassnahme als unzulässig (zum Beispiel, weil sie ohne hinreichenden Verdacht ergriffen wurden), so sind diese Ergebnisse (Dokumente, Auskünfte) aus den Strafakten zu weisen. Sie können damit auch nicht rechtmässig im Veranlagungsverfahren verwendet werden.

Damit wird sichergestellt, dass die Untersuchungsmassnahmen erst auf einer genügenden Grundlage zur Anwendung kommen. Das Verwaltungsstrafrecht stellt den Betroffenen den entsprechenden Rechtsschutz zur Verfügung.

Zudem stehen den kantonalen Steuerbehörden künftig folgende Zwangsmassnahmen zur Verfügung (Art. 45–51 VStrR):

- Beschlagnahme;
- Durchsuchung von Wohnungen und Personen;
- vorläufige Festnahme.

Zwangsmassnahmen sind starke Eingriffe in Eigentums- und Freiheitsrechte. Deshalb ist dem Verhältnismässigkeitsprinzip besondere Beachtung zu schenken, und zwar nicht nur bezüglich der Frage, ob die Massnahme im Hinblick auf die Schwere des untersuchten Tatverdachts gerechtfertigt ist, sondern auch bezüglich der Art der Durchführung (vgl. Art. 45 Abs. 1 VStrR). Die Verhältnismässigkeit ist nur gegeben, wenn die Massnahme erforderlich, geeignet und zumutbar ist. Es können darüber hinaus keine Kriterien definiert werden, welche es erlauben würden, schematisch zu beurteilen, ob die Verhältnismässigkeit in einem konkreten Fall gegeben ist oder nicht. Die Verhältnismässigkeit hängt vielmehr immer von allen Umständen des Einzelfalls ab. Immerhin kann als Beispiel festgehalten werden, dass es nicht verhältnismässig wäre, bei einem Steuerpflichtigen eine Hausdurchsuchung durchzuführen, wenn er bei der Befragung die Nichtdeklaration eines geringfügigen Nebeneinkommens zugibt und alle Unterlagen zur Verfügung stellt, damit seine Angaben überprüft werden können. Die Durchführung von Zwangsmassnahmen darf deshalb nur besonders ausgebildeten Angestellten der beteiligten Verwaltung übertragen werden (vgl. Art. 20 Abs. 1 VStrR). Das bedeutet, dass die kantonalen Steuerverwaltungen ihre Fachleute entsprechend aus- und weiterbilden müssen. Ob die kantonalen Steuerverwaltungen die entsprechenden Verfahren einer besonderen Einheit zuteilen, liegt in der Organisationskompetenz der Kantone.

Die Beschlagnahme ist direkt durch diese spezialisierten Angestellten vorzunehmen. Gegen die Beschlagnahmeverfügungen stehen Rechtsmittel offen, welche durch die Verwaltung zu behandeln und – wenn die Massnahme nicht korrigiert wird – dem Gericht weiterzuleiten sind.

Die Durchsuchung ist ebenfalls nur durch diese besonders ausgebildeten Angestellten vorzunehmen. Dies ist überprüfbar, da sich diese Person auszuweisen hat (Art. 49 Abs. 1 VStrR). Da für die Durchsuchung ein Durchsuchungsbefehl des Vorstehers oder der Vorsteherin der Steuerverwaltung nötig ist (vgl. Art. 48 Abs. 3 VStrR), kann der für den Fall zuständige Angestellte diese Massnahme nicht in eigener

Kompetenz durchführen. Nur in Ausnahmefällen – nämlich wenn Gefahr im Verzuge ist – darf der untersuchende Angestellte der Steuerverwaltung selber eine Durchsuchungsanordnung ausstellen. Der Betroffene kann zudem mittels Einsprache die Durchsuchung von Unterlagen verhindern, was zur Siegelung der betreffenden Unterlagen führt. Die Zulässigkeit der Durchsuchung dieser Unterlagen wird dann durch eine gerichtliche Instanz überprüft.

Die vorläufige Festnahme ist eine äusserst einschneidende Massnahme. In Strafverfahren betreffend die indirekten Steuern ist sie bereits heute möglich, da das VStrR in diesen Verfahren bereits anwendbar ist. Eine vorläufige Festnahme wird aber aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips äusserst selten verfügt. Im Wesentlichen kommt sie im Bereich der Importsteuer der MWST zur Anwendung. Diese Massnahme kann allerdings auch für die direkten Steuern zur Vermeidung von Kollusionshandlungen in einer umfangreichen Untersuchung ausnahmsweise angezeigt sein. Das Verfahren ist in Artikel 51 VStrR ausführlich geregelt: Dabei muss die betroffene Person unverzüglich einvernommen werden. Ist danach kein Haftgrund mehr ersichtlich, ist die betroffene Person sofort freizulassen. Bestätigt sich indessen aufgrund der Einvernahme der Haftgrund, so ist die betroffene Person unverzüglich der zur Ausstellung von Haftbefehlen ermächtigten kantonalen Gerichtsbehörde zuzuführen. Diese prüft, ob ein Haftgrund besteht und verfügt die Freilassung oder Verhaftung (Art. 51 f. VStrR).

Der Angestellte der Steuerverwaltung kann die Verhaftung keinesfalls selber anordnen; dieser Entscheid obliegt einzig der Gerichtsbehörde.

Mit den dargelegten Regelungen des VStrR ist sichergestellt, dass jede Zwangsmassnahme gerichtlich überprüft werden kann. Dabei lässt sich nicht nur die Frage, ob überhaupt ein hinreichender Tatverdacht besteht, gerichtlich überprüfen, sondern namentlich auch, ob die ergriffene Zwangsmassnahme verhältnismässig ist. Die Durchsuchung von Papieren kann zudem auf Einsprache hin noch vor deren Durchführung gerichtlich überprüft werden. Beweise, welche unrechtmässig erhoben wurden, sind nicht verwertbar und aus den Strafakten zu weisen. Damit können sie auch nicht für das Veranlagungsverfahren herangezogen werden.

### ***Einholen von Informationen bei Banken***

Den Steuerpflichtigen obliegt bereits heute im Recht der direkten Steuern die Pflicht, sämtliche für eine vollständige und richtige Veranlagung notwendigen Informationen offenzulegen. Dazu gehört insbesondere die Deklaration aller Wertschriften und Forderungen, auch solcher gegenüber Banken (vgl. Art. 125 f. DBG). Ein absoluter Anspruch der Steuerpflichtigen auf finanzielle Privatsphäre gegenüber den Steuerbehörden besteht damit bereits heute nicht. Trotz dieser umfassenden Offenlegungspflichten wird der Schutz der finanziellen Privatsphäre als Gegenstück zur Steuerehrlichkeit hochgehalten. Um der Befürchtung entgegen zu treten, ein Strafverfahren könnte ohne weiteres eröffnet werden, um Informationen für das Veranlagungsverfahren zu beschaffen (zum Rechtsschutz vgl. oben «Verfahren» und «Untersuchungsmittel»), wird für das Einholen von Informationen bei Banken im Gegensatz zur Informationsbeschaffung bei anderen Dritten eine weitere Hürde

vorgesehen: Informationen bei Banken können nur mit Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin der betroffenen kantonalen Steuerverwaltung eingefordert werden.

### ***Steuerstraftaten im Geschäftsbereich von bzw. mit Wirkung für juristische Personen***

Steuerstraftaten sind nicht Tatbestände mit Verwaltungscharakter, sondern Kriminaltatbestände. Deshalb sollen auch bezüglich Verfolgung und Beurteilung von Straftaten im Geschäftsbereich von bzw. mit Wirkung für juristische Personen die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze gelten. Lässt sich demnach eine Straftat einer natürlichen Person zuordnen, so ist diese zu verfolgen und zu verurteilen. Dieser allgemeine Grundsatz des Strafrechts galt bis anhin nur für die Verfolgung von Steuervergehen. Er soll neu auch für die Sonderdelikte gelten, das heisst für die Verfolgung von Verfahrenspflichtverletzung, die Steuerhinterziehung und den Steuerbetrug (im Sinne der revidierten GAFI-Bestimmung). Die Strafbarkeit der juristischen Person wird mithin aufgehoben. Es ist die natürliche Person zu eruieren, welche die Straftat verwirklicht hat. Ihr wird die Sondereigenschaft, d.h. die Steuer- bzw. Mitwirkungspflicht der juristischen Person, zugerechnet (vgl. Art. 6 Abs. 1 VStrR und Art. 29 StGB). Mit dieser Änderung entfällt auch die bis anhin bestehende Parallelität der strafrechtlichen Verantwortlichkeit der juristischen Person durch die Zurechnung der Handlungen der Organe einerseits und die Strafbarkeit der handelnden Organe andererseits.

Hinsichtlich der Steuervergehen und -verbrechen besteht für die juristische Person nur eine subsidiäre Verantwortlichkeit im Sinne von Artikel 102 StGB. Soweit es sich um eine Steuerübertretung handelt, greift die Ausfallhaftung nach Artikel 7 VStrR, sofern deren Voraussetzungen erfüllt sind.

### ***Anwendbarkeit des AT STGB***

Verfahren wegen Verdachts auf Steuerstraftaten sind Strafverfahren. Deshalb gilt auch für diese Verfahren grundsätzlich der allgemeine Teil des StGB.

### ***Meldepflichten***

Die Neuregelung der Meldepflichten verfolgt zwei Zwecke: zum Einen soll sichergestellt werden, dass bei Verdacht auf eine Steuerstraftat oder andere Widerhandlung gegen das Steuergesetz die Einleitung eines Strafverfahren durch die zuständige Behörde überprüft werden kann. Der Austausch von für die Bekämpfung von (Steuer)Straftaten wesentlichen Informationen ist für eine rechtsgleiche und konsequente Prüfung der Verdachtsfälle wesentlich. Zum Anderen sollen die gegenseitigen Meldepflichten unter den zuständigen Behörden auch gewährleisten, dass eine Überbestrafung vermieden werden kann. Ohne Kenntnis anderweitiger Strafverfahren ist dies nicht möglich. Zu beachten ist, dass die Meldepflichten das Steuergeheimnis wahren; das Steuergeheimnis besteht bis auf die unter Ziffer 1.4 («Anzeige- oder Meldepflichten») genannten, heute schon bestehenden gesetzlichen Ausnahmen

unverändert weiter. Es wird schliesslich darauf hingewiesen, dass international Bestrebungen im Gange sind, die Zusammenarbeit anderer Behörden mit den Steuerbehörden auf nationaler Ebene zu fördern (vgl. Erläuterungen zu Art. 112 VE DBG/ARS). Den diesbezüglich restriktiven gesetzlichen Rahmenbedingungen der Meldestelle für Geldwäsche wird Rechnung getragen.

## **2.2.2 Indirekte Steuern**

### ***Tatbestände***

Das VStG und das StG enthalten die spezialgesetzlichen Bestimmungen zur Verletzung von Verfahrenspflichten und zur Steuerhinterziehung. Diese Bestimmungen sind bereits so abgefasst, dass sie den Vorgängen und Pflichten dieser beiden Gesetze entsprechen. Im übrigen wird für das Verfahren bereits auf das Verwaltungsstrafgesetz verwiesen. Damit besteht für diese beiden Steuerarten die angestrebte Angleichung im Wesentlichen bereits.

Die Strafbestimmungen des geltenden MWSTG werden grundsätzlich übernommen. Die Revision wird indessen zum Anlass genommen, einige Strafbestimmungen klarer zu fassen. Für die qualifizierten Widerhandlungen (Leistungs- und Abgabebetrug) finden sich für alle indirekten Steuern geltend die Bestimmungen im VStrR. Diese Bestimmungen werden in der GAFI-Vorlage revidiert.

### ***Zuständigkeit***

Bei den indirekten Steuern (MWSTG, VStG und StG) bleibt wie anhin der Bund für die Verfolgung und Beurteilung zuständig (ESTV und EZV).

### ***Verfahren und Untersuchungsmittel***

Als Verfahrensrecht gilt weiterhin das VStrR.

Die im MWSTG und im VStrR vorgeschlagenen Änderungen zielen darauf ab, das Strafrecht bezüglich der indirekten Steuern zu vereinheitlichen. Im Besonderen geht es darum, die strafrechtlichen Bestimmungen des MWSTG mit denjenigen des ZG und der Gesamtheit der in der Zuständigkeit der EZV liegenden anderen Abgabegesetzen zu vereinheitlichen. In vielen von der EZV geführten Strafuntersuchungen liegen in der Tat nicht nur eine Widerhandlung gegen das MWSTG vor, sondern gleichzeitig auch solche gegen einen anderen Abgabenerlass des Bundes, insbesondere das ZG. Es ist deshalb zwingend nötig, dass die strafrechtlichen Bestimmungen dieser verschiedenen Gesetze weitestmöglich vereinheitlicht werden. Ausserdem wurden die in Artikel 104 MWSTG verankerten Verfahrensgarantien überarbeitet, so dass sie nun EMRK-konform ausgestaltet sind, ohne dass dadurch die reibungslose Durchführung von Kontrollen nach Artikel 78 MWSTG sowie von Strafverfahren beeinträchtigt werden.

### ***Steuerstraftaten im Geschäftsbereich von bzw. mit Wirkung für juristische Personen***

Bei den indirekten Steuern gilt bereits heute das Täterprinzip; die juristische Person ist nicht Strafrechtssubjekt. Diese Grundsätze werden beibehalten.

### ***Anwendbarkeit allgemeinen Teil des StGB***

Die allgemeinen Bestimmungen des StGB gelten bereits heute im Anwendungsbereich der VStrR, sofern dieses Gesetz keine abweichenden Bestimmungen vorsieht.

### ***Meldepflichten***

Im Recht der Mehrwertsteuer werden die Melde- und Anzeigepflichten der Behörden untereinander gleich ausgestaltet wie bei den direkten Steuern.

Die bereits geltende Anzeigepflicht von Artikel 19 Absatz 1 VStrR wird erweitert, indem wie bei den direkten Steuern eine umfassende Meldepflicht statuiert wird. Den diesbezüglich restriktiven gesetzlichen Rahmenbedingungen der Meldestelle für Geldwäsche wird Rechnung getragen.

### **2.2.3 Anpassung der Verjährungsfristen und Sanktionen an das StGB**

Am 1. Oktober 2002 trat eine neue Verjährungsordnung und am 1. Januar 2006 ein neues Sanktionensystem in Kraft. Die davon betroffenen Bestimmungen des Nebenstrafrechts wurden nicht unmittelbar im Zuge der Revision angepasst, sondern es wurde stattdessen eine Umrechnungsnormen ins StGB eingefügt (vgl. Art. 333 Abs. 2–6 StGB). Im DBG und im StHG ist deshalb noch die alte Verjährungs- und Sanktionenordnung abgebildet. Die geltenden Verjährungsfristen und angepassten Sanktionen ergeben sich erst aus der Umrechnungsnorm.

Um diese unbefriedigende Situation zu ändern, hat der Bundesrat am 2. März 2012 eine Botschaft<sup>8</sup> verabschiedet mit dem Ziel, die Verjährungsfristen und die Sanktionen an den allgemeinen Teils des StGB anzupassen. Die vorliegende Revision berücksichtigt grundsätzlich die dort vorgeschlagenen Änderungen.

## **3 Erläuterungen zu einzelnen Bestimmungen**

Gesetzestechisch bestehen zwei Möglichkeiten zur Regelung der Steuerstrafbestimmungen. Diese werden entweder wie bisher in den einzelnen Steuergesetzen (DBG, StHG, MWSTG, VStG etc.) geregelt oder es wird ein eigenständiges Bundesgesetz über das Steuerstrafrecht geschaffen, das nicht nur die materiellen Bestimmungen (Tatbestände), sondern auch die Verfahrensbestimmungen enthält. Die Vorteile eines separaten Bundesgesetzes über das Steuerstrafrecht liegen auf der Hand: das Zusammenführen des heute in verschiedenen Gesetzen geregelten Steuer-

<sup>8</sup> BBl 2012 2869

strafrechts in einem separaten Gesetz vereinfacht eine kohärente Regelung, erhöht die Transparenz und erleichtert es den Betroffenen, sich zurechtzufinden. Als Variante liesse sich auch nur das Verfahren in einer separaten Verfahrensordnung regeln, welche auf die Verfolgung von Widerhandlungen gegen die MWST, die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben und die direkten Steuern Anwendung findet.

Dennoch hat sich der Bundesrat für den status quo, also die Regelung in den verschiedenen Steuergesetzen, entschieden. Der Grund liegt vor allem darin, dass die Umsetzung eines zusätzlichen Gesetzes mit eigenen Verfahrensbestimmungen insbesondere für die Eidgenössische Zollverwaltung eine nicht zumutbare Verkomplizierung bedeuten würde.

### **3.1 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht**

#### *Art. 10*

Artikel 10 VStrR regelt die Umwandlung verwaltungsstrafrechtlicher Bussen, sofern diese nicht eingebracht werden können. Diese Bestimmung wurde nicht an die neue Strafrechtliche Regelung des allgemeinen Teil des StGB angepasst. Die vorliegende Revision wird zum Anlass genommen, diese spezialgesetzliche Bestimmung aufzuheben, so dass sich künftig auch die Umwandlung verwaltungsstrafrechtlicher Bussen nach Artikel 35 und Artikel 36 Absätze 2–5 StGB i.V.m. 106 Absatz 5 StGB richtet.

Die Umwandlung einer Busse wegen Ordnungswidrigkeit ist wie bereits im geltenden Recht ausgeschlossen (vgl. Art. 10 Abs. 1 Satz 2 VStrR).

#### *Art. 11*

Nach geltendem Recht beträgt die Verfolgungsverjährung für Übertretungen, welche nach dem VStrR verfolgt und beurteilt werden, vier Jahre (Art. 11 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB). Im gemeinen Strafrecht verjährt eine Übertretung in drei Jahren. Diese Regelung soll auch für die Fälle von Artikel 11 Absatz 1 VStrR übernommen werden.

Richtet sich die Übertretung gegen Steuergesetze oder Abgabenerlasse, beträgt die Verjährungsfrist nach dem Wortlaut des Gesetzes 10 Jahre (Art. 11 Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB). In diesen Fällen dauert demnach die Verjährung länger als für Vergehen gegen dieselben Gesetze; diese beträgt nämlich lediglich 7 Jahre (Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB i.V.m. Art. 2 VStrR bzw. Art. 333 Abs. 1 StGB). Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts verkürzt sich die längere Verjährungsfrist der Übertretung auf die Dauer der für das Vergehen geltenden Verjährungsfrist.<sup>9</sup> Die gemäss dieser Rechtsprechung geltende Verjährungsfrist von 7 Jahren wird in den Wortlaut von Absatz 2 übernommen. Gleichzeitig ist die Unterbrechungsmöglichkeit zu streichen. Das neue Verjährungsrecht kennt grundsätzliche

<sup>9</sup> Vgl. BGE 134 IV 328 E. 2.1

keine Unterbrechung mehr; deren Wegfall ist durch die längere Verjährungsfrist kompensiert (vgl. Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB).

Mit dem Bundesgesetz vom 3. Oktober 2008<sup>10</sup> zur Umsetzung der revidierten Empfehlungen der GAFI wurde mit Artikel 14 Absatz 4 VStrR ein Tatbestand geschaffen, welcher den organisierten Schmuggel («qualifizierter Abgabebetrug») als Verbrechen erfasst. Dieser Verbrechenstatbestand wird mit der GAFI-Vorlage generell auf die indirekten Steuern ausgedehnt. Der bestehende Absatz 3 von Artikel 11 VStrR hat dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Widerhandlungen gegen Verwaltungsgesetze des Bundes nicht mehr nur als Übertretung oder Vergehen verfolgt werden, sondern – wie dargelegt – je nach Sachverhalt auch als Verbrechen. Absatz 3 ist demzufolge derart anzupassen, dass er sämtliche Steuerstraftaten erfasst.

#### *Art. 13 Abs. 2*

Diese Bestimmung zielt auf den besonderen Fall ab, in welchem die Selbstanzeige eine juristische Person, eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft oder eine Einzelunternehmung betrifft. Es soll vermieden werden, dass das Organ oder der Vertreter, welche die Anzeige erstatten, strafrechtlich verfolgt werden. Die Änderung erlaubt es, die Bedingungen zur straflosen Selbstanzeige juristischer Personen etc. für die indirekten Steuern zu harmonisieren.

#### *Art. 14*

*Absatz 1:* Die in Artikel 14 Absatz 1 VE VStrR/ARS festgelegte Strafe wird dem Allgemeinen Teil des StGB angepasst.

*Absatz 2 :* Das geltende Recht legt folgende maximale Freiheitsstrafen fest:

- Bei qualifizierten Widerhandlungen gegen das ZG, das Tabaksteuergesetz (TStG) und das Biersteuergesetz (BStG): 1 Jahr;
- Bei qualifizierter Hinterziehung der MWST : 2 Jahre und
- Bei qualifizierten Widerhandlungen gegen das Automobilsteuergesetz (AStG), das Mineralölsteuergesetz (MinöStG) und das Alkoholgesetz: 3 Jahre;

Wer einen Abgabebetrug begeht, soll dementsprechend mit bis zu 3 Jahren Freiheitsstrafe bestraft werden. Tatsächlich erfordert eine solche Tat immerhin die arglistige Täuschung der Verwaltung. Im übrigen wird die Sanktionsart den Anforderungen des allgemeinen Teils des StGB angepasst.

*Absatz 3 :* Dieser Absatz wurde aus dem Entwurf für ein Bundesgesetz über die Umsetzung der GAFI-Empfehlungen übernommen (Art. 14 Abs. 4 VE VStrR/GAFI).

*Absatz 4 :* Sind die Voraussetzungen von Artikel 42 StGB erfüllt, so wird nach geltenden Recht jemand, der erstmals einen Abgabebetrug – also ein Vergehen – begeht, mit einer bedingten Freiheits- und/oder Geldstrafe bestraft. Damit kommt er besser davon als jemand, der eine einfache Übertretung begeht und dafür mit Busse

<sup>10</sup> AS 2009 361

bestraft wird. Der vorgeschlagene Artikel 14 Absatz 4 VStrR behebt diesen Mangel. Um zu vermeiden, dass die qualifizierte Form der Steuerhinterziehung «nur» mit in der Höhe begrenzten und zudem in der Regel bedingten Geldstrafen geahnt werden können, sieht Absatz 4 vor, dass für Widerhandlungen nach den Absätzen 1 bis 3 zugleich eine Busse auszusprechen ist, deren Höhe sich nach der Busse für die nicht arglistig begangene Steuerwiderhandlung richtet. Diese Busse ist keine Verbindungsbusse nach Artikel 42 StGB, welche in der Höhe stark limitiert ist. Mit dieser Regelung wird vermieden, dass die schwere Steuerdelinquenz bagatellisiert wird. So lässt sich zudem vermeiden, dass derjenige, der eine qualifizierte Hinterziehung begeht, weniger streng bestraft wird, als wer dieselbe Tat ohne arglistige Täuschung der Steuerbehörden und somit eine weniger schwere Widerhandlung (Übertretung) begeht.

#### *Art. 15*

Artikel 15 VE VStrR/ARS übernimmt in neuer Formulierung den bestehenden Artikel 15 VStrR. Die neue Formulierung trägt insbesondere der am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen neuen Strafregelung des StGB Rechnung.

#### *Art. 16*

Artikel 16 VE VStrR/ARS übernimmt ebenfalls neu formuliert die bestehende Bestimmung von Artikel 16 VStrR; gleichzeitig wird aber sein Anwendungsbereich ausgeweitet, indem nicht mehr nur die aufbewahrungspflichtige Person als Täterschaft in Frage kommt, sondern jede Person, welche aufbewahrungspflichtige Urkunden unterdrückt.

#### *Art. 17*

Die *Absätze 1–4* übernehmen in neuer Formulierung den bestehenden Artikel 17 VStrR. Die neue Formulierung trägt insbesondere der am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen neuen Strafregelung des StGB Rechnung.

*Absatz 5*: In der Lehre sind die Meinungen zur Strafbarkeit der Begünstigung zu einer Ordnungswidrigkeit geteilt<sup>11</sup>. Mit Rücksicht auf die Besonderheiten des steuerlichen Veranlagungs- und Kontrollverfahrens rechtfertigt es sich nicht, die Begünstigung einer Ordnungswidrigkeit unter die sonst gerechtfertigte Strafbarkeit der Begünstigung zu stellen. Aus diesem Grunde wird die Strafbarkeit der Begünstigung zu einer Ordnungswidrigkeit ausdrücklich ausgeschlossen.

<sup>11</sup> Andreas Eicker/Friedrich Frank/Jonas Achermann, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern, 2012, S. 135; andere Autoren lassen die Frage, ob die Begünstigung zu einer Ordnungswidrigkeit strafbar ist, offen, vgl. Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht, Bern, 1998, S. 58; a.M. hingegen Niccolò Raselli, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften. Fragen und Thesen, in: StR 46/1991, S. 449, er sagt, dass es sich bei Ordnungsbussen nicht um Strafen, sondern um Verwaltungszwang handle. Somit ist die Begünstigung nicht möglich, da man bei dieser jemand der Strafverfolgung oder dem Strafvollzug entziehen muss. Diese Meinung ist jedoch abzulehnen, da Steuerstrafen als echte Strafen i.S.d. EMRK zu qualifizieren sind. Vgl. dazu Entscheid des Obergerichts Uri vom 22.01.2010, OG V 08 53, S. 171, E. 6c.

#### *Art. 38*

Die Eröffnung eines Strafverfahrens ist aktenkundig zu machen (Art. 38 Abs. 1). Die bisher ausschliesslich in Artikel 104 Absatz 4 MWSTG enthaltene Vorschrift zur Information der Beschuldigten wird in Artikel 38 Abs. 1<sup>bis</sup> übernommen (vgl. dazu die Erläuterungen zu Artikel 104 VE MWSTG). Die Eröffnung hat deshalb auch die Beschuldigten zu nennen. Eine Untersuchung kann allerdings auch gegen Unbekannt eröffnet werden. Diesfalls ist anstelle der persönlichen Nennung die Eröffnung des Verfahrens gegen Unbekannt festzuhalten.

#### *Art. 39*

Diese Bestimmung konkretisiert die allgemeinen Grundsätze des Strafverfahrens, wie sie in der Verfassung festgelegt und durch die Rechtsprechung mit Bezug auf Artikel 6 EMRK bestätigt sind. Die Regelung erlaubt eine Angleichung an Artikel 158 StPO (vgl. auch Erläuterungen zu Art. 104 VE MWSTG).

#### *Art. 46*

Die Anwendung des VStrR auf Widerhandlungen gegen die Steuergesetze öffnet die Möglichkeit der Beweismittel- und Einziehungsbeschlagnahme sowie der Beschlagnahme von dem Staat verfallenden Geschenken und anderen Zuwendungen (Abs. 1 und 2). Die Bestimmung von Absatz 3 sieht neu analog der Regelung von Artikel 263 Absatz 1 Buchstabe b StPO auch die Beschlagnahme von Vermögenswerten zur Sicherstellung von Verfahrenskosten, Geldstrafen, Bussen oder Entschädigung vor.

#### *Art. 61 Abs. 3, 2. Satz*

Das geltende Recht räumt dem Beschuldigten eine Frist zur Stellungnahme zum Schlussprotokoll von 10 Tagen ein. Diese Frist erweist sich in der Praxis häufig als zu kurz. Sie wird deshalb auf 30 Tage verlängert. Die Frist kann bei Vorliegen zureichender Gründe erstreckt werden, wenn das Gesuch innert der Frist gestellt wird. Zureichende Gründe können beispielsweise dann vorliegen, wenn sich das Verfahren auf einen komplexen Sachverhalt bezieht und dementsprechend auch umfangreiche Akten vorliegen.

#### *Art. 72 Abs. 1*

Das geltende Recht räumt dem Beschuldigten eine Frist von zehn Tagen ein, um die gerichtliche Beurteilung zu verlangen. Diese Frist wird neu auf 30 Tage festgesetzt. Damit gelten für die Stellungnahme zum Schlussprotokoll, für die Einsprache gegen den Strafbescheid und für das Gesuch um gerichtliche Beurteilung einheitliche Fristen.

#### *Art. 91 Abs. 1*

Dieser Artikel verweist auf Artikel 10 VStrR, welcher geändert wird. Die Verweise auf die Umwandlung in eine Ersatzfreiheitsstrafe sind deshalb hier anzupassen.

Gleichzeitig sind die Begriffe „Haft“ und „Einschliessung“ dem Strafgesetzbuch anzupassen und durch „Freiheitsstrafe“ zu ersetzen.

### **3.2 Rechtshilfegesetz**

Die GAFI-Vorlage sieht eine Anpassung des IRSG vor, um den Vorgaben der GAFI zur internationalen Rechtshilfe zu entsprechen. Konkret soll der Anwendungsbereich von Artikel 3 Absatz 3 Buchstabe b auf die im Rahmen der GAFI-Vorlage neu eingeführten Verbrechenstatbestände ausgedehnt werden.<sup>12</sup> Diese Regelung ist inhaltlich zu übernehmen, aber an die neue Artikelnummerierung anzupassen (qualifizierter Steuerbetrug im Sinne von Art. 177 Abs. 2 VE DBG/ARS bzw. Art. 55c Abs. 2 VE StHG/ARS).

### **3.3 Bundesgesetz über die Stempelabgaben**

*Generalanweisung und Art. 31*

Im gesamten StG wird «Eidgenössische Steuerverwaltung» durch «ESTV» ersetzt. Diesem Zweck dient die Generalanweisung, die Abkürzung wird in Artikel 31 VE StG eingeführt.

*Art. 32*

Siehe Erläuterungen zu Artikel 36 VE VStG.

### **3.4 Mehrwertsteuergesetz**

*Art. 42 Abs. 4, 5 und 6 und Art. 56 Abs. 4*

Infolge der Anwendbarkeit von Artikel 12 Absatz 4 VStrR muss Absatz 4 des Artikels 42 in seiner geltenden Fassung aufgehoben werden. Aus diesem Grunde wird der bisherige Absatz 5 neu zu Absatz 4, und er ist durch Streichung der Worte „und Stillstand“ anzupassen. Im Weiteren wird der bisherige Absatz 6 neu zu Absatz 5.

Absatz 4 des Artikels 56 ist aus demselben Grund anzupassen.

Die in den Artikeln 42 und 56 MWSTG vorzunehmenden Änderungen erlauben es, zusammen mit den Anpassungen von Artikel 101 Absatz 1 MWSTG, zu vermeiden, dass jemand, der eine Steuerhinterziehung begeht, strafrechtlich verfolgt und verurteilt wird, auch wenn die Steuerforderung bereits verjährt ist (vgl. Erläuterungen zu Art. 101 VE MWSTG).

<sup>12</sup> Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage betreffend Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière, Ziff. 1.2.4.3 und Ziff. 2.4.4.

Art. 75

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 112 VE DBG/ARS sowie Artikel 36 VE VStG.

Art. 96 Abs. 1, 4–6

Die Besonderheiten der MWST, das Legalitätsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit rechtfertigen es, für die Umschreibung der Steuerhinterziehung im MWSTG eine detailliertere Auflistung vorzunehmen als in den Gesetzen über die direkten Steuern. Analoges gilt für die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben: auch hier ist die Steuerhinterziehung wegen der verschiedenen, für die Selbstveranlagung notwendigen Pflichten detaillierter umschrieben. Damit besteht eine – indes- sen gerechtfertigte – Abweichung von der Absicht der einheitlichen Formulierung der Straftatbestände.

Abs. 1 Bst. a

Der Täter, der die Natur seines Umsatzes verzerrt, indem er steuerbare Einkommen als vom Anwendungsbereich der Steuer ausgenommene durchgehen lässt, verkürzt die Steuerschuld gegenüber dem Staat (Art. 96 Abs. 1 Bst. a erster Satzteil MWSTG). Anlässlich der letzten Revision des MWSTG wollte der Gesetzgeber die Straftatbestände genau beschreiben. Um diesem Anliegen zu entsprechen, sind die Tatbestandselemente dahingehend zu präzisieren, dass derjenige, welcher Erträge aus von der Steuer ausgenommenen Tätigkeiten aufbläht, mit Busse bestraft wird.

Abs. 1 Bst. b und c

Diese Bestimmungen entsprechen den bisherigen Buchstaben b und c; sie wurden satztechnisch angepasst.

Abs. 1 Bst. d

Artikel 27 MWSTG besagt, dass wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, die ausgewiesene Steuer schuldet, es sei denn, er erfüllt bestimmte Voraussetzungen. Durch Hinzufügen dieses Sachverhaltes zu den nach Artikel 96 Absatz 1 strafbaren Handlungen kann die Strafbarkeit einer grundsätzlich nicht steuerpflichtigen Person, welche ihren Kundinnen und Kunden die MWST in Rechnung stellt ohne die ESTV darüber zu informieren, geklärt werden

Abs. 4 Bst. a

Das MWSTG trat am 1. Januar 2010 in Kraft. Die Strafbestimmungen in diesem Gesetz erfuhren gegenüber der bisherigen Fassung tiefgreifende Änderungen (aMWSTG; AS 2000 1300); Artikel 98 MWSTG ist diesbezüglich keine Ausnahme. Diese Bestimmung, in der von einer Verletzung der Verfahrenspflichten die Rede ist, sollte Artikel 86 aMWSTG entsprechen, der mit Gefährdung der Steuer überschrieben ist. Es zeigt sich, dass nicht nur die Terminologie, sondern auch das

Strafmass für die Widerhandlung grundlegend umgestaltet wurden. Während Artikel 86 Absatz 1 aMWSTG in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall eine Busse von 30 000 Franken und Absatz 2 eine Busse bis zum Betrag der gefährdeten Steuer oder des angestrebten unrechtmässigen Vorteils vorsah, steht in Artikel 98 des neuen Gesetzes kein Wort zur Höhe der angedrohten Busse; man muss deshalb auf Artikel 106 Absatz 1 StGB zurückgreifen, der dank dem Verweis von Artikel 2 VStrR anwendbar ist und besagt, dass – soweit das Gesetz nicht etwas anderes vorschreibt – eine Busse bis 10 000 Franken verhängt werden kann. Diese Bussenobergrenze verstösst gegen das Prinzip der Gleichbehandlung und verletzt das Rechtsempfinden.

Im Zollrecht hängt die Unterscheidung zwischen einer Gefährdung und einer Hinterziehung (der Einfuhrsteuer) zur Hauptsache vom Ort ab, an dem der Verstoß festgestellt wird: wird er in einer Zollstelle während einer Überprüfung entdeckt, gilt die Steuerschuld "nur" als gefährdet (Widerhandlung der konkreten Gefährdung), während die Steuerschuld als hinterzogen gilt, wenn die Widerhandlung im Landesinnern von einem mobilen Team entdeckt wird – und sei es in einer Entfernung von den Zolleinrichtungen von nur fünf Metern. Die Widerhandlung der konkreten Gefährdung, die im alten MWSTG – genauer gesagt in Artikel 86 aMWSTG – genannt wurde, ist demnach nicht ins neue Mehrwertsteuergesetz übernommen worden, denn in Artikel 98 MWSTG ist nur von der Widerhandlung der abstrakten Gefährdung die Rede. Wegen dieser Lücke schwankt die Busse wegen Nichtanmeldung beziehungsweise unrichtiger Deklaration der Ware je nachdem, wo der Straftäter oder die Straftäterin vom Zoll kontrolliert wurde, zwischen 10 000 und 800 000 Franken (oder noch mehr, wenn der erzielte unrechtmässige Vorteil 800 000 Franken übersteigt; siehe Artikel 97 Absatz 1 MWSTG in der derzeitigen Fassung).

Eine solche Ungleichbehandlung lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass die Person, die eine Widerhandlung begeht, einem grösseren Risiko einer Kontrolle ausgesetzt ist, wenn sie eine Zollstelle benutzt. Sachzwänge wie der Personalmangel und die Notwendigkeit, den grenzüberschreitenden Verkehrsfluss zu gewährleisten, führen nämlich dazu, dass immer seltener Kontrollen durchgeführt werden können.

Die vorgeschlagene Änderung würde auf dem Gebiet der « Gefährdung » von Abgaben eine Vereinheitlichung sowohl der Beschreibung der strafbaren Handlungen als auch der verhängten Strafe ermöglichen (ZG, Tabaksteuergesetz vom 21. März 1969 [TStG; SR 641.31], Biersteuergesetz vom 6. Oktober 2006 [BStG; SR 641.411], AStG; MinöStG, CO<sub>2</sub>-Gesetz vom 23. Dezember 2011 [SR 641.71], Schwerverkehrsabgabegesetz vom 19. Dezember 1997 [SVAG; SR 641.81]; das Bundesgesetz vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser [Alkoholgesetz; SR 680] spricht von „gefährdeter Abgabe“).

#### *Abs. 4 Bst. b*

Der Gesetzgeber wollte präzisieren, dass der Abgabepflichtige am Verwaltungsverfahren zwar mitwirken muss, aber nicht verpflichtet ist, von sich aus jede Auskunft zu erteilen, die für die Verwaltung von Bedeutung sein könnte. Es obliegt der Ver-

waltung, ihn zur Erteilung dieser Auskünfte aufzufordern. Diese Absicht fand in den deutschen Gesetzestext Eingang, irrtümlicherweise aber nicht in den französischen Text.

#### *Abs. 5*

Mit dieser Änderung erfolgt eine formelle Anpassung an die übrigen Abgabenerlasse, in denen die erschwerenden Umstände in einer separaten Bestimmung aufgezählt werden (vgl. Art. 118 und 124 ZG). Was die Korrekturabrechnung betrifft (Art. 96 Abs. 6 MWSTG), so wird auf die Erläuterungen zu Artikel 102 VE MWSTG/ARS verwiesen. Der geltende Absatz 6 von Artikel 96 MWSTG ist inhaltlich aufzuheben.

#### *Abs. 6*

Diese Bestimmung entspricht dem bisherigen Absatz 5.

#### *Art. 97*

Der erste Satz in Absatz 1 erübrigt sich, weil nach Artikel 2 VStrR für Taten, die nach der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, die allgemeinen Bestimmungen des StGB gelten, soweit dieses Gesetz oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt.

Das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bezeichnet die verschiedenen Hinterziehungstatbestände ausdrücklich und umschreibt sie detailliert, um die Strafolgen absehbarer zu gestalten und so die Rechtssicherheit zu erhöhen. Dem würde es widersprechen, die Busse nach dem Umfang des Taterfolges, das heisst in Abhängigkeit des hinterzogenen Steuerbetrages festzulegen, auch wenn dieser höher ist als die verwirkte Strafe.

Die Aufzählung der "erschwerenden Umstände" bleibt unverändert.

#### *Art. 99*

Es ist für die Strafverfolgungsbehörde äusserst schwierig, wenn nicht unmöglich, den Nachweis zu erbringen, dass der Hehler oder die Hehlerin wusste oder annehmen musste, dass die Einfuhrsteuer auf den erworbenen Waren *vorsätzlich* hinterzogen worden ist. Es muss genügen anzunehmen, dass der Täter oder die Täterin dies "weiss oder annehmen muss". Mit dieser Änderung kann das Mehrwertsteuergesetz an Artikel 121 ZG angepasst werden.

Obwohl Artikel 99 MWSTG (in der derzeitigen Fassung) für Hehlerei keinen erschwerenden Umstand nennt, steht auf diese Straftat eine Freiheitsstrafe, womit sie als Vergehen qualifiziert wird, wenn dem Urheber oder der Urheberin der Vortat erschwerende Umstände zur Last gelegt werden können. Artikel 160 Ziffer 1 Absatz 2 StGB und Artikel 121 ZG sehen in ihrer deutschsprachigen Fassung für Hehlerei vor, dass sie "nach der Strafandrohung für die Vortat" und nicht "mit der gleichen Strafe wie der Urheber oder der Urheberin der Vortat bestraft wird".

Die Grundsätze des Strafrechts besagen, dass die beschuldigte Person für ihre eigenen Handlungen und nicht für diejenigen eines Dritten bestraft wird. Dem Hehler oder der Hehlerin erschwerende Umstände anzulasten, die eigentlich dem Urheber

oder der Urheberin der Vortat vorgeworfen werden, erscheint willkürlich. Es ist infolgedessen willkürlich, denjenigen als Straftäter zu qualifizieren, der einmal Ware bei einem Schmuggler ersteht, ohne zu wissen, dass dieser gewerbsmässig handelt, wohingegen die regelmässige Beschaffung von Waren bei verschiedenen "nicht gewerbsmässig vorgehenden Schmugglern" bloss als Widerhandlung qualifiziert wird. Die Behörde kann diesen Umständen bei der Strafbemessung zwar Rechnung tragen; die Begehung eines Vergehens zieht jedoch "automatisch" einen Eintrag ins Strafregister nach sich.

#### Art. 101

##### Abs. 1

Die geltende Fassung von Artikel 101 Absatz 1 MWSTG schliesst die Anwendung der Artikel 7, 9, 11, 12 Absatz 4 und 13 VStrR bei Widerhandlungen gegen das MWSTG aus. Demgegenüber gelten diese Bestimmungen für alle übrigen indirekten Steuern. Die Änderung von Artikel 101 Absatz 1 MWSTG drängt sich deshalb bereits wegen der Harmonisierung der Steuerstrafverfahren auf. Um die Berechtigung dafür zu erklären, dass eine MWSTG mit Geltung ab 2010 eingeführte Regelung zurückgenommen wird, ist auf die einzelnen Bestimmungen einzutreten:

- Der Artikel 100 MWSTG ist in seiner geltenden Form eine Spezialbestimmung im Verhältnis zu Artikel 7 VStrR. Es macht deshalb keinen Sinn, diese letztere als nicht anwendbar zu erklären.
- Artikel 9 VStrR bestimmt, "die Vorschriften von Artikel 68 des Strafgesetzbuches [seit dem 1. Januar 2007 Art. 49] über das Zusammentreffen von strafbaren Handlungen oder Strafbestimmungen gelten nicht für für Bussen und Umwandlungsstrafen". Diesbezüglich ist Folgendes zu präzisieren :

Gemäss Regelung im Schweizerischen Strafgesetzbuch verhängt das Gericht eine Gesamtbusse, wenn der Täter oder die Täterin für eine oder mehrere Handlungen mit Busse bestraft wird. Das Gericht verhängt in einem solchen Fall nur eine Busse, deren Höhe sich proportional zum Verschulden des Straftäters oder der Straftäterin verhalten muss. Die Anwendung dieser Regel setzt voraus, dass alle zusammentreffenden strafbaren Handlungen im Rahmen eines einzigen Urteils sanktioniert werden; das heisst, die Beurteilung sämtlicher vom gleichen Täter oder der gleichen Täterin begangenen Straftaten wird einem einzigen Gericht übertragen.

*« Bei Konkurrenz zwischen einer gemeinrechtlichen strafbaren Handlung und einer Widerhandlung gegen ein Verwaltungsgesetz fehlt eine solche gemeinsame Zuständigkeit, wenn das zuletztgenannte Delikt im Verwaltungsstrafverfahren zu verfolgen ist, in welchem die Busse erstinstanzlich immer von der Verwaltung verfügt wird. »*<sup>13</sup> Somit wird ersichtlich, dass das Institut der Gesamtbusse im VStrR nicht realisierbar ist, was wiederum den Nutzen von Artikel 9 VStrR verdeutlicht. Denn diese Bestimmung findet auch auf das Zusammentreffen von

<sup>13</sup> BBl 1971 I 1006

Straftaten aus verschiedenen Verwaltungsgesetzen Anwendung. Jede Verwaltungsbehörde verhängt dann die Bussen für die Straftaten, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen. Es gibt kein Gesamturteil; die Bussen werden einfach zusammengerechnet<sup>14</sup>. Um eine ungerechtfertigte Kumulierung zu vermeiden, sind namentlich die Steuerbehörden zur Meldung ihrer Strafverfahren verpflichtet. Dadurch können andere Strafen, die denselben Lebenssachverhalt betreffen, berücksichtigt werden.

So oder so wird der Einfluss von Artikel 9 VStrR im Rahmen der Inlandsteuer durch Artikel 101 Absatz 5 (der sowohl die Ideal- wie die Realkonkurrenz regelt) und 103 Absatz 3 MWSTG (der die Vereinigung der Strafverfolgung regelt) stark relativiert, so dass es sich erübrigt, ihn für unanwendbar zu erklären.

- Die Verjährung der Strafverfolgung ist im geltenden Recht in Artikel 105 MWSTG geregelt, während auf die übrigen indirekten Steuern Artikel 11 VStrR anwendbar ist. In vielen von der EZV geführten Strafuntersuchungen liegen nicht nur eine Widerhandlung gegen das MWSTG vor, sondern gleichzeitig auch solche gegen einen andern Abgabenerlass des Bundes, insbesondere das ZG. Für Letztere gelten die Verjährungsbestimmungen des VStrR. Mithin sind auf den gleichen Sachverhalt unterschiedliche Verjährungsfristen anzuwenden, was unhaltbar ist.

Zudem weichen die geltenden Bestimmungen von Artikel 105 MWSTG hinsichtlich Vergehen und Verbrechen von den Regeln des allgemeinen Teils des StGB ab. Die Fristen von Artikel 11 VE VStrR/ARS richten sich nach denjenigen des StGB, jedenfalls was die "gewöhnliche" Übertretung (Abs. 1), die Vergehen und die Verbrechen betrifft. Genau dies entspricht dem Willen des Bundesrates. Diese Regelung erlaubt es, sowohl den Besonderheiten der Steuerwiderhandlungen Rechnung zu tragen, als auch die Verjährungsfristen für alle indirekten Steuern zu vereinheitlichen.

Es sei daran erinnert, dass das gemeine Strafrecht für Wirtschaftskriminalität keine Verjährungsfristen unter 15 Jahren kennt, da diese Widerhandlungen generell mit mehr als 3 Jahren Freiheitsstrafe bedroht sind (vgl. Art. 97 Abs. 1 Bst. b StGB). Während im gemeinen Strafrecht die Strafverfolgungsbehörden regelmässig innert nützlicher Frist (durch die Geschädigten) informiert werden, ist genau dies hinsichtlich der Steuern nicht der Fall. In der Mehrheit der Fälle sind bereits mehrere Jahre verstrichen, bis die Steuerverwaltung Verdacht auf eine Steuerwiderhandlung schöpft. Damit bleibt nicht genügend Zeit, um den Sachverhalt, welcher sich in diesem Bereich regelmässig als komplex erweist, erhoben werden kann.

Im Verwaltungsstrafrecht hängt schliesslich die Beantwortung der Frage, ob ein objektiver Straftatbestand verwirklicht ist, im Allgemeinen von der vorgängigen

<sup>14</sup> Jean Gauthier, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in: Quatorzième Journée juridique, Genf, 1975, p. 42; Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht, Bern, 1998, p. 25

Lösung einer verwaltungsrechtlichen Frage ab. Eine Steuerhinterziehung beispielsweise setzt eine Steuerpflicht voraus. Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb die Frage der Leistungspflicht von einem Strafrichter statt von den zuständigen Verwaltungsgerichtsbehörden entschieden werden soll. Deshalb rechtfertigt es sich, in Übereinstimmung mit Artikel 11 Absatz 3 VE VStrR/ARS, für die Dauer eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens usw. über die Leistungspflicht die Verjährung ruhen zu lassen. Mit einer solchen Abkehr vom heutigen Recht lässt sich vermeiden, dass jemand des Steuerbetrugs schuldig gesprochen wird, ohne dass er Steuern hinterzogen hat.

Aus diesen Gründen erfordern die Rechtssicherheit und die Koordination der Verfahren, dass hinsichtlich der Verjährung die Fristen des VStrR massgebend sind. Damit ist Artikel 105 als Spezialnorm zu streichen, so dass die Bestimmungen von Artikel 11 VStrR gelten.

- Das geltende Recht erlaubt es einerseits, dass wer eine Straftat nach MWSTG oder VStrR (i.V.m. MWSTG) begeht, bestraft wird, obwohl die Steuerforderung verjährt ist, und andererseits die Verjährungsfrist der Steuerforderung zu laufen aufhört, wenn eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

Nach Artikel 42 Absatz 6 MWSTG verjährt das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist, während die Verfolgungsverjährung gestützt auf Artikel 105 MWSTG in seiner aktuellen Fassung im Fall eines Vergehens 12 Jahre [7 + 5] betragen kann. Nach ebendieser Bestimmung (Abs. 2 und 3 Bst. b) tritt die Verjährung der Steuerforderung nicht mehr ein, wenn eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (Art. 105 Abs. 2 und 3 Bst. b MWSTG).

Diese widersprüchlichen Bestimmungen stehen der Rechtssicherheit entgegen und müssen infolgedessen geändert werden.

Artikel 12 Absatz 4 VStrR regelt die Verjährung der Leistungs- und der Rückleistungspflicht, namentlich wenn eine Abgabe aufgrund eines Verstosses gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben, rückerstattet, herabgesetzt oder erlassen wird. Nach dieser Bestimmung verjähren die Leistungs- und die Rückleistungspflicht nicht, solange die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung nicht verjährt sind.

Mit dieser Regelung werden die Verjährungsbestimmungen verständlicher ausgestaltet und der Grundsatz der Rechtssicherheit eingehalten. Gleichzeitig wird vermieden, dass der Urheber einer Steuerhinterziehung verfolgt und bestraft wird (womit die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt), obwohl die Steuerschuld verjährt ist.

Im Übrigen ist es gerechtfertigt dass derjenige, welcher seine Steuerpflichten korrekt erfüllt, anders behandelt wird als derjenige, welcher gegen das Gesetz verstösst. Werden die Verfahrenspflichten erfüllt, so verjährt die Steuerforderung gemäss Artikel 42 und 56 VE MWSTG/ARS; wird aber gegen das Gesetz

verstossen, so verjährt die Steuerforderung nach Artikel 12 Absatz 4 VStrR, das heisst mit tatsächlich längeren Verjährungsfristen.

- Die Änderungen an Artikel 102 MWSTG sowie von Artikel 13 VStrR zielen auf die Harmonisierung der Selbstanzeige betreffend die indirekten Steuern ab. Damit die Steuerpflichtigen keinem Irrtum unterliegen, ist es unbedingt notwendig, dass für die Selbstanzeige im Bereich der indirekten Steuern dieselben Voraussetzungen gelten. Es sei daran erinnert, dass beispielsweise bei einer Widerhandlung gegen die Einfuhrsteuer die EZV als dafür zuständige Behörde oft gleichzeitig eine Widerhandlung gegen ein anderes oder gegen mehrere andere Verwaltungsgesetze verfolgt (ZG, MinöStG, AStG). Die Verfolgung dieser Widerhandlungen richtet sich immer nach dem VStrR. Nach Artikel 13 VStrR ist eine (straflose) Selbstanzeige für eine vorsätzlich begangene Widerhandlung nur einmal möglich, während diese Voraussetzung in Artikel 102 MWSTG nicht vorgesehen ist. Aus Gründen der Rechtssicherheit muss für solche Fälle unbedingt vermieden werden, dass die Voraussetzungen zur (straflosen) Selbstanzeige nicht identisch sind.

Während Artikel 13 VStrR vorsieht, dass der Täter die Tat "aus eigenem Antrieb" anzeigen muss, verlangt Artikel 102 MWSTG lediglich, dass die Widerhandlung "der zuständigen Behörde" nicht bekannt war ("bevor sie der zuständigen Behörde bekannt wird"). Veranlasst beispielsweise die Verfahrenseröffnung durch die EZV einen selbständig erwerbstätigen Garagisten dazu, sich bei der ESTV wegen unvollständiger Deklaration seiner Erträge anzuzeigen – und dies noch bevor die EZV dazu gekommen ist, die zuständige Behörde zu benachrichtigen –, kann kaum von einer Selbstanzeige die Rede sein. Der Gesetzgeber wollte die aktive Reue ins Auge fassen; er dachte dabei ausschliesslich an die Selbstanzeige eines reuigen Betrügers. Dieser muss also eigenständig aktiv werden und der Behörde seine Verfehlung nicht bloss deswegen melden, weil er befürchtet, diese sei seiner Widerhandlung bereits auf die Spur gekommen oder seine Straftat würde aus anderen Gründen entdeckt, beispielsweise wegen der Verzeigung durch einen Dritten.

Artikel 102 Absatz 2 MWSTG knüpft den Ausschluss von der Strafbarkeit an keine Bedingung. Das läuft jedoch dem Zweck dieser Bestimmung zuwider. Es ist zumindest davon auszugehen, dass der Verstoß der zuständigen Behörde nicht bekannt sein darf. Da die von dieser Bestimmung erfassten Personen auf der Grundlage von Artikel 12 Absatz 3 VStrR zahlungspflichtig sind, scheint es zudem nichts als logisch und korrekt, ihnen dieselben Bedingungen aufzuerlegen wie den Leistungspflichtigen nach Absatz 1, das heisst, dass sie die Behörde bei der Festsetzung der geschuldeten oder rückzuerstattenden Steuer in zumutbarer Weise unterstützen und sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten oder rückzuerstattenden Steuer bemühen müssen. Artikel 13 Absatz 1 VStrR erfasst auch die nichtunterstellte Person ("der Täter") und schliesst diese Lücke.

Es ist davon auszugehen, dass Artikel 102 Absatz 3 MWSTG sinngemäss auch für alle in Artikel 7 VStrR aufgezählten Kategorien und nicht nur für juristische Personen gilt. Die Selbstanzeige muss deshalb allen Personen nach Artikel 6 Absatz 2 und Artikel 3 VStrR offenstehen. Artikel 13 Absatz 2 VE VStrR/ARS korrigiert diese Lücke und erlaubt die (straflose) Selbstanzeige den in Artikel 7 VStrR genannten Kategorien auch in anderen Bereichen des Steuerrechts.

#### *Art. 102*

Es wird auf den Kommentar zu den Artikeln 13 VStrR und 101 Absatz 1 VE MWSTG/ARS verwiesen.

Bezüglich der Korrekturabrechnung ist auf folgenden, unhaltbaren Zustand zu verweisen: Wird im Rahmen einer Kontrolle entdeckt, dass eine Vorsteuer zu Unrecht eingefordert und ausbezahlt wurde, kann der Steuerpflichtige nachträglich die Mängel seiner Abrechnung korrigieren, aber er wird sogar dann, wenn er einerseits mit Vorsatz gehandelt hatte und andererseits den zu Unrecht erhaltenen Vorsteuerbetrag nicht zurückbezahlt, straflos bleiben (Art. 72 Abs. 1 i.V.m. Art. 96 Abs. 6 MWSTG). Dass sich die steuerpflichtige Person ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten oder rückzuerstattenden Steuer bemühen soll, wird zwar für die Selbstanzeige auch bei der MWST verlangt (Art. 102 Abs. 1 Bst. b MWSTG), doch bei einer nachträglichen Korrektur durch den Steuerpflichtigen ist genau dies keine Bedingung, weshalb keine Strafe ausgefällt werden kann. Um diesem Missstand abzuwehren, ist die Korrektur nach Artikel 72 MWSTG als Selbstanzeige zu qualifizieren, welche nur straflos bleibt, wenn die Voraussetzungen von Artikel 13 VStrR erfüllt sind.

#### *Art. 103*

##### *Abs. 1:*

Gemäss Beschluss des Bundesrates vom 21. September 2012 ist das VStrR auf alle Steuerwiderhandlungen anzuwenden.

Der derzeitige Artikel 103 Absatz 1 MWSTG ermöglicht die Trennung von Steuer- und Strafverfahren. Im Verwaltungsstrafrecht hängt die Beantwortung der Frage, ob ein objektiver Straftatbestand verwirklicht ist, von der vorgängigen Lösung einer verwaltungsrechtlichen Frage ab. Eine Steuerhinterziehung beispielsweise setzt eine Steuerpflicht voraus. Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb die Frage der Leistungspflicht von einem Strafrichter statt von den zuständigen Verwaltungsgerichtsbehörden entschieden werden soll.

Mit einer solchen Abkehr vom heutigen Recht lässt es sich vermeiden, dass jemand des Steuerbetrugs schuldig gesprochen wird, ohne dass er Steuern hinterzogen hat.

Schliesslich ist daran zu erinnern, dass diese "Trennung" der Verfahren erwogen worden ist, um eine EMRK-konforme Anwendung des Strafrechts zu gewährleisten. Eine Anpassung des Verwaltungsstrafrechts sowie von Artikel 104 MWSTG gemäss

obigem Vorschlag richtet sich jedoch nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, so dass diese Bestimmung hinfällig wird.

#### *Abs. 4*

Dieser Absatz ist überflüssig, da nach Artikel 2 VStrR für Taten, die in der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, die allgemeinen Bestimmungen des StGB gelten, soweit das VStrR oder ein einzelnes Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt.

#### *Abs. 5*

Die Aufhebung von Absatz 1 zieht die Aufhebung des Absatzes 5 von Artikel 103 MWSTG nach sich.

#### *Art. 104*

Artikel 104 MWST erhält mit dieser Vorlage einen neuen Inhalt, welcher die bestehende Regelung ersetzt. Er richtet sich dabei nach den auf die direkten Steuern anwendbaren Bestimmungen aus. Dabei wird eindeutig festgehalten, dass Beweismittel, welche unter Androhung einer Ermessensveranlagung oder einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden, in einem Strafverfahren nicht verwendet werden dürfen.

#### *Abs. 1*

Diese Bestimmung erübrigt sich, weil die Verfassung (Art. 29 Abs. 1) bereits ein gleiches und gerechtes Verfahren garantiert. Dieser Grundsatz ist unbestritten; zudem ist er auch in Artikel 6 EMRK verankert. In der Schweiz gelten für sämtliche Gerichte aller Instanzen die Garantien der EMRK; sie sind Teil unserer Rechtsordnung und somit direkt anwendbar.

#### *Abs. 2*

Die Erörterungen zu Absatz 1 gelten auch für diese Bestimmung. Dieser Grundsatz ist ebenfalls unbestritten. Vorstellbar wäre höchstens eine Präzisierung von Artikel 39 VStrR im Hinblick auf Artikel 158 StPO.

#### *Abs. 3*

Artikel 104 Absatz 3 MWSTG wurde in Anlehnung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) zu Artikel 6 EMRK geschaffen. In einem Schweizer Steuerrechtsfall hat der EGMR festgehalten, dass die Mitwirkungspflicht den Garantien nach Artikel 6 EMRK, insbesondere dem Recht auf Aussageverweigerung und dem Recht, sich nicht selbst belasten zu müssen, zuwiderlaufen kann. In einem solchen Fall muss die Mitwirkungspflicht, die im Verwaltungsverfahren vorgeht, dem Aussageverweigerungsrecht nach Artikel 6 EMRK den Vortritt lassen.

Das Aussageverweigerungsrecht verbietet es den Behörden Druck auszuüben oder Zwang anzuwenden, um die betreffende Person soweit zu bringen, dass sie die gewünschten Auskünfte erteilt. Das Recht, sich nicht selbst belasten zu müssen,

setzt demnach voraus, dass die Behörden ihre Argumentation begründen, ohne zu Beweismitteln zu greifen, die unter Zwang erlangt wurden. Zwang liegt gemäss EGMR insbesondere dann vor, wenn die Behörde gegen den Steuerpflichtigen eine Busse verhängt, weil dieser sich weigert, bestimmte Auskünfte zu erteilen.

Die Änderungsanträge für die Artikel 38 und 39 VStrR sowie 104 MWSTG ermöglichen eine Anpassung an die Rechtsprechung zu Artikel 6 EMRK, ohne dass dadurch die reibungslose Durchführung von Kontrollen verunmöglicht oder das Strafverfahren behindert wird.

#### *Abs. 4*

Nach Artikel 32 Absatz 2 BV hat jede angeklagte Person Anspruch darauf, möglichst rasch und umfassend über die gegen sie erhobenen Beschuldigungen unterrichtet zu werden. Infolgedessen erübrigt sich auch diese Bestimmung.

Dennoch muss festgestellt werden, dass Artikel 38 VStrR in seiner derzeitigen Fassung weder Form noch Inhalt der Eröffnung der Untersuchung präzisiert, obwohl mit dieser Verfahrenshandlung mit der Bezeichnung der beschuldigten Person und der ihr zur Last gelegten Straftat der Inhalt des Dossiers geklärt werden soll.

#### *Art. 105*

Nachdem die Artikel 11 VE VStrR/ARS und 12 Absatz 4 VStrR auf die MWST anwendbar sind, ist Artikel 105 MWSTG aufzuheben.

#### *Art. 106*

Der Bezug von Bussen und Kosten folgt dem ordentlichen Verfahren gemäss MWSTG. Ist eine Busse nicht einbringlich, so kann sie in Freiheitsstrafe umgewandelt werden. Handelt es sich um eine Busse für ein Vergehen (Art. 97 Abs. 2 MWSTG), so stützt sich die Umwandlung auf Artikel 36 StGB. Betrifft die Busse eine Übertretung, so richtet sich die Umwandlung nach Artikel 106 Absatz 5 i.V.m. Artikel 36 StGB.

### **3.5 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer**

Mit der vorliegenden Revision erhalten der sechste und siebente Teil des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer eine neue Fassung. Dies führt auch zu einer neuen Artikelnummerierung für bereits bestehende und im Rahmen der Revision übernommene Bestimmungen.

#### *Art. 112*

Nach geltendem Recht können andere Behörden die mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist (Art. 112 Abs. 1 zweiter Satz DBG). Dieses Mel-

derecht wird durch eine Meldepflicht (Art. 112 Abs. 1<sup>bis</sup> VE DBG/ARS) ersetzt, welche sämtliche Verwaltungs-, Straf- und Gerichtsbehörden erfasst. Die Meldepflicht setzt jedoch nicht einen Verdacht auf eine Straftat voraus, sondern die Vermutung einer unvollständigen Veranlagung. Wenn pflichtwidrig keine Meldung erfolgt, so stellt dies noch keine Begünstigung dar.

Zudem müssen neu die mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden Straftaten, die sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit festgestellt haben oder die ihnen gemeldet worden sind, den für deren Verfolgung zuständigen Behörden melden (Art. 112 Abs. 1<sup>ter</sup> VE DBG/ARS). Dies erfasst nicht nur Straftaten gegen andere weitere Steuergesetze, sondern auch Straftaten gegen andere Bundesgesetze.

Mit dieser Meldepflicht werden zudem die Empfehlungen der OECD<sup>15</sup> erfüllt.

Behörden, welche zuständig sind für die Entgegennahme von Meldungen von Verdachtsfällen für Geldwäscherei nach Massgabe des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997 (GwG; SR 655.0), sind von der Meldepflicht ausgenommen, da sie gemäss GwG ausschliesslich zur Meldung von strafbaren Vortaten verpflichtet sind. Dies betrifft konkret die Meldestelle für Geldwäscherei MROS. Soweit die Meldestelle Verdacht auf geringerfügige Straftaten hat, ist sie nach GwG nicht zur Weitermeldung verpflichtet. Diese enge Zweckbindung des GwG soll nicht durch einen anderen spezialgesetzlichen Erlass aufgehoben werden. Aus dieser Zweckbindung ergibt sich auch, dass die Amtshilfe der Meldestelle nicht weiter gehen kann. Im Rahmen der laufenden Gesetzesrevision aufgrund der revidierten Richtlinien der GAFI<sup>16</sup> ist vorgesehen, die Amtshilfe der Meldestelle gegenüber inländischen Behörden in Artikel 29 Absatz 2<sup>bis</sup> GwG abschliessend zu regeln. Eine weitergehende Amtshilfe würde sowohl der engen Zwecksetzung der Meldestelle als auch den internationalen Vorgaben des Informationsaustausches unter Meldestellen widersprechen. Demnach dürfen auch Meldungen ausländischer Partnerstellen (financial intelligence units, FIU) nur mit deren vorgängigen und ausdrücklichen Zustimmung weitergegeben werden. Die Amtshilfe durch die MROS entspricht diesen Regelungen, indem das DBG auf das GwG verweist.

#### Art. 120

*Absatz 1:* Der bisherige Verweis auf Artikel 184 DBG ist an die neue Artikelnummerierung anzupassen: Die Verjährung der Strafverfolgung wird neu unter Artikel 193 VE DBG/ARS geregelt.

*Absatz 3:* Im geltenden Recht führt die Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuerbetrugs zur Unterbrechung der Veranlagungsverjährung.

Die bestehenden Strafbestimmungen werden mit der Umsetzung der revidierten Empfehlungen der GAFI um ein Verbrechen ergänzt (Steuerbetrug, Art. 177 Abs. 2

<sup>16</sup> Vgl. dazu die ausführlichen Erläuterungen in der Vernehmlassungsvorlage zur «Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groups d'action financière»: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02691/index.html?lang=de>

VE DBG/ARS bzw. Art. 186 Abs. 1<sup>bis</sup> VE DBG/GAFI). Der VE DBG/GAFI fügt deshalb Artikel 120 Absatz 3 Buchstabe d die Steuerverbrechen hinzu. Diese Änderung ist zu übernehmen. Der Verweis auf Steuerverbrechen erfasst die Tatbestände des Steuerbetrugs, begangen durch den Steuerpflichtigen oder bewirkt durch den Vertreter (Art. 177 VE DBG/ARS) sowie der Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 179 VE DBG/ARS).

#### *Art. 152*

Die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung oder wegen eines Steuervergehens gilt nach geltendem Recht zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Mit der Einführung des Verbrechenstatbestands ist auch diese Bestimmung zu ergänzen. Der VE DBG/GAFI ergänzt deshalb Artikel 152 Absatz 2 DBG um Steuerverbrechen. Diese Änderung ist hier zu übernehmen.

#### *Art. 153 Abs. 1<sup>bis</sup>*

Wegen der Erweiterung und Neufassung der Straftatbestände ist diese Bestimmung generell auf Steuerstraftaten (Art. 174–179 VE DBG/ARS) auszudehnen und darf nicht nur Steuerhinterziehungen erfassen. Die bestehende Regelung von Artikel 153 Absatz 1<sup>bis</sup> DBG wird zudem neu formuliert.

#### *Art. 166*

Für den Bezug von Bussen können nach geltendem Recht Zahlungserleichterungen gewährt werden. Das neu auf Steuerstrafverfahren anwendbare Recht sieht eine eigene Regelung für den Bezug von Bussen und Geldstrafen vor. Der Anwendungsbereich von Artikel 166 ist deshalb auf die Steuerforderung, darauf geschuldete Zinsen und damit zusammenhängende Kosten zu begrenzen. Die Frage der Zahlungserleichterung für Bussen und Geldstrafe richten sich nach dem neu anwendbaren Verfahrensrecht: Da mit der Änderung von Artikel 166 das DBG keine diesbezügliche Regelung (mehr) enthält, gilt für den Bezug von Bussen grundsätzlich Artikel 10 VE VStrR/ARS. Da dieser Artikel (neu) lediglich bestimmt, dass für Bussen wegen Ordnungswidrigkeiten keine Umwandlung möglich ist, gilt Folgendes:

- Bussen wegen Ordnungswidrigkeiten sind bei Nichtzahlung auf dem Betreuungsweg einzukassieren.
- Bei Nichtzahlung von übrigen Bussen und Geldstrafen gelten die Vorschriften des StGB (Art. 35 und 36 Abs. 2–5 i.V.m. 106 Abs. 5 respektive direkt Art. 35 und 36 StGB). Damit können diese Sanktionen in Ersatzfreiheitsstrafen umgewandelt werden.

Diese Regeln schliessen es indessen nicht aus, dass die Behörde gemeinsam mit dem Zahlungspflichtigen einen Zahlungsplan vereinbart.

#### *Vorbemerkung zu Art. 174–179*

Aufgrund des Verweises in Artikel 180 Absatz 1 VE DBG/ARS finden die Strafbestimmungen von Artikel 14–17 VE VStrR/ARS auch hinsichtlich der direkten Steuern Anwendung. Dazu ist indessen einschränkend Folgendes zu bemerken: Die Strafbestimmungen des VE DBG/ARS gehen als speziellere Straftatbestände vor. So findet Artikel 14 VStrR keine Anwendung (vgl. Art. 176 und Art. 177 VE DBG/ARS). Der Tatbestand von Artikel 15 VStrR ist bereits im Tatbestand des Steuerbetrugs (Art. 177 VE DBG/ARS) enthalten. Demgegenüber sieht der VE DBG/ARS keine Sondernorm für die Unterdrückung von Urkunden und die Begünstigung vor, weshalb die diesbezüglichen Straftatbestände des VE VStrR/ARS (Art. 16 und 17 VE VStrR/ARS) anwendbar sind:

- Namentlich im Bereich von Steuern und Abgaben sind Urkunden wie bspw. Geschäftsbücher für die Durchführung einer korrekten Veranlagung oder Kontrolle von Selbstveranlagungen von erheblicher Bedeutung. Nicht selten sind sie die einzigen Beweismittel. Die Unterdrückung von Urkunden gefährdet die korrekte Veranlagung bzw. die Klärung eines allfälligen Tatverdachts erheblich. Unabhängig davon, ob eine Steuerstraftat nachgewiesen werden kann, ahndet deshalb diese Norm die Verletzung der Aufbewahrungspflicht (vgl. Art. 126 DBG), welche der Sicherung von Nachweisen dient.
- Artikel 17 VE VStrR/ARS stellt eine Spezialnorm zu Artikel 305 StGB dar. Sie stellt einerseits sicher, dass die begünstigende und die begünstigte Person bzw. die Teilnehmer von derselben Verwaltungsbehörde verfolgt und beurteilt werden. Andererseits verhindert die Regelung in Absatz 2 von Artikel 17 VE VStrR/ARS, dass die begünstigende Person einer schwereren Strafdrohung unterliegt als die begünstigte Person. Sie verhindert mithin bei Übertretungen stossende Ungleichheiten in der Strafdrohung, und führt im Ergebnis dazu, dass bei Steuerhinterziehung entgegen der grundsätzlich in Artikel 17 Absatz 1 VE VStrR/ARS vorgesehenen Strafdrohung nicht Freiheitsstrafe oder Geldstrafe droht, sondern lediglich Busse.

#### *Art. 174*

*Absatz 1* übernimmt den bestehenden objektiven und subjektiven Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung (Artikel 174 DBG) und fügt ihm eine Sachüberschrift hinzu.

Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird ausdrücklich als Ordnungswidrigkeit geregelt. Somit sind Anstiftung und Gehilfenschaft dazu ausgeschlossen (vgl. Art. 5 VStrR). Wird die Busse nicht bezahlt, kann sie nicht in eine Ersatzfreiheitsstrafe umgewandelt werden (vgl. Art. 10 Abs. 1 Satz 2 VStrR), sondern sie ist mittels Betreibung zu beziehen.

Im geltenden Recht droht für eine Verfahrenspflichtverletzung eine Busse bis zu 1000 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 10 000 Franken. Die Strafdrohung richtet sich neu nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB, welches für Übertretungen als Höchststrafe eine Busse von 10 000 Franken vorsieht (Art. 106 Abs. 1 StGB). Die Anwendbarkeit von Artikel 106 Absatz 1 StGB ergibt sich aus Artikel 333 Absatz 1 StGB bzw. Artikel 2 VStrR in Verbindung mit Artikel 180 Absatz 1 VE DBG/ARS.

Strafbar ist nicht nur vorsätzliche, sondern auch fahrlässige Tatbegehung. Der Versuch ist nicht strafbar (Art. 105 Abs. 2 StGB und Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 180 Abs. 1 VE DBG/ARS).

Beträgt die Busse in einem konkreten Fall nicht mehr als 2000 Franken und verzichtet der Beschuldigte nach Bekanntgabe der Höhe der Busse auf jedes Rechtsmittel, kann der Strafbescheid ohne vorherige Aufnahme eines Schlussprotokoll ergehen («abgekürztes Verfahren»; vgl. Art. 65 Abs. 1 VStrR). Damit besteht nach VStrR ein einfaches Verfahren, um bspw. das nicht fristgerechte Einreichen der Steuererklärung zu büssen und diese Bussenverfügung weiterhin mit der Veranlagungsverfügung zu verbinden.

Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, wird dafür nach geltendem Recht die juristische Person bestraft, wobei die Bestrafung der handelnden natürlichen Personen vorbehalten bleibt (vgl. Art. 181 Abs. 2 DBG). Wie unter Ziff. 2.2.1 hiavor dargelegt, werden neu nur noch die handelnden natürlichen Person gestützt auf Artikel 29 StGB bestraft. Dies gilt auch für die Verletzung von Verfahrenspflichten, welche der juristischen Person obliegen.

#### *Art. 175*

*Absatz 1* übernimmt die bisherige Regelung von Artikel 178 Absatz 1 Alinea 1 DBG. Es handelt sich um ein Sonderdelikt. Als Sondereigenschaft gilt die Pflicht zur Bekanntgabe von Nachlasswerten im Inventarverfahren im betreffenden Erbgang.

Gehilfenschaft und Anstiftung sind weiterhin strafbar (bisher Art. 178 Abs. 1 Alinea 2 DBG); dies ergibt sich neu aus Artikel 5 VStrR i.V.m. Artikel 180 Absatz 1 VE DBG/ARS. Im Übrigen gelten bezüglich der Strafbarkeit der Teilnahme und des Vertreters ohne Sondereigenschaft die Erläuterungen zu Artikel 176 VE DBG/ARS sinngemäss.

Das geltende Recht sieht als Höchstbetrag der Busse 10 000 Franken, bei schweren Fällen oder bei Rückfall 50 000 Franken vor. Dieser unterschiedliche Bussenrahmen wird nicht übernommen, sondern als Höchststrafe wird generell Busse bis 50 000 festgesetzt. Der Schwere des Verschuldens ist innerhalb des Bussenrahmens Rechnung zu tragen. Der Höchstbetrag der Busse entspricht einer in Artikel 106 Absatz 1 StGB vorbehaltenen spezialgesetzlichen Regelung.

*Absatz 2:* Grundsätzlich ist eine versuchte Übertretung nicht strafbar (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB und Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 180 Abs. 1 VE DBG/ARS). Um an der geltenden Regelung der Strafbarkeit des Versuchs (vgl. Art. 178 Abs. 3 DBG) festzuhalten, bedarf es deshalb einer ausdrücklichen Regelung. Die fakultative Strafmilderung ergibt sich aus Artikel 22 f. StGB, welcher aufgrund des Verweises in Artikel 333 Absatz 1 StGB und Artikel 2 VStrR in Verbindung mit Artikel 180 Absatz 1 VE DBG/ARS gilt.

Falls die Verfahrenspflichten mit Wirkung für eine juristische Person verletzt werden, wird die natürliche Person verfolgt und beurteilt, welche die Steuerstraftat für die juristische Person verübt hat.

## Art. 176

Artikel 176 VE DBG/ARS übernimmt den objektiven und subjektiven Tatbestand des geltenden Steuerhinterziehungstatbestands (Art. 175 DBG). Er umschreibt das Vorgehen, welches zur Steuerverkürzung führt, mithin den Grundverstoß gegen die Steuerpflicht. Deshalb muss er inhaltlich so bestehen bleiben. Er bildet zudem die Basis für die qualifizierten Delikte, welche im Rahmen der Umsetzung der GAFI-Empfehlungen eingeführt werden sollen. Da die neuen Vergehens- und Verbrechenstatbestände auf Artikel 176 VE DBG/ARS aufbauen (Spezialität), sind bei dieser Revision keine inhaltliche Änderungen vorzunehmen.

*Absatz 2:* Die mögliche Höchststrafe – das heisst Busse im Umfang des Dreifachen der hinterzogenen Steuer – wird für vorsätzliche Tatbegehung beibehalten. Neu definiert das Gesetz bei Fahrlässigkeit als Höchststrafe eine Busse, die dem einfachen Betrag der hinterzogenen Steuer entspricht. Die Regelbusse und eine Minimalbusse, wie sie das geltende Recht kennt, wird nicht mehr statuiert. Diese Änderungen erlauben künftig eine verschuldensangemessene Strafzumessung auch im untersten Bereich.

Die Busse bemisst sich auch dann nach der hinterzogenen Steuer, wenn der Täter oder die Täterin nicht die eigenen Steuern hinterzogen hat, sondern mit Wirkung für eine juristische Person gehandelt hat. In diesen Fällen richtet sich die Bussandrohung nach der für die juristische Person hinterzogenen Steuer.

*Absatz 3:* Grundsätzlich ist eine versuchte Übertretung nicht strafbar (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB und Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 180 Abs. 1 VE DBG/ARS). Um an der geltenden Regelung der Strafbarkeit des Versuchs (vgl. Art. 176 DBG) festzuhalten, bedarf es deshalb einer ausdrücklichen Regelung. Das geltende Recht sieht für versuchte Steuerhinterziehung eine spezielle, von den Regeln des allgemeinen Teil des StGB abweichende Strafdrohung vor. Darauf wird verzichtet und die Bestrafung des Versuchs richtet sich neu nach Artikel 22 f. StGB, welcher aufgrund des Verweises in Artikel 333 Absatz 1 StGB und Artikel 2 VStrR in Verbindung mit Artikel 180 Absatz 1 VE DBG/ARS gilt. Danach kann die Strafe gemildert werden.

Steuerhinterziehung ist ein Sonderdelikt. Das geltende Recht sieht einen Sondertatbestand für Personen vor, die ohne Wissen und Willen des Steuerpflichtigen für diesen Steuern hinterziehen (Täter ohne Sondereigenschaft; «bewirken»), die gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen dessen Steuern hinterziehen («mitwirken»; materielle Mittäterschaft), zu einer Steuerhinterziehung anstiften oder dazu Gehilfenschaft leisten (vgl. Art. 177 DBG). Ihnen droht Busse bis 10 000 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 50 000 Franken (Art. 177 Abs. 2 DBG).

Dieser Sondertatbestand und die spezifische Strafandrohung wird nicht übernommen. Die Strafbarkeit und Strafe dieser Personen wird nach den Grundsätzen des VStrR und des allgemeinen Strafrechts ausgerichtet:

- Die Strafbarkeit von Personen, die in Vertretung des Steuerpflichtigen für diesen Steuern hinterziehen (im geltenden Recht bezeichnet als «bewirken»), richtet sich neu nach Artikel 6 VStrR. Er unterliegt derselben Strafdrohung wie der steuerpflichtige Täter.

- Wer mit dem Steuerpflichtigen zusammen dessen Steuern hinterzieht, aber nicht über dessen Sondereigenschaft als Steuerpflichtige verfügt (im geltenden Recht bezeichnet als «mitwirken»), erfährt obligatorisch eine mildere Bestrafung (vgl. Art. 26 StGB).
- Anstiftung und Gehilfenschaft zu Übertretungen sind im Anwendungsbereich des VStrR strafbar (Art. 5 VStrR i.V.m. Art. 180 Abs. 1 VE DBG/ARS). Nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB unterliegt der Teilnehmer zu einem Sonderdelikt derselben Strafdrohung wie der Täter, er erfährt aber obligatorisch eine mildere Bestrafung (vgl. Art. 26 StGB).

Nach geltendem Recht haften diese Personen solidarisch für die Nachsteuer (vgl. Art. 177 Abs. 1 DBG; Art. 181 Abs. 2 und 3 DBG). Das VStrR sieht in Artikel 12 Absatz 3 eine analoge Regelung vor, welche neu aufgrund des Verweises auf das VStrR auch in Steuerstrafverfahren betreffend die direkten Steuern Anwendung findet. Artikel 12 Absatz 3 VStrR tritt damit an die Stelle der bisher geltenden Regelungen von Artikel 177 Absatz 1 DBG. Sie erfasst auch den Täter, welcher eine Steuerstraftat mit Wirkung für eine juristische Person begeht (vgl. bisher Art. 181 Abs. 3 i.V.m. Art. 177 Abs. 1 DBG). Die solidarische Haftung wird im Strafbescheid, der Strafverfügung und dem Strafurteil festgestellt (vgl. Art. 64 Abs. 1, Art. 70 und Art. 79 VStrR); sofern keine solchen ergehen, ist ein selbständiger Einziehungsbescheid zu erlassen (vgl. Art. 66 VStrR).

Bei Steuerhinterziehung mit Wirkung für eine juristische Person ist die handelnde natürliche Person zu eruiieren und zu bestrafen. Nur wenn eine Busse von höchstens 5 000 Franken in Betracht fällt und die Ermittlung des Täters Untersuchungsmassnahmen bedingt, welche im Hinblick auf die verwirkte Strafe unverhältnismässig wären, kann von einer Verfolgung Umgang genommen werden und an Stelle des Täters die Busse der juristischen Person zur Bezahlung auferlegt werden. Die juristische Person wird diesfalls nicht zum Strafbarkeitssubjekt, sondern sie wird lediglich zur Bezahlung der Busse herangezogen. Liegt die in Betracht fallende Busse über 5 000 Franken, so ist in jedem Fall die natürliche Person zu ermitteln und der damit verbundene Aufwand in Kauf zu nehmen.

Artikel 102 StGB (Verantwortlichkeit des Unternehmens) ist nicht anwendbar (vgl. Art. 105 Abs. 1 StGB). Lässt sich deshalb der Täter nicht eruiieren, und fällt eine Busse von mehr als 5 000 in Betracht, bleibt die Hinterziehung unbestraft.

#### *Art. 177*

Artikel 177 übernimmt Artikel 186 Absätze 1–3 VE DBG/GAFI.

Die GAFI-Vorlage übernimmt die nach geltendem Recht bestehende Strafbarkeit der juristischen Person für Steuerhinterziehung und statuiert sie auch für Steuerbetrug (vgl. Art. 186a VE DBG/GAFI). Da die Strafbarkeit der juristischen Person indessen aufgehoben wird, entfällt die Notwendigkeit einer Sonderregelung für die juristischen Personen. Artikel 186a VE DBG/GAFI ist deshalb zu streichen.

Kann die Tat wegen mangelhafter Organisation des Unternehmens keiner bestimmten natürlichen Person zugerechnet werden, so kann der Steuerbetrug gestützt auf Artikel 102 Absatz 1 StGB dem Unternehmen zugerechnet werden.

Artikel 186 Absatz 4 VE DBG/GAFI statuiert die im geltenden Recht vorgesehene solidarische Haftung für Tatbeteiligte auch für den Steuerbetrug. Vgl. dazu die Erläuterungen zu Art. 176 VE DBG/ARS.

Steuerbetrug im Sinne von Artikel 177 VE DBG/ARS ist ein Sonderdelikt. Betreffend die Strafbarkeit und Strafe der Beteiligten geltend sinngemäss die Ausführungen zu Artikel 176 VE DBG/ARS.

#### *Art. 178*

Artikel 178 entspricht inhaltlich dem bestehenden Artikel 180 DBG. Aufgrund der Ausweitung und Neuformulierung der Tatbestände muss die Regelung nebst Steuerhinterziehung auch die übrigen Steuerstraftaten erfassen.

#### *Art. 179*

Zurzeit ist eine Revision hängig, welche die Anpassung der Strafsanktionen und Verjährungsbestimmungen des DBG und StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB vorsieht. Artikel 179 VE DBG/ARS übernimmt neu formuliert die Regelung, welche diese Revision für den geltenden Tatbestand von Artikel 187 DBG vorsieht. Die Möglichkeit einer Verbindungsbusse ergibt sich aufgrund von Artikel 42 Absatz 4 StGB (i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB), weshalb dies nicht ausdrücklich in dieser Bestimmung zu verankern ist.

Wie die Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug ist auch die Veruntreuung der Quellensteuer ein Sonderdelikt. Betreffend die Strafbarkeit von Personen, welche nicht über die Sondereigenschaft verfügen, gelten die Erläuterungen zu Artikel 176 VE DBG/ARS sinngemäss.

#### *Art. 180*

*Absatz 1:* Das Verfahren zur Verfolgung und Beurteilung der Steuerstraftaten und Ordnungswidrigkeiten gemäss Artikel 174–179 VE DBG/ARS bzw. der Straftaten gemäss Artikel 16 und 17 VStrR im Bereich der direkten Steuern richtet sich sinngemäss nach dem VStrR und der gestützt darauf ergangenen Verordnung über die Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsstrafverfahren<sup>17</sup>. Abweichende Bestimmungen bleiben vorbehalten.

Beträgt die Busse in einem konkreten Fall nicht mehr als 2000 Franken und verzichtet der Beschuldigte nach Bekanntgabe der Höhe der Busse auf jedes Rechtsmittel, kann der Strafbescheid ohne vorherige Aufnahme eines Schlussprotokoll ergehen («abgekürztes Verfahren»; vgl. Art. 65 Abs. 1 VStrR). Damit besteht nach VStrR ein einfaches Verfahren, um Bagatellfälle zu erledigen.

<sup>17</sup> SR 313.32

*Absatz 2:* Werden Steuern während mehrerer Steuerperioden hinterzogen, so sind die dafür verwirkten Bussen nicht zu kumulieren. Artikel 9 VStrR ist nicht anwendbar. Dies ist eine Abkehr von der heutigen Praxis, welche pro Steuerperiode, in welcher Steuern hinterzogen wurden, eine separate Busse ausspricht. Allerdings werden diese Einzelbussen häufig tiefer bemessen als aufgrund des Verschuldens angezeigt wäre, um die Folgen der Kumulation abzuschwächen. Die Anwendung des Asperationsprinzips dürfte deshalb im Ergebnis keine grundlegende Auswirkung auf die Bussenhöhe haben.

Hat der Täter weitere Steuerstraftaten begangen, so ist dies bei der Strafzumessung angemessen zu berücksichtigen. Damit soll verhindert werden, dass der Täter überbestraft wird (vgl. Art. 181 VE DBG/ARS).

Soweit die Verfolgung und Beurteilung der Steuerdelikte in der Vollzugskompetenz der Kantone liegen, entfällt die Möglichkeit zur Überweisung der Strafsache an das Bundesstrafgericht nach Artikel 21 Absatz 3 VStrR.

Der Vollzug der direkten Bundessteuer obliegt den Kantonen. Sie werden dafür mit 17% der bei ihnen eingegangenen Steuerbeträgen, Bussen, Geldstrafen sowie Zinsen entschädigt (vgl. Art. 198 Abs. 1 VE DBG/ARS). Eine darüber hinausgehende oder ergänzende Kostenvergütung nach Artikel 98 VStrR entfällt damit.

#### *Art. 181*

Artikel 49 StGB gilt grundsätzlich auch hinsichtlich der Beurteilung von Steuerstraftaten, namentlich auch dann, wenn Bussen als Strafe ausgesprochen werden (vgl. Erläuterungen zu Art. 180 Abs. 2 VE DBG/ARS, welcher Art. 9 VStrR für nicht anwendbar erklärt). Da aber im Gegensatz zum gemeinen Strafrecht im Bereich der Steuerstrafverfahren verschiedene Zuständigkeiten bestehen, solange keine Überweisung an die Strafgerichtsbehörden erfolgt ist, lässt sich die Regelung von Artikel 49 Absatz 1 StGB nur in Bezug auf Sachverhalte verwirklichen, welche durch ein und dieselbe Verwaltungsbehörde beurteilt werden. Um indessen dem Grundsatz von Artikel 49 StGB soweit möglich Nachachtung zu verschaffen, verlangt Artikel 181 VE DBG/ARS, dass rechtskräftige Strafen bei der Strafzumessung angemessen zu berücksichtigen sind. Damit soll erreicht werden, dass der Täter auch dann nicht überbestraft wird, wenn er durch verschiedene Verwaltungsbehörden verurteilt wird.

#### *Art. 181a*

Aufgrund der neuen Struktur ist diese Artikelnummer überflüssig.

#### *Art. 182*

Artikel 182 übernimmt die bestehende Regelung von Artikel 183 Absatz 1<sup>bis</sup> DBG, welcher dem Verbot des Selbstbelastungszwangs Rechnung trägt.

#### *Art. 183*

*Absatz 1:* Die Zuständigkeit zur Strafverfolgung liegt grundsätzlich bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer.

*Absatz 2:* In der Regel führt ein und dieselbe Tathandlung sowohl zu einem Verstoß gegen die direkte Bundessteuer als auch gegen das kantonale Steuergesetz. Die Zuständigkeitsregelung von Absatz 2 stellt sicher, dass die Steuerwiderhandlung gegen die direkte Bundessteuer von derselben Behörde verfolgt und beurteilt wird, welche die gleiche Tathandlung unter dem Aspekt des kantonalen Steuergesetzes verfolgt und beurteilt.

*Absatz 3:* Gemäss Artikel 21 Absatz 1 und Artikel 73 Absatz 1 VStrR entscheidet das jeweils übergeordnete Departement, ob die Strafsache an das Strafgericht überwiesen wird. In Abweichung von dieser Regelung kann die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer in eigener Kompetenz eine gerichtliche Überweisung vornehmen und hat eine solche nicht bei der übergeordneten (Finanz-)direktion bzw. beim übergeordneten (Finanz-)departement zu beantragen. Damit liegt die Beurteilung, ob eine Freiheitsstrafe angezeigt ist bzw. der Entscheid, dass eine gerichtliche Beurteilung erfolgen soll, nicht auf politischer Ebene. Zudem sind die untersuchenden Behörden aufgrund ihrer Dossierkenntnis in der Lage, die Schwere der Tat am besten zu beurteilen.

*Absatz 4:* Gegen die Folgen einer leichtfertigen Verfahrenseröffnung besteht ein umfassender Rechtsschutz:

Erst einmal setzt die Eröffnung eines Strafverfahrens einen hinreichenden Verdacht auf eine Steuerstraftat voraus: Dazu müssen konkrete Umstände auf eine unrechtmässige Steuerverkürzung hinweisen. Damit ist sichergestellt, dass ein Strafverfahren nicht leichthin eröffnet wird. Wird trotzdem ein Strafverfahren ohne hinreichenden Tatverdacht eröffnet oder eine unverhältnismässige Untersuchungshandlung vorgenommen, kann sich der Betroffene mittels Beschwerde zur Wehr setzen. Erweist sich dabei, dass eine Beweiserhebung – wie beispielsweise das Einholen von Informationen bei einer Bank – unzulässig war, so wird diese Beweiserhebung sanktioniert: auf diese Weise erlangte Beweise sind nicht verwertbar. Nicht verwertbare Beweise sind aus den Strafakten zu verweisen, und sie können auch im Veranlagungsverfahren (Verwaltungsverfahren) nicht herangezogen werden.

Dieser Rechtsschutz greift allerdings erst nach Vornahme der Untersuchungshandlungen.

Um der Befürchtung entgegen zu treten, ein Strafverfahren könnte ohne weiteres eröffnet werden, um Bankinformationen für das Veranlagungsverfahren zu beschaffen, schafft die Regelung dieses Absatzes eine zusätzliche Hürde vor der Vornahme der Untersuchungshandlung: Das Einholen von Informationen bei Banken setzt nebst einem hinreichenden Tatverdacht auch die Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung voraus. Das Einholen von Informationen bei Banken durch Steuerbehörden wird als tiefgreifender Eingriff in die finanzielle Privatsphäre empfunden. Die Regelung von Absatz 4 trägt diesem Umstand Rechnung.

#### *Art. 183a*

Wenn die Steuerwiderhandlung gegen die direkte Bundessteuer von derselben Behörde beurteilt wird wie die Steuerwiderhandlung gegen die kantonalen Steuerge-

setze, wäre nach Artikel 49 Absatz 1 StGB eine Gesamtstrafe auszusprechen. Artikel 183a bestimmt in Abweichung von diesem Grundsatz, dass für die Widerhandlung gegen das DBG eine separate Strafe auszusprechen ist. Der Grund dafür liegt in den unterschiedlichen Bedingungen, unter welchen gegen Urteile gestützt auf Bundesrecht bzw. kantonales Recht Beschwerde an das Bundesgericht geführt werden kann. Artikel 183a VE DBG/ARS übernimmt inhaltlich die Regelung von Artikel 188 Absatz 3 DBG, weitet aber den Anwendungsbereich auf Geldstrafen und Bussen aus.

#### *Art. 184*

*Absatz 1:* Das VStrR findet nur sinngemäss Anwendung auf die Verfahren der kantonalen Steuerverwaltungen. Deshalb ist zu regeln, welche kantonalen Behörden anstelle der im VStrR vorgesehenen Bundesbehörden zuständig sind. Dies betrifft namentlich die Frage, welche kantonale Behörde anstelle der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts über Beschwerden gegen Untersuchungshandlungen der Steuerbehörden (vgl. Art. 26 VStrR), gegen Kostenerkenntnisse (Art. 96 Abs. 1 VStrR), gegen Entscheide betreffend Entschädigungen (vgl. Art. 100 Abs. 4), gegen Beschwerdeentscheide der kantonalen Steuerverwaltung (vgl. Art. 27 VStrR) oder bei Streitigkeiten betreffend Ausstand (Art. 29 Abs. 2 VStrR) entscheidet. Die StPO sieht für solche Anstände teils die Zuständigkeit der Beschwerdeinstanz im Sinne von Artikel 20 StPO vor (vgl. Art. 393, Art. 59 Abs. 1 Bst. b StPO). Die Regelung von Absatz 1 bettet sich in diese Zuständigkeitsordnung ein.

*Absatz 2:* Ist die gerichtliche Beurteilung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2, Artikel 71 oder Artikel 72 VStrR verlangt worden, hat die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhänden des zuständigen Strafgerichts zu überweisen.

#### *Art. 185*

Die ESTV nimmt die Aufsicht über den Vollzug des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer wahr (vgl. Art. 102 f. DBG). Damit verbunden ist unter anderem auch die Möglichkeit, die Strafverfolgung wegen Widerhandlungen gegen dieses Gesetz zu verlangen und sich in Strafverfahren, welche Widerhandlungen gegen dieses Gesetz zum Gegenstand haben, zu beteiligen. Bereits das geltende Recht sieht deshalb vor, dass die ESTV von der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von den Strafbehörden die Strafverfolgung verlangen kann (vgl. Art. 183 Abs. 2 DBG; Art. 188 Abs. 4 DBG). Diese Regelung wird in *Absatz 1* übernommen. Sollte eine kantonale Steuerverwaltung der Aufforderung zur Verfahrenseröffnung nicht nachkommen, so kann die ESTV in eigener Kompetenz ein Verfahren eröffnen und es bis zum Ende durchführen (vgl. Art. 188 Abs. 1 VE DBG/ARS). In diesen Fällen verliert der Kanton die Zuständigkeit für die Verfolgung und Beurteilung dieser Straftaten.

*Absätze 2 und 3:* Absatz 2 bestimmt, dass die ESTV die Teilnahme am Verfahren ausdrücklich gegenüber der Steuerverwaltung, welche das Verfahren führt, zu erklären hat. Nach Erlass des Strafbescheids ist diese Erklärung nicht mehr möglich. Eine

Beteiligung am Verfahren ist nach diesem Zeitpunkt nur noch im Rahmen der der ESTV nach Absatz 6 zustehenden Rechtsmittel möglich. Erfolgt die Erklärung indessen rechtzeitig, stehen der ESTV die in Absatz 3 genannten Rechte zu. Danach kann die ESTV gegenüber der zuständigen Steuerverwaltung die Vornahme bestimmter Untersuchungshandlungen verlangen. Die ESTV kann zudem an Verfahrenshandlungen teilnehmen und im Verfahren Stellungnahmen abgeben (Bst. b und c).

*Absatz 4* räumt der ESTV die Möglichkeit ein, gegen Untersuchungshandlungen der Steuerverwaltung die Beschwerden nach Artikel 26 und 27 VStrR zu führen. So kann die ESTV insbesondere dann, wenn die zuständige Steuerverwaltung die verlangte Untersuchungshandlung nicht vornimmt bzw. untätig bleibt, Säumnisbeschwerde führen. Lehnt die zuständige Steuerverwaltung die Vornahme einer Untersuchungshandlung indessen ab, steht die ordentliche Beschwerde offen.

*Absätze 5 und 6:* Wenn die ESTV die Strafverfolgung verlangt hat oder sie am Verfahren beteiligt war, sind ihr der Strafbescheid, die Strafverfügung, die Einstellungsverfügung oder ein selbständiger Einziehungsbescheid zu eröffnen (Absatz 3 Buchstabe b). Diese Regelung entspricht dem bestehenden Artikel 183 Absatz 3 DBG. Darüber hinaus sind diese Verfügungen der ESTV auch dann zu eröffnen, wenn sie dies in einem konkreten Fall verlangt hat. Sie hat die Eröffnung vor Erlass des Strafbescheids, der Strafverfügung, der Einstellungsverfügung oder des selbständigen Einziehungsbescheids gegenüber der untersuchenden Steuerverwaltung zu erklären. Damit ist sichergestellt, dass die ESTV die Rechtsmittel gemäss Absatz 6 ergreifen kann.

*Absatz 7* bestimmt, dass der ESTV nach der Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung dieselben Rechte wie der beteiligten Verwaltung zustehen. Damit gilt die ESTV als Partei im Sinne von Artikel 74 Absatz 1 VStrR, und sie kann demnach insbesondere Beweisanträge stellen (vgl. Art. 75 Abs. 2 VStrR) und gegen Entscheide der kantonalen Gerichte selbständig die Rechtsmittel der StPO ergreifen (Art. 80 VStrR).

#### *Art. 186*

Das VStrR findet auf die Verfahren der kantonalen Steuerverwaltungen nur sinngemäss Anwendung. Deshalb bedarf es einer Regelung die festhält, dass die nach VStrR der Staatsanwaltschaft des Bundes eingeräumten Rechte der kantonalen Staatsanwaltschaft zustehen.

#### *Art. 187*

Für die Rechtsverbeiständung des Beschuldigten in Steuerstrafverfahren besteht Anwaltszwang (vgl. 32 Abs. 2 Bst. a VStrR). Die kantonalen Steuerverwaltungen können indessen in Übertretungsstrafverfahren auch Nichtanwälte als Strafverteidiger zulassen. Damit wird die gemäss StPO geltende Regelung für das gemeine Übertretungsstrafrecht für die Steuerstrafverfahren übernommen (vgl. Art. 127 Abs. 4 StPO). Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass sich Steuerpflichtige gegenüber den Steuerverwaltungen häufig auch durch Personen anderer Berufsgrup-

pen (bspw. Treuhänder) vertreten lassen. Die Regelung gilt indessen nicht für die Vertretung vor Bundesgericht, welche ausschliesslich Anwälten vorbehalten ist, welche zur berufsmässigen Vertretung berechtigt sind (vgl. Art. 40 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005; SR 173.110).

Die Vertretung durch Nichtanwält für alle Verfahren vor Verwaltungsbehörden erscheint nicht sachgerecht, auch wenn so bei veränderter Verdachtslage ein Vertreterwechsel oder zusätzlich der Beizug eines Anwalts notwendig wird. Denn ab dem Zeitpunkt der Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung besteht ohnehin Anwaltszwang. Ein allfälliger Verteidigerwechsel soll vor allem im Interesse der Betroffenen bereits früh im Verfahren stattfinden und nicht erst im Zeitpunkt der Überweisung. Zudem herrscht in Verfahren, welche der Bund nach VStrR führt, generell Anwaltszwang. Wenn nun in gleichem Sachzusammenhang sowohl ein Verfahren betreffend die Mehrwertsteuer oder Verrechnungssteuer als auch betreffend die direkten Steuern geführt wird, wird sich der Beschuldigte wohl ohnehin durch dieselbe Person vertreten lassen wollen.

#### *Art. 188*

*Absatz 1* bestimmt, dass die ESTV in jenen Fällen, in welchen sie die Zuständigkeit zum Strafverfahren an sich zieht (vgl. Art. 185 Abs. 1 zweiter Satz VE DBG/ARS), für das gesamte Verfahren zuständig ist. Mit der Übernahme wird die ESTV im Gegensatz zu Artikel 189 VE DBG/ARS nicht nur für die Untersuchung, sondern auch für die Beurteilung zuständig. Diese Zuständigkeit bleibt bestehen.

*Absatz 2:* Vgl. Erläuterungen zu Artikel 183 Absatz 3 VE DBG/ARS.

#### *Art. 189*

Die Bundeskompetenz ist gegeben, wenn die in Frage stehenden Widerhandlungen in verschiedenen Kantonen begangen wurden und eine der betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen die ESTV um Führung der Untersuchung ersucht. Die Untersuchung durch die ESTV erlaubt es, in diesen Fällen die territorialen Grenzen der Kantone ausser Acht zu lassen, und sie ermöglicht weitestgehend die einheitliche Rechtsanwendung. Die Zuständigkeit des Bundes ist in diesen Fällen auf die Untersuchung begrenzt.

Gemäss Artikel 183 Absatz 2 VE DBG/ARS ist jeder Kanton für die Verfolgung der Widerhandlungen gegen die direkte Bundessteuer nur für diejenigen Personen zuständig, welche in seinem Gebiet steuerpflichtig sind. Bei Steuerstraftaten durch Steuerpflichtige mit Ansässigkeit in verschiedenen Kantonen sind demzufolge mehrere Kantone zuständig. Ein kantonsübergreifender Sachverhalt kann auch dann vorliegen, wenn ein Beschuldigter im zu untersuchenden Tatzeitraum in verschiedenen Kantonen Wohnsitz hatte. Da jedoch ein Kanton nicht in einem anderen Kanton Untersuchungen wegen Steuerstraftaten vornehmen kann, stösst er an rechtliche Grenzen in der Strafverfolgung. Die gegenseitigen Meldepflichten vermögen dies nicht zu überbrücken. Eine Untersuchung der ESTV kann deshalb auch dann angezeigt sein, wenn die mutmasslichen Steuerstraftaten in mehreren Kantonen erfolgt sind. Die Intervention des Bundes geschieht hier zufolge der territorialen Beschrän-

kung der Kantone. In diesen Fällen hat zumindest eine der betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen darum zu ersuchen, dass der Bund die Untersuchung durchführt.

Falls im selben Sachzusammenhang auch Verdacht auf Unterdrückung von Urkunden (Art. 16 VE VStrR/ARS i.V.m. Art. 180 Abs. 1 VE DBG/ARS) oder Begünstigung (Art. 17 VE VStrR/ARS i.V.m. Art. 180 Abs. 1 VE DBG/ARS) besteht, so kann die ESTV auch diese Sachverhaltskomplexe untersuchen.

*Absatz 2:* Nach Abschluss der Untersuchung erstellt die ESTV das Schlussprotokoll. Dieses eröffnet sie nicht nur dem Beschuldigten, sondern auch den betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen. Damit übernehmen diese wieder die Verfahrenskompetenz und haben gestützt auf die Untersuchungsergebnisse das weitere Verfahren (Strafbescheid oder gerichtliche Überweisung) an die Hand zu nehmen. Demzufolge sind sie auch zuständig zum Entscheid über Anträge der Beschuldigten nach Artikel 61 VStrR auf Akteneinsicht und ergänzende Untersuchungsmassnahmen.

*Absatz 3:* Erweist sich im Verlauf der Untersuchung durch die ESTV, dass der Anfangsverdacht nicht begründet ist, so stellt die ESTV das Verfahren gegenüber diesen Personen selber ein. Dies dient sowohl der Effizienz als auch der Rechtssicherheit im Verfahren.

#### *Art. 190*

*Absatz 1:* Soweit der Bund für die Strafverfahren zuständig ist, hat die ESTV die Verfahrenseröffnung den betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen umgehend mitzuteilen. Dies erfolgt mit Zustellung einer Kopie des an die betroffenen Personen gerichteten Eröffnungsbeschlusses an die kantonale Steuerverwaltung. Damit ist die Zuständigkeit sowohl unter den Behörden als auch gegenüber den Betroffenen klargestellt. Im Weiteren können demzufolge die Verfahren betreffend die kantonalen und kommunalen Steuern mit denjenigen der direkten Bundessteuer koordiniert werden.

*Absatz 2:* Die ESTV führt die Verfahren in Zusammenarbeit mit den betroffenen kantonalen Steuerverwaltungen. Diese Zusammenarbeit ist von der Amtshilfe gemäss Artikel 111 und 112 DBG nicht erfasst, weshalb sie in Artikel 190 ausdrücklich für alle durch den Bund geführte Steuerstrafverfahren festgehalten wird. Damit wird auch bei Wahrnehmung der Bundeskompetenz sichergestellt, dass die Interessen der kantonalen Steuerverwaltungen einbezogen werden, und dass diese die üblicherweise ebenfalls zu eröffnenden Verfahren betreffend die kantonalen und kommunalen Steuern in gegenseitiger Abstimmung führen können.

#### *Art. 191*

*Absatz 1* übernimmt die bestehende Regelung von Artikel 175 Absatz 3 DBG und Artikel 186 Absatz 4 DBG. Die im geltenden Recht bzw. in der GAFI-Vorlage vorgesehene straflose Selbstanzeige für juristische Personen (Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 186a Abs. 2 VE DBG/GAFI) geht in dieser Bestimmung auf, da künftig nur noch die natürlichen Personen für Steuerhinterziehung und Steuerbetrug strafrechtlich belangt werden.

*Absatz 2* übernimmt die bestehende Regelung von Artikel 178 Absatz 4 DBG.

*Absatz 3* übernimmt die bestehende Regelung Artikel 187 Absatz 2 DBG, ergänzt diese jedoch um eine weitere Voraussetzung: Der Täter, der sich selbst anzeigt (d.h. derjenige, der die Quellensteuer in Abzug gebracht, aber nicht an die Steuerbehörde weitergeleitet hat), muss sich ernstlich um die Bezahlung der Quellensteuer bemühen.

*Absatz 4* regelt die Folgen der Selbstanzeige von Personen, welche als Täter ohne Sondereigenschaft eine Steuerstraftat begehen. Darunter fallen einerseits Personen, die gemeinsam mit dem steuerpflichtigen Täter eine Steuerstraftat begehen («Mittäterschaft»), andererseits Personen, welche in Vertretung des Steuerpflichtigen die Steuerstraftat begehen, sei es mit oder ohne Wissen und Willen des pflichtbewehrten Täters (vgl. Art. 6 Abs. 1 VStR; ferner «bewirken» nach Art. 177 Abs. 3 DBG).

*Absatz 5*: In den Genuss der Straflosigkeit bei einer Selbstanzeige kann nur derjenige kommen, der sich angezeigt hat. Weitere, an derselben Tat beteiligte Personen, die danach ebenfalls eine Selbstanzeige einreichen, bleiben strafbar; es fehlt an der Voraussetzung, dass die strafbare Handlung noch keiner Steuerbehörde bekannt ist. Deshalb haben sich mehrere Personen, welche gemeinsam (Mittäter, Teilnehmer) eine Steuerstraftat begangen haben, gleichzeitig anzuzeigen, wenn alle von der Straflosigkeit profitieren wollen. Zeigt ein Organ oder Vertreter einer juristischen Person eine Hinterziehung in deren Geschäftsbereich an, und war er nicht daran beteiligt, handelt es sich nicht um eine Selbstanzeige, sondern um eine gewöhnliche Anzeige einer strafbaren Handlung. War er indessen an der Tat beteiligt, so profitiert nur er von der Straflosigkeit; allfällige Mittäter oder Teilnehmer bleiben strafbar.

Allein die Tatsache der Selbstanzeige berechtigt nicht zu einem fixen Strafmass, da ein solches nicht zu einer verschuldensabhängigen Strafzumessung führt. Ein fixes Strafmass berücksichtigt einzig die Tatsache der Selbstanzeige, nicht aber die übrigen, für die Strafzumessung wesentlichen Umstände. Deshalb wird die bestehende Regelung, wonach bei einer Selbstanzeige immer ein Fünftel der hinterzogenen Steuer als Busse auszusprechen ist (vgl. Art. 175 Abs. 4 und Art. 181a Abs. 5 DBG), nicht übernommen. Der Tatsache der Selbstanzeige wird indessen nach den für die Strafzumessung geltenden Grundsätzen (Art. 47 ff. StGB) Rechnung getragen.

#### *Art. 192*

*Absatz 1* basiert auf der bestehenden Regelung von Artikel 177 Absatz 3 DBG und Artikel 178 Absatz 4 DBG und regelt die straflose Selbstanzeige für die Tatbeteiligten (Anstiftung und Gehilfenschaft).

*Absatz 2*: Zeigt ein Organ oder Vertreter einer juristischen Person eine Hinterziehung in deren Geschäftsbereich an, und war er nicht daran beteiligt, handelt es sich nicht um eine Selbstanzeige, sondern um eine gewöhnliche Anzeige einer strafbaren Handlung. War er indessen an der Straftat beteiligt, so profitiert nur er von der Straflosigkeit; allfällige Haupttäter oder Teilnehmer bleiben strafbar. Im Übrigen wird auf die Erläuterungen zu Artikel 193 Absatz 5 VE DBG/ARS verwiesen.

Nebst dem Vorliegen einer straflosen Selbstanzeige führen auch die Strafbefreiungsgründe von Artikel 52 ff. StGB zum Verzicht auf eine Strafverfolgung (vgl. Art. 2 i.V.m. Art. 180 und Art. 191 VE DBG/ARS). So kann namentlich dann auf eine Strafverfolgung oder Überweisung an das Gericht verzichtet oder von einer Bestrafung Umgang genommen werden, wenn der Täter den Schaden gedeckt hat und die Voraussetzungen einer bedingten Strafe erfüllt oder das Interesse der Öffentlichkeit und des Geschädigten an der Strafverfolgung gering sind. Bezogen auf Steuerstraftaten liegt ein Bagatellfall bspw. dann vor, wenn ein Sparbuch mit wenigen 1000 Franken, über welches kein bzw. kaum Geldfluss stattfindet, nicht als Vermögenswert und allenfalls daraus anfallende Erträge nicht als Einkommen deklariert werden. In solchen Fällen dürfte die hinterzogene Einkommenssteuer (bzw. beim Kanton auch die hinterzogene Vermögenssteuer und damit der Täterfolg vergleichsweise gering sein. Ebenfalls in Betracht fällt die Nichtdeklaration eines Nebeneinkommens (bspw. aus Referententätigkeit), wenn der Steuerpflichtige viele verschiedene solche Nebeneinkommen hat und ihm ein nur geringes Verschulden zur Last gelegt wird. Zur Anwendbarkeit von Artikel 53 StGB in Steuerstrafverfahren ist indessen folgendes zu beachten: Bei Steuerstraftaten, welche Steuerverkürzungen zum Inhalt haben, entspricht der Täterfolg der hinterzogenen Steuer. In diesem Umfang sind das Gemeinwesen und damit die Allgemeinheit geschädigt. Der ehrliche Steuerzahler hat den Ausfall, welcher durch vorenthaltene Steuern entsteht, mit einer höheren Belastung auszugleichen. Er trägt damit nicht nur seine eigene Steuerlast, sondern zum Teil auch diejenige der Steuerhinterzieher. Geschädigte im Sinne von Artikel 53 StGB sind somit das Gemeinwesen und mittelbar die übrigen Steuerpflichtigen. Der Schaden ist allerdings bloss ein vorübergehender, wenn der Täter im Nachhinein den Schaden – d.h. die geschuldete Steuer – doch noch bezahlt. In Fällen, wo die geschuldete Steuer nachträglich bezahlt wird, darf nicht gestützt auf Artikel 53 StGB auf ein Strafverfahren verzichtet werden. Ein solches Vorgehen käme einer generellen, immerwährenden Amnestie gleich. Steuerhinterziehung hätte diesfalls einzig die Bezahlung der ohnehin geschuldete (Nach)steuer zur Folge. Im Ergebnis wird damit der Rechtsbrecher gleich behandelt wie derjenige, der sich von Beginn weg rechtskonform verhalten hat, nur weil er (nun doch auch noch) die Steuern bezahlt. Ein solches Ergebnis widerspräche deshalb auch den Bestimmungen zur erstmaligen straflosen Selbstanzeige.

#### *Art. 193*

*Absatz 1:* Zurzeit ist eine Revision hängig, welche die Anpassung der Strafsanktionen und Verjährungsbestimmungen des DBG und StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB zum Inhalt hat.<sup>18</sup> Die dort vorgesehenen Verjährungsfristen werden in der GAFI-Vorlage übernommen (vgl. Art. 189 Abs. 1 VE DBG/GAFI). Die in Artikel 196 statuierten Verjährungsfristen richten sich nach dem Stand dieser Revision, mit folgenden Ausnahmen:

<sup>18</sup> BBl 2012 2869

- Der Beginn des Fristenlaufs richtet sich nach den Regeln des allgemeinen Teil des StGB (Art. 98 StGB). Damit werden die im geltenden Recht und von der erwähnten Revision übernommenen speziellen Fristenbeginne aufgegeben.
- Die Verfolgungsverjährungsfrist für versuchte Steuerhinterziehung richtet sich entsprechend dem im Strafrecht geltenden Grundsatz nach der Verjährungsfrist für das vollendete Delikt. Die spezielle Verjährungsfrist für die versuchte Steuerhinterziehung wird demnach aufgehoben.

Damit gilt mit Ausnahme der Ordnungswidrigkeiten für Straftaten eine Verjährungsfrist von 15 Jahren.

Straftaten im Bereich der Wirtschaftskriminalität verjähren grundsätzlich nach 15 Jahren, da diese Straftaten in der Regel mit Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind (vgl. Art. 97 Abs. 1 Bst. b StGB, bspw. in Verbindung mit Art. 146 StGB). Sind solche Straftaten begangen worden, erhalten die Strafverfolgungsbehörden davon meist innert nützlicher Frist Kenntnis, da Geschädigte Anzeige erstatten. Demgegenüber treten Steuerstraftaten nicht offenkundig in Erscheinung, und dies obwohl der verschuldete Taterfolg nicht selten gravierend ist. In den meisten Fällen entsteht ein Verdacht auf eine Steuerstraftat erst lange nach der Tatbegehung. Die vergleichsweise langen Verjährungsfristen rechtfertigen sich deshalb aufgrund der Besonderheiten der geringen Entdeckungswahrscheinlichkeiten von Steuerstraftaten. Nur so kann verhindert werden, dass Steuerstraftaten bei ihrer Entdeckung bereits kurz vor der Verjährung stehen oder bereits verjährt sind. Dieses Konzept wird bereits in der Vorlage zum Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB<sup>19</sup> verfolgt, welche dem Parlament vorliegt.

Ist vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen, so tritt die Verjährung nicht mehr ein (Art. 97 Abs. 3 StGB). Dieser Grundsatz gilt auch für Steuerstrafverfahren (vgl. Art. 333 Abs. 6 Bst. d). Der in der Revision zur Anpassung und Nachführung des DBG und StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB vorgesehene Artikel 184 Abs. 2 VE DBG/Nachführung DBG bzw. Artikel 189 Absatz 2 VE DBG/Nachführung DBG kann deshalb gestrichen werden.

*Absatz 2:* Mit der am 1. Oktober 2002 in Kraft getretenen Revision des Verjährungsrechts<sup>20</sup> wurden die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung aufgehoben. Artikel 11 Absatz 3 VStrR wurde indessen ausdrücklich beibehalten (vgl. Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB). Diese Bestimmung findet keine Anwendung, weil sie zu einer unverhältnismässigen Verlängerung der bereits vorgesehenen Verjährungsfristen führen würde.

*Absatz 3:* Im Anwendungsbereich des VStrR gilt als erstinstanzliches Urteil die Strafverfügung im Sinne von Artikel 70 VStrR.

Die Vollstreckungsverjährungsfristen betragen

<sup>19</sup> BBl 2012 2869, [http://www.admin.ch/ch/d/ff/2012/index0\\_12.html](http://www.admin.ch/ch/d/ff/2012/index0_12.html)  
<sup>20</sup> AS 2002 2986

- 5 Jahre für Bussen (gemäss Art. 11 Abs. 4 VStrR i.V.m. Art. 180 VE DBG/ARS; bisher Art. 121 Abs. 1 i.V.m. 185 Abs. 2 DBG);
- 5 Jahre für Geldstrafen (gemäss Art. 99 Abs. 1 Bst. e StGB i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB bzw. Art. 2 VStrR und Art. 180 VE DBG/ARS);
- 15 Jahre für Freiheitsstrafen (gemäss Art. 99 Abs. 1 Bst. d StGB i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB bzw. Art. 2 VStrR und Art. 180 VE DBG/ARS).

Da sich diese Fristen und deren Verlauf aus den allgemeinen Grundsätzen ergeben, bedarf es keiner spezialgesetzlichen Regelung.

#### *Art. 194*

Aufgrund der Erweiterung der Tatbestände um Vergehen und Verbrechen sind neu auch Geldstrafen als Strafe möglich. Geldstrafen sollen nach denselben Regeln wie die im Strafverfahren auferlegten Bussen und Kosten bezogen werden (vgl. geltender Art. 185 Abs. 1 DBG bzw. Art. 194 VE DBG/ARS). Erst wenn die Geldstrafe nicht bezahlt und auf dem Betreuungsweg uneinbringlich ist, gelangen die Regeln des allgemeinen Teils des StGB (Art. 36 StGB) zur Anwendung.

Der Anwendungsbereich des bestehenden Artikels 185 Absatz 1 DBG wird deshalb auf den Bezug von Geldstrafen ausgedehnt.

Artikel 194 verweist unter anderem auf Artikel 166. Dieser wird ebenfalls um Geldstrafen ergänzt.

#### *Art. 195*

Artikel 195 Absatz 1 übernimmt inhaltlich den bestehenden Artikel 196 Absatz 1 DBG, passt ihn aber an die Ausweitung und Neuformulierung der Straftatbestände und der damit verbundenen neuen Sanktion (Geldstrafe) an. Er trägt zudem dem Umstand Rechnung, dass unrechtmässige Steuerersparnisse gestützt auf Artikel 70 StGB einzuziehen sind (Art. 333 Abs. 1 StGB bzw. Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 180 VE DBG/ARS).

#### *Art. 196*

Artikel 196 Absatz 1 VE DBG/ARS übernimmt inhaltlich den bestehenden Artikel 197 Absatz 1 DBG, passt ihn aber an die Ausweitung und Neuformulierung der Straftatbestände und der damit verbundenen neuen Sanktion (Geldstrafe) an.

#### *Art. 197*

Artikel 197 VE DBG/ARS übernimmt unter neuer Artikelnummer den bestehenden Artikel 198 DBG.

#### *Art. 198*

Aufgrund der neuen Struktur ist diese Artikelnummer überflüssig.

#### Art. 220b

Die neuen Strafbestimmungen finden grundsätzlich nur auf Sachverhalte Anwendung, die nach deren Inkrafttreten verwirklicht wurden. Sie sind indessen dann anwendbar, wenn die Tat zwar vor dem Inkrafttreten begangen wurde, die Beurteilung aber erst nachher erfolgt und das neue Recht für den Täter oder die Täterin das mildere ist (vgl. auch GAFI-Vorlage, Stand Vernehmlassung, Ziff. 2.4.3). Diese in Artikel 2 StGB statuierte Regel gilt für alle Bestimmungen mit materiellem Regelungsinhalt, somit namentlich auch bezüglich der Verjährung. Es braucht demnach keine ausdrückliche Verankerung im DBG.

Grundsätzlich finden Bestimmungen mit formellem Regelungsinhalt (Verfahrensvorschriften) ab ihrem Inkrafttreten auf alle – auch bereits eröffnete Verfahren – Anwendung. Da sich vorliegend aber tiefgreifende Änderungen im Verfahrensrecht ergeben, ist von diesem allgemeinrechtlichen Grundsatz abzuweichen. Dafür braucht es eine gesetzliche Grundlage. Artikel 220b statuiert deshalb, dass die neuen Bestimmungen mit formellem Regelungsinhalt nur für jene Fälle gelten, welche nach ihrem Inkrafttreten an die Hand genommen werden; für sämtliche pendenten Fälle gilt demgegenüber das bisherige (formelle) Recht.

### 3.6 **Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden**

Nachfolgend wird auf die Erläuterungen zum DBG verwiesen, soweit die Regelungen des StHG dem DBG entsprechen.

Artikel 333 Absatz 1 StGB erklärt die allgemeinen Bestimmungen des StGB für anwendbar auf die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedrohten Taten, soweit das jeweilige Bundesgesetz selber keine Bestimmungen aufstellt. Das StHG ist zwar ein Bundesgesetz. Straftaten im Bereich der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde richten sich aber nicht gegen das StHG, sondern gegen die gestützt darauf erlassenen kantonalen Steuergesetze. Artikel 333 Absatz 1 StGB ist deshalb nicht anwendbar auf Strafverfahren, welche Widerhandlungen gegen die kantonalen Steuergesetze zum Inhalt haben. Da die Kantone mit Artikel 58 VE DBG/StHG verpflichtet werden, die Steuerstraftaten nach den Bestimmungen des VStrR zu verfolgen und zu beurteilen, finden die allgemeinen Bestimmungen des StGB über den Verweis in Artikel 2 VStrR auch auf diese Strafverfahren Anwendung. Es bedarf deshalb keiner Sonderregelung, welche den allgemeinen Teil des StGB für anwendbar erklärt.

Art. 39 Abs. 3, Abs. 3<sup>bis</sup> – 3<sup>quater</sup>

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 112 VE DBG/ARS.

Art. 53

Absatz 4: Vgl. Erläuterungen zu Artikel 153 Absatz 1<sup>bis</sup> VE DBG/ARS.

*Art. 55*

Artikel 55 VE StHG/ARS übernimmt den bestehenden objektiven und subjektiven Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung gemäss Artikel 55 StHG.

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 174 VE DBG/ARS. Im Gegensatz zum analogen Tatbestand im DBG muss im StHG die Fahrlässigkeit erwähnt werden, da Artikel 333 Absatz 7 StGB sich nur auf Bundesgesetze bezieht. Der Versuch ist nicht strafbar (Art. 105 Abs. 2 StGB und Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 58 Abs. 1 VE StHG/ARS).

*Art. 55a*

Vgl. den bisherigen Artikel 56 Absatz 4 Alinea 1 StHG sowie die Erläuterungen zu Artikel 175 VE DBG/ARS. Betreffend Anstiftung/Gehilfenschaft vgl. Artikel 5 VStrR i.V.m. Artikel 58 Absatz 1 VE StHG/ARS

*Art. 55b*

Vgl. den bisherigen Artikel 56 StHG sowie die Erläuterungen zu Artikel 176 VE DBG/ARS.

*Art. 55c*

Vgl. Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe a VE StHG/GAFI sowie die Erläuterungen zu Artikel 177 VE DBG/ARS.

*Art. 55d*

Vgl. den bisherigen Artikel 57 Absatz 4 StHG sowie die Erläuterungen zu Artikel 178 VE DBG/ARS.

*Art. 55e*

Vgl. den bisherigen Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe 2 StHG sowie die Erläuterungen zu Artikel 179 VE DBG/ARS.

*Art. 56*

Artikel 56 VE StHG/ARS übernimmt inhaltlich die Bestimmung von Artikel 16 VE VStrR/ARS. Grundsätzlich erfasst der Verweis in Artikel 58 VE StHG/ARS auch die Strafbestimmung von Artikel 16 VE VStrR/ARS. Dessen Wortlaut beschränkt sich indessen auf die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes und umfasst nicht auch jene der Kantone. Ein blosser Verweis auf Artikel 16 VE VStrR/ARS genügt deshalb nicht, und der Straftatbestand ist entsprechend anzupassen. Damit wird auch dem Gebot Rechnung getragen, dass Strafbestimmungen das strafbare Verhalten klar umschreiben müssen.

*Art. 57*

Artikel 57 VE StHG/ARS übernimmt inhaltlich die Bestimmung von Artikel 17 VE VStrR/ARS. Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 56 VE StHG/ARS.

*Art. 58*

*Absätze 1 und 2:* Vgl. Erläuterungen zu Artikel 180 Absätze 1 und 2 VE DBG/ARS.

*Art. 58a*

Gemäss *Absatz 1* obliegt die Verfolgung von Steuerstraftaten derselben Behörde, welche auch für das Verwaltungsverfahren zuständig ist.

*Absatz 2:* Vgl. Erläuterungen zu Artikel 183 Absatz 3 VE DBG/ARS.

*Absatz 3:* Vgl. Erläuterungen zu Artikel 183 Absatz 4 VE DBG/ARS.

*Art. 58b*

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 184 VE DBG/ARS.

*Art. 59*

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 187 VE DBG/ARS.

*Art. 59a*

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 181 VE DBG/ARS.

*Art. 59b*

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 182 VE DBG/ARS.

*Art. 60*

*Absatz 1:* Vgl. die bisherigen Artikel 56 Absatz 1<sup>bis</sup> StHG und Artikel 59 Absatz 2<sup>bis</sup> StHG sowie betreffend juristische Personen Artikel 57b Absatz 1 StHG und Artikel 59a Absatz 2 VE StHG/GAFI. Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 191 Absatz 1 VE DBG/ARS.

*Absatz 2:* Vgl. den bisherigen Artikel 56 Absatz 5 StHG. Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 191 Absatz 2 VE DBG/ARS.

*Absatz 3:* Vgl. den bisherigen Artikel 59 Absatz 2<sup>ter</sup> StHG. Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 191 Absatz 3 VE DBG/ARS.

*Absatz 4:* Vgl. den bisherigen Artikel 56 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG. Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 191 Absatz 4 VE DBG/ARS.

*Absatz 5:* Vgl. die Erläuterungen zu Artikel 191 Absatz 5 VE DBG/ARS.

Vgl. ferner der bisherige Artikel 56 Absatz 1<sup>ter</sup> StHG betreffend Selbstanzeige, welche die Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige nicht erfüllt.

*Art. 60a*

Vgl. den bisherigen Artikel 56 Absatz 3<sup>bis</sup> StHG. Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 192 VE DBG/ARS.

#### *Art. 61*

Vgl. betreffend Verjährungsfristen: Artikel 58 Absätze 1 und 2 VE STHG zur Anpassung des DBG und StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB sowie Artikel 60 Absatz 1 VE StHG/GAFI

Vgl. betreffend erstinstanzliches Urteil: Artikel 58 Absatz 3 VE STHG zur Anpassung des DBG und StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB

Vgl. ferner die Erläuterungen zu Artikel 193 VE DBG/ARS.

#### *Art. 72xxx*

Den Kantonen ist eine Frist zur Anpassung ihrer Steuergesetze einzuräumen. Wie bei anderen Änderungen des StHG wird eine Frist von 2 Jahren vorgeschlagen.

#### *Art. 78f*

Vgl. Erläuterungen zu Artikel 220b VE DBG/ARS.

### **3.7 Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer**

#### *Generalanweisung und Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup>*

Im gesamten VStG wird «Eidgenössische Steuerverwaltung» durch «ESTV» ersetzt. Diesem Zweck dient die Generalanweisung, die Abkürzung wird in Artikel 5 Absatz 1<sup>bis</sup> VE VStG eingeführt.

#### *Art. 36*

Absatz 1 des bestehenden Artikel 36 VStG bleibt unverändert; er entspricht inhaltlich dem bestehenden Artikel 111 Absatz 1 Satz 1 DBG. Demgegenüber wird Absatz 2 betreffend die Amtshilfe anderer Behörden als der Steuerbehörden gleichlautend formuliert wie Artikel 112 Absatz 1 VE DBG/ARS.

In den Absätzen 3 und 4 werden dieselben Meldepflichten wie in Artikel 112 Absätze 1<sup>bis</sup> und 1<sup>ter</sup> VE DBG/ARS verankert. Die Ausnahmen von den Amtshilfe- und Meldepflichten werden analog Artikel 112 Absatz 3 VE DBG/ARS geregelt. Die Absätze 7 und 8 übernehmen inhaltlich die bestehende Regelung von Artikel 36 Absatz 3 und 4 VStG.

## **4 Auswirkungen**

Der durch die vorgeschlagenen Änderungen allenfalls verursachte personelle und finanzielle Mehraufwand lässt sich zurzeit noch nicht abschätzen; er wird im Verlauf der weiteren Arbeiten noch spezifiziert. Bereits jetzt lässt sich allerdings festhalten, dass primär die Kantone und weniger der Bund von den durch die Vorlage bedingten Veränderungen betroffen sein werden. Im Sinne einer vorläufigen Beurteilung sind die nachfolgend dargelegten Auswirkungen zu erwarten.

## 4.1 Auswirkungen auf den Bund

Im Bereich der indirekten Steuern ergeben sich für den Bund durch die vorliegenden Gesetzesentwürfe keine grundlegenden Änderungen. Namentlich die gegenseitigen Meldepflichten sowie der Umstand, dass alle Steuerbehörden zur Aufklärung des massgebenden Sachverhalts dieselben Mittel einsetzen können, führen immerhin dazu, dass die Sachverhaltserhebung besser koordiniert werden kann und somit erleichtert wird.

Im Bereich der direkten Steuern geht es um grundlegende Neuerungen. Diese wirken sich vor allem in den Kantonen aus, da die Untersuchungsmittel und die Verfahren für die kantonalen Steuerverwaltungen umfassend neu gestaltet werden. Tritt die GAFI-Vorlage wie vorgesehen in Kraft, besteht für die Beweiserhebung bei Verdacht auf qualifizierte Steuerstraftaten ein höherer Aufwand, da beispielsweise mit der Arglist komplexe Tatbestandselemente nachgewiesen werden müssen. Erhalten die kantonalen Steuerverwaltungen dann nicht die im hier vorliegenden Entwurf vorgesehenen weitergehenden Untersuchungsmassnahmen, so ist damit zu rechnen, dass eine Übertragung der Fälle an den Bund stattfindet. Dies würde eine Erweiterung der Zuständigkeit der ESTV bedeuten, und sie würde demzufolge mehr Verfahren als bisher durchzuführen haben. Damit wird ein höherer Ressourcenbedarf nötig werden. Dessen Umfang kann heute infolge der hängigen Revisionen und der vorläufigen Unklarheit über die Kompetenzen noch nicht bestimmt werden.

Die Anzahl der von der ESTV geführten Verfahren dürfte sich aufgrund der vorliegenden Vorlage wohl nicht wesentlich ändern, da die überwiegende Mehrheit der von der ESTV bereits heute geführten Verfahren einen interkantonalen Bezug aufweisen. Deshalb ist diesbezüglich mit keiner Veränderung im Ressourcenaufwand zu rechnen.

Zurzeit ist ungewiss, wie sich die Änderungen auf die Einnahmen des Bundes auswirken und ob Mehr- oder Mindereinnahmen zu erwarten sind. Die mit den neuen Untersuchungsmitteln ermöglichte konsequentere Durchsetzung des Steuerstrafrechts könnte einerseits zu häufigeren Verurteilungen führen. Mehreinnahmen aus Bussen und Geldstrafen sind jedoch weder Ziel der Vorlage noch ist deren Höhe relevant für den Bundeshaushalt. Der Umstand, dass neu nicht mehr die juristische Person für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuern einzustehen hat, sondern nur noch die handelnde natürliche Person, könnte andererseits tiefere Einnahmen aus Bussen (und neu Geldstrafen) zur Folge haben, namentlich wenn bei grossen Unternehmen die handelnde natürliche Person nicht ausfindig gemacht oder ihr ein Verschulden nicht nachgewiesen werden kann, oder wenn die verurteilte natürliche Person die hohe Busse/Geldstrafe nicht bezahlen kann. Tiefere Einnahmen aus Bussen ergeben sich auch aus dem Umstand, dass neu die Kumulation von Bussen bei den direkten Steuern nicht mehr möglich ist. Die Anwendung des Asperationsprinzips (im Gegensatz zur Kumulation von Bussen) führt allerdings nicht zwingend zu tieferen Bussen. In der Praxis werden nämlich bereits heute häufig tiefere Einzelbussen ausgesprochen, als angezeigt wären, um die Folgen der Kumulation abzuschwächen.

Die Möglichkeit der Steuerbehörden, im Rahmen von Hinterziehungsverfahren der direkten Steuern Zugang zu Bankdaten zu erhalten, hat keine Auswirkungen auf die Amtshilfepolitik der Schweiz in Steuersachen gegenüber dem Ausland. Hingegen

führt die Anwendung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber Staaten, mit welchen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen nach OECD-Standard abgeschlossen hat, zu erweiterten Möglichkeiten. Es wird der Schweiz ermöglicht, diese Staaten auf dem Weg der Amtshilfe zu ersuchen, Bankinformationen herauszugeben, sofern Verdacht auf eine Steuerstraftat besteht, d.h. ein Strafverfahren eröffnet wurde. Deshalb ist abzusehen, dass die Anzahl der durch die Schweiz, das heisst vor allem auch durch die kantonalen Steuerverwaltungen gestellten Amtshilfesuche an das Ausland zunehmen wird. Diese Zunahme von Amtshilfeverfahren hat sicher Auswirkungen auf den Personalbedarf im Dienst für Informationsaustausch (SEI) der ESTV. Auch dies kann im Moment nicht näher beziffert, muss aber laufend geklärt und offengelegt werden.

## **4.2 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden**

Heute werden durch die Kantone jährlich rund 4'000–6'000 Steuerhinterziehungsverfahren durchgeführt. Ein nicht unwesentlicher Teil dieser Fälle könnte künftig unter einen der neuen Steuerbetrugstatbestände fallen. Bis anhin wurden nämlich Steuerhinterziehungen, welche arglistig begangen wurden, unter denselben Tatbestand subsumiert wie eine nicht arglistig begangene Hinterziehung. Die Anwendbarkeit des VStR für die Strafverfahren und damit auch für die Hinterziehungsverfahren der kantonalen Steuerverwaltungen bringt für die Kantone zwar erhebliche Umstellungen nicht zuletzt organisatorischer Art. Soll das Strafverfahren auf eine zeitgemässe Grundlage gestellt werden, führt daran jedoch kein Weg vorbei.

Die für den Vollzug der direkten Bundessteuer zuständigen kantonalen Steuerbehörden erledigen bereits heute die Steuerhinterziehungsverfahren. Mit der Anwendbarkeit des VStR ist gleichzeitig eine massgebliche Erweiterung der Untersuchungsmittel der Steuerbehörden für sämtliche Strafverfahren verbunden. Die Mehrzahl der vorhandenen Fälle dürfte wie bisher ohne grossen Aufwand erledigt werden können. Die Steuerbehörden sehen sich aber insbesondere in denjenigen Fällen, in welchen die strafprozessualen Untersuchungsmöglichkeiten ausgeschöpft werden müssen, einem im Vergleich zu heute höheren Aufwand gegenüber: Namentlich die Einvernahme von Zeugen und Auskunftspersonen, die Organisation und Durchführung von Hausdurchsuchungen und die Führung der Rechtsmittelverfahren dürfte in vielen Fällen für die Verfahrensführung mit einem erheblichen Aufwand verbunden sein. Infolge der neuen Untersuchungsmassnahmen des VStR ist damit zu rechnen, dass die kantonalen Steuerverwaltungen über zusätzliche Expertinnen und Experten verfügen oder bisherige Fachleute weiterbilden müssen. Deshalb sind in Bezug auf den Personalbestand und die entsprechenden Kosten für Ausbildung und Investitionen Auswirkungen auf die Steuerverwaltungen der Kantone und Gemeinden zu erwarten. Der genaue Umfang lässt sich heute noch nicht abschätzen.

Der geltende Steuerbetrugstatbestand wird heute parallel zur Steuerhinterziehung von den Strafgerichten beurteilt. Obwohl dieser Tatbestand – zumindest hinsichtlich der objektiven Tatbestandselemente häufig erfüllt ist (immerhin genügt die Verwendung einer falschen Buchhaltung) – sind Verfahren wegen Steuerbetrugs in der Praxis äusserst selten. Folglich müssen sich die Strafgerichte heute nur selten mit

Steuerstraftaten befassen, weshalb der Wegfall dieser Verfahren keine spürbaren Auswirkungen auf die kantonalen Strafgerichtsbehörden haben dürfte.

Hingegen sind aus einem anderen Grund grosse Veränderungen zu erwarten: Künftig sind die Strafgerichte zuständig zur Beurteilung von Steuerstraftaten, sofern der Beschuldigte um gerichtliche Beurteilung ersucht oder wenn wegen eines Steuerbetrugs oder eines qualifizierten Steuerbetrugs eine Freiheitsstrafe angezeigt erscheint. Unter dem bisherigen Recht waren kantonale Rekurskommissionen und die kantonalen Verwaltungsgerichte zuständig zur Beurteilung von Beschwerden gegen Verurteilungen wegen Steuerstraftaten. Mit den vorgeschlagenen Änderungen liegen diese Fälle nun neu in der Zuständigkeit der Strafgerichte. Damit verlieren die bestehenden kantonalen Rekurskommissionen bzw. die kantonalen Verwaltungsgerichte ihre Zuständigkeit zur Beurteilung von Steuerwiederhandlungen und deren Arbeitsaufwand verschiebt sich zu den Strafbehörden. Diese müssen zudem Fachkenntnisse aufbauen, um künftig steuerrechtliche Qualifikationen und gegebenenfalls auch Berechnungen der hinterzogenen Steuer vorzunehmen zu können. Bei den entsprechenden Richtern und Staatsanwälten besteht folglich ein erheblicher Ausbildungsbedarf.

Der durch die vorgeschlagenen Änderungen erwartete personelle und finanzielle Mehraufwand wird im Verlauf der weiteren Arbeiten zu spezifizieren sein.

#### **4.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Aus diesen Änderungen sind keine Auswirkungen auf die Volkswirtschaft ersichtlich.

### **5 Rechtliche Aspekte**

#### **5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit**

Die vorgeschlagenen Änderungen stützen sich auf dieselben verfassungsrechtlichen Grundlagen wie die abzuändernden Erlasse:

Nach Artikel 129 Absatz 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) legt der Bund Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Nach Absatz 2 erstreckt sich die Harmonisierung unter anderem auch auf das Steuerstrafrecht und das Verfahrensrecht. Die Organisation der Gerichtsbehörden liegt gemäss Artikel 123 Absatz 2 BV demgegenüber in der Kompetenz der Kantone.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes im Bereich der Mehrwertsteuer ergibt sich aus Artikel 130 BV, jene für die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben aus Artikel 132 BV. Es handelt sich hierbei um umfassende Bundeskompetenzen, die auch das Verfahrensrecht einschliessen.

## **5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz**

Der vorliegende Gesetzesentwurf ist vereinbar mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz. Als Signatarstaat insbesondere der Europäischen Menschenrechtskonvention hat die Schweiz die entsprechenden Bestimmungen umzusetzen und auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrecht zu übernehmen. Alle Steuerstrafverfahren verweisen auf das VStrR. Damit wird die konsequente Respektierung der strafrechtlichen Grundsätze im Verfahren, die strafrechtlichen Garantien für die Beschuldigten, die klare Bezeichnung der zur Verfügung stehenden Untersuchungsmassnahmen sowie die Verhältnismässigkeit deren Einsatzes sichergestellt.

## **5.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse**

Die Vorlage sieht keine Ausgaben vor, die unter die Ausgabenbremse (Art. 159 Abs. 3 Bst. b BV) fallen.