



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Mai 2014

Vernehmlassungsverfahren zum

Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts

Ergebnisbericht

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS DER VERNEHMLASSUNGSTEILNEHMER	6
ZUSAMMENFASSUNG	8
1 Ausgangslage	10
1.1 Vernehmlassungsverfahren.....	10
1.2 Inhalt der Vernehmlassungsvorlage	10
1.3 Vernehmlassungsteilnehmer	10
1.4 Darstellung der Stellungnahmen im Ergebnisbericht	11
2 Hauptergebnisse	11
2.1 Im Allgemeinen	11
2.2 Zu konkreten Regelungen	12
3 Allgemeines.....	12
4 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE VStrR	14
4.1 Verhältnis zwischen Verwaltungs- und Strafverfahren.....	14
4.2 Qualifizierter Abgabebetrug.....	15
4.2.1 Tatbestandsmerkmale	15
4.2.2 Verbindungsbusse	15
4.3 Selbstanzeige	15
4.4 Verschiedenes	16
4.4.1 Nichtanhandnahme, Einstellung.....	16
4.4.2 Eröffnung von Strafverfahren, Einstellung.....	16
4.4.3 Solidarische Haftung der Teilnehmer an einer Steuerstraftat	16
4.4.4 Verjährung der Strafverfolgung	17
4.4.5 Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht	17
5 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE IRSG.....	17
6 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE StG und VE VStG.....	17
7 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE MWSTG.....	18
7.1 Tatbestände.....	18

7.1.1	Steuerhinterziehung	18
7.1.2	Strafraahmen	18
7.2	Verjährungsrechtliche Fragen	18
7.2.1	Beginn und Dauer der Verfolgungsverjährung	18
7.2.2	Verjährungsfrist zur Durchführung eingeleiteter Strafuntersuchungen	19
7.2.3	Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht	19
7.3	Weitere Bemerkungen	19
7.3.1	Trennung von Verwaltungs- und Strafverfahren; Beweisverwertung	19
7.3.2	Nichtanhandnahme- / Einstellungsverfügung	19
7.3.3	Selbstanzeige	20
7.3.4	Amtshilfe und Meldepflicht	20
8	Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE DBG / VE StHG	20
8.1	Amtshilfe und Meldepflicht	20
8.2	Tatbestände	21
8.2.1	Allgemeines	21
8.2.2	Ausgestaltung von Steuerbetrug und qualifiziertem Steuerbetrug	21
8.2.3	Qualifizierter Steuerbetrug	25
8.2.4	Unterscheidung zwischen Steuer und Steuerverbrechen: Schwellenwert	25
8.2.5	Begünstigung	27
8.2.6	Weitere Bemerkungen	28
8.3	Strafdrohung und Strafzumessung	28
8.3.1	Aufhebung Regelstrafe bei Steuerhinterziehung	28
8.3.2	Aufhebung Mindestbusse bei Steuerhinterziehung	28
8.3.3	Abhängigkeit der Busse / des Bussenrahmens von hinterzogener Steuer	28
8.3.4	Konkurrenz (Kumulation, Asperation)	30
8.3.5	Steuerbetrug / qualifizierter Steuerbetrug	31
8.4	Zuständigkeit	31
8.4.1	Meinungen zum Vorschlag gemäss Vorentwurf	31
8.4.2	Rolle und Funktion der ordentlichen Strafbehörden nach Vorentwurf	32
8.4.3	Alternative Modelle	32

8.4.4	Örtliche Zuständigkeit.....	33
8.4.5	Weitere Bemerkungen.....	33
8.5	Verfahren	33
8.5.1	Meinungen zum Vorschlag gemäss Vorentwurf.....	33
8.5.2	StPO als alternative Verfahrensordnung.....	34
8.5.3	Abgekürztes Verfahren.....	34
8.5.4	Weitere Bemerkungen.....	35
8.6	Untersuchungsmittel.....	35
8.6.1	Meinungen zum Grundsatz	35
8.6.2	Zuständigkeit zur Anordnung von Untersuchungsmittel.....	36
8.6.3	Weitere Bemerkung.....	36
8.7	Einholen von Daten bei Banken	36
8.7.1	Meinungen zum Grundsatz	36
8.7.2	Ermächtigung zum Einholen von Auskünften bei Banken	37
8.7.3	Weitere Bemerkungen.....	37
8.8	Zwangsmassnahmen	38
8.8.1	Meinungen zum Grundsatz	38
8.8.2	Zuständigkeit	39
8.9	Steuerstraftaten im Geschäftsbereich von bzw. mit Wirkung für juristische Personen.....	39
8.9.1	Meinungen zum Grundsatz	39
8.9.2	Ergänzende / Alternative Regelungen.....	40
8.9.3	Weitere Bemerkungen.....	40
8.10	Stellung ESTV	40
8.10.1	Meinungen zum Grundsatz	40
8.10.2	Kompetenzattraktion.....	41
8.10.3	Parteirechte ESTV	41
8.10.4	Untersuchung auf Verlangen eines Kantons.....	42
8.11	Verjährung	42
8.11.1	Dauer der Verjährungsfrist für Steuervergehen und -verbrechen.....	42
8.11.2	Diskrepanz Nachsteuerverjährung / Strafverfolgungsverjährung.....	43

8.11.3	Weitere Bemerkungen.....	43
8.12	Verschiedenes	43
8.12.1	Selbstanzeige	43
8.12.2	Amnestie.....	44
8.12.3	Inkrafttreten und Anwendung der neuen Bestimmungen.....	44
8.12.4	Weitere Bemerkungen.....	44

Abkürzungsverzeichnis der Vernehmlassungsteilnehmer¹

alliance sud	alliance sud
ARIF	Association Romande des intermédiaires financiers
BDP	Bürgerlich-Demokratische Partei
CCIG	Chambre de commerce, d'industrie et des services de Genève
CP	Centre Patronal
CSNLAW	CSNLAW studio legale e notarile
CVP	Christlichdemokratische Volkspartei
economiesuisse	Verband der Schweizer Unternehmen
EEK	Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer
EvB	Erklärung von Bern
EVP	Evangelische Volkspartei der Schweiz
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
FDP	FDP.Die Liberalen
FDP Genf	Les Libéraux-Radicaux Genève
FER	Fédération des Entreprises Romandes
Forum-SRO	Forum Schweizer Selbstregulierungsorganisationen
FPV	Fédération Patronale Vaudoise
FTAF	Federazione ticinese delle associazioni di fiduciari
GCO	Groupement des Compliance Officers de Suisse Romande et du Tessin
GPF	Genève Place Financière
Die Grünen	Grüne Partei der Schweiz
MWST-KG	Mehrwertsteuer-Konsultativgremium
KKJPD	Konferenz der kantonalen Justiz- und Polizeidirektorinnen und -direktoren
KMU-Forum	Forum KMU
KSBS	Konferenz der Strafverfolgungsbehörden der Schweiz
KV Schweiz	Kaufmännischer Verband Schweiz
OAD FCT	Organismo di Autodisciplina dei Fiduciari del Cantone Ticino
OAR G	Organisme d'autorégulation des gérants de patrimoine (Selbstregulierungsorganisation der Vermögensverwalter)
Prof. Oberson	Professor Xavier Oberson
ODA Genève	Ordre des Avocats de Genève
OREF	Ordre romand des experts fiscaux diplômés
PD-Consulting	PD-Consulting GmbH Rechtsberatung und Ausbildung für Finanzintermediäre
Raiffeisen	Raiffeisen Schweiz
SATC	Swiss Association of Trust Companies
SAV und	Schweizerischer Anwaltsverband
SRO SAV/SNV	Selbstregulierungsorganisation des Schweizerischen Anwaltsverbandes und des Schweizerischen Notarenverbandes
SBV	Schweizerischer Bauernverband
SBVg	Schweizerische Bankiervereinigung (SwissBanking)
SGB	Schweizerischer Gewerkschaftsbund
SGV	Schweizerischer Gewerbeverband
SP	Sozialdemokratische Partei der Schweiz
SRO Casinos	Selbstregulierungsorganisation der Schweizer Casinos

¹ Ohne Kantone, für welche die offiziellen Abkürzungen verwendet werden. Inklusive Teilnehmer der Vernehmlassung zum Vorentwurf zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière, deren Stellungnahme in den vorliegenden Bericht übernommen wurden.

SRO-SVV	Selbstregulierungsorganisation des Schweizerischen Versicherungsverbandes SVV
SRO Treuhand	SRO TREUHAND SUISSE; Selbstregulierungsorganisation des Schweizerischen Treuhänderverbands
SSV	Schweizerischer Städteverband
StSK	Städtische Steuerkonferenz Schweiz
SVP	Schweizerische Volkspartei
SVR	Schweizerische Vereinigung der Richterinnen und Richter
SVV	Schweizerischer Versicherungsverband
SwissHoldings	Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne der Schweiz
TK	Treuhand-Kammer
TS	TREUHAND SUISSE Schweizerischer Treuhänderverband
TrS	Travail.Suisse
VAS	Verband der Auslandsbanken in der Schweiz
VQF	Verein zur Qualitätssicherung von Finanzdienstleistungen
VSKB	Verband schweizerischer Kantonalbanken
VSPB	Vereinigung Schweizerischer Privatbankiers
VSV	Verband Schweizerischer Vermögensverwalter
Walderwyss	Walderwyss Rechtsanwälte AG, Zürich
ZVDS	Zentralschweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten

Zusammenfassung

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 29. Mai 2013 bis zum 30. September 2013.

Die Vernehmlassungsvorlage verfolgt zwei Hauptziele: Einerseits sollen auf alle Steuerstrafverfahren dieselben Verfahrensbestimmungen Anwendung finden, und andererseits soll die Beurteilung eines Lebenssachverhalts unabhängig von der betroffenen Steuer nach möglichst einheitlich ausgestalteten Straftatbeständen und nach strafrechtlichen Grundsätzen erfolgen. Damit soll eine rechtsgleiche, effiziente und effektive Aufklärung von Steuerstraftaten sichergestellt und gleichzeitig eine Überbestrafung vermieden werden.

Es gingen 69 inhaltliche Stellungnahmen ein. Geäussert haben sich alle Kantone, die FDK, die KKJPD, acht Parteien (BDP, CVP, EVP, FDP, Die Liberalen, die Grünen, SP, SVP, FDP Genf) sowie 33 interessierte Stellen aus verschiedenen Sektoren, Gewerben und Berufen (economiesuisse, SGB, SGV, SSV, KSBS, SBVg, VSPB, MWST-KG, SAV, SBV, StSK, SVV, SwissHoldings, KV Schweiz, TK, TS, TrS, SVR, CCIG, CP, EEK, FER, VSV, ZVDS, Forum SRO, FPV, FTAf, GPF, OAD FCT, ODA Genève, OREF, CSNLAW, Prof. Oberson).

Grundsätzliche Bemerkungen

21 Kantone, die FDK, die KKJPD, die BDP, EVP, die Grünen und die SP, zwei Dachverbände der Wirtschaft (KV Schweiz, SGB), der SAV sowie die StSK und der SSV unterstützen und begrünnen die Bestrebungen des Bundesrats zu einer Steuerstrafrechtsrevision, sie äussern aber zum Teil in wesentlichen Punkten Vorbehalte und verlangen vertiefte Überprüfungen und Anpassungen.

2 weitere Kantone lehnen zwar die Vorlage in der aktuellen Form ab, unterstützen aber die Revisionsziele an sich.

2 Kantone, die KSBS, die CVP, FDP, SVP, FDP Genf, die Mehrheit der gesamtschweizerischen Dachverbände der Wirtschaft (economiesuisse, SBV, SBVg, SGV, TrS) sowie eine Grosszahl der Vertreter des Privatsektors (SwissHoldings, TK, TS, VSV, CCIG, CP, CSNLAW, FER, FPV, FTAf, GPF, VSPB, SVV, ZVDS) lehnen die Vorlage als Ganzes ab, äussern dann aber teilweise zu einzelnen Bestimmungen differenziertere Meinungen.

1 Kanton, einzelne Vertreter des Privatsektors (Forum SRO, OAD FCT, ODA Genève, OREF), die EEK und der SVR weisen auf verschiedene zu überarbeitende Punkte hin, ohne sich aber zu ihrer grundsätzlichen Haltung gegenüber der Vorlage insgesamt zu äussern.

Kaum einer der in den Stellungnahmen aufgegriffenen Regelung findet eine deutlich zustimmende oder ablehnende Mehrheit; im Gegenteil, häufig halten sich Befürworter und Gegner die Waage.

Straftatbestände

Die Neugestaltung der Straftatbestände bei den direkten Steuern in Grund- und qualifizierten Tatbestand findet mehrheitlich Zustimmung. Während die Kombination des Urkunden- mit dem Arglistmodell namentlich von den Kantonen begrüsst wird, kritisiert hauptsächlich der Privatsektor, der Arglistbegriff sei als Tatbestandselement ungeeignet.

Zuständigkeit

Die Zuständigkeit der Steuerbehörden für die Untersuchung und Beurteilung sämtlicher Steuerstraftaten – unter dem Vorbehalt der Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung bei

Freiheitsstrafen oder auf Gesuch hin – wird von 12 Kantonen, der FDK und dem SGB begrüsst. 7 Kantone, die CVP und economiesuisse lehnen den Vorschlag ab und schlagen entweder eine andere Regelung (7 Kantone, economiesuisse) oder die Beibehaltung der bisherigen Regelung (CVP) vor.

Verfahrensbestimmungen

Die Anwendung des Verwaltungsstrafrechts für Steuerstrafverfahren wird von 10 Kantonen, der FDK, den Grünen und der StSK begrüsst. Ein Kanton und 9 Organisationen lehnen diesen Vorschlag ab. Als Begründung wird unter anderem aufgeführt, dass das Verwaltungsstrafrecht veraltet sei und verschiedene Mängel aufweise. Zudem ergäbe sich kein einheitliches Verfahren, da im Falle einer Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung die Strafprozessordnung zur Anwendung gelange.

Untersuchungsmittel

11 Kantone, die FDK, die StSK, der SSV und drei Organisationen begrüssen die Erweiterung der Untersuchungsmöglichkeiten ohne Zwangscharakter bei Verdacht auf eine Steuerstraftat. Ein Kanton und 9 Organisationen lehnen den Vorschlag ab, unter anderem mit der Begründung, dass das geltende Verfahrensrecht genügend Instrumente biete. Der Vorschlag zerstöre das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen.

Die Möglichkeit, dass allen Steuerbehörden im Rahmen der Verhältnismässigkeit Zwangsmassnahmen zur Verfügung stehen, wird von 3 Kantonen explizit begrüsst. Die FDP, die EVP und der OAD FCT sprechen sich für eine auf schwere Steuerwiderhandlungen beschränkte Zulassung aus, während die SVP und 8 Organisationen solche Massnahmen explizit und generell ablehnen.

Zugang zu Daten bei Banken

16 Kantone, die FDK, die BDP, die EVP, der SGB, KV Schweiz und die Städtische Steuerkonferenz stimmen dem Vorschlag, dass die Steuerbehörden in Steuerstrafverfahren direkt bei Banken Auskünfte einholen können, grundsätzlich zu. Die SVP, CVP und die SBVg lehnen den Vorschlag ab. Der Kanton UR und die FDP wollen den Zugang zu Daten bei Banken nur für vorsätzliche und wiederholte Hinterziehung grosser Steuerbeträge zulassen.

Eine Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer erachtet die vorgesehene Ermächtigung durch den Vorsteher der kantonalen Steuerverwaltung als ungenügend und schlägt eine andere Bewilligungsinstanz vor.

1 Ausgangslage

1.1 Vernehmlassungsverfahren

Am 29. Mai 2013 hat der Bundesrat das Eidgenössische Finanzdepartement beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien und den Dachverbänden der Wirtschaft ein Vernehmlassungsverfahren zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts durchzuführen.

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 29. Mai 2013 bis zum 30. September 2013.

1.2 Inhalt der Vernehmlassungsvorlage

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 Vernehmlassungsvorlage verfolgt deshalb zwei Hauptziele: Einerseits sollen auf alle Steuerstrafverfahren 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 Vernehmlassungsvorlage hat im Wesentlichen Änderungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20), des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21) und des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10) zum Gegenstand. Im Bereich der direkten Steuern bringt die Vorlage eine wesentliche Ausdehnung der Untersuchungsmassnahmen für die kantonalen Steuerbehörden in Steuerstrafverfahren mit sich. Dies umfasst auch das Einholen von Auskünften bei Banken, wenn Verdacht auf eine Steuerstraftat besteht. Allerdings ist dafür die Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin der kantonalen Steuerverwaltung (nachfolgend: KSTV) notwendig.

Die Vernehmlassungsvorlage erfordert zudem Anpassungen im Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) und im Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz; SR 351.1).

1.3 Vernehmlassungsteilnehmer

Das Verzeichnis der Vernehmlassungsadressaten ist im Anhang ersichtlich. Insgesamt gingen 69² materielle Stellungnahmen ein:

- die Regierungen aller Kantone sowie die FDK und die KKJPD;

² Ohne jene sechs Stellungnahmen, welche Behörden der Kantone GE und TI erstellt und welche diese Kantone ihrer Stellungnahme beigelegt haben (vgl. Kap. 1.4).

- 8 politische Parteien (BDP, CVP, EVP, FDP, Die Grünen, SP, SVP, FDP Genf);
- 33 Interessierte aus verschiedenen Sektoren, Gewerben und Berufen (CCIG, CP, CSNLAW, economiesuisse, EEK, FER, Forum SRO, FPV, FTAF, GPF, KSBS, MWST-KG, OAD FCT, Prof. Oberson, ODA Genève, OREF, SAV, SBV, SBVg, SGB, SGV, SSV, StSK, SVR, SVV, SwissHoldings, KV Schweiz, TK, TrS, TS, VSPB, VSV, ZVDS).

Der Schweizerische Gemeindeverband, der Schweizerische Arbeitgeberverband, Handel Schweiz, die eidgenössischen Gerichte und die Bundesanwaltschaft haben ausdrücklich auf eine Stellungnahme verzichtet.

1.4 Darstellung der Stellungnahmen im Ergebnisbericht

Die von den einzelnen Teilnehmern vorgebrachten Begründungen für eine bestimmte Meinung wurden soweit wie möglich in Gruppen zusammengefasst. So kann es sein, dass nicht jeder in diesem Zusammenhang erwähnte Teilnehmer auch sämtliche in seiner Gruppe zusammengefasste Argumente vorgebracht hat.

Die Kantone FR, NW und SH haben sich der Stellungnahme der FDK angeschlossen und teilweise dazu ergänzende Ausführungen gemacht. Der Kanton LU hat sich – nebst eigenen Ausführungen – der Stellungnahme der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) angeschlossen. Die SSK hatte indessen verzichtet, in eigenem Namen eine Stellungnahme einzureichen. Stattdessen hat sie die Stellungnahme ihrer Arbeitsgruppe Steuerstrafrecht genehmigt und an die FDK weitergeleitet, welche diese inhaltlich bis auf eine Ergänzung³ übernommen hat. Die Äusserungen der FDK werden deshalb den Kantonen FR, LU, NW und SH zugeordnet, ohne jeweils darauf hinzuweisen, dass sich die Meinung dieser Kantone aufgrund des Anschlusses an die Stellungnahme der FDK (bzw. SSK) ergibt.

Die FER schliesst sich ergänzend zu ihren eigenen Bemerkungen namentlich der Vernehmlassung der VSPB an. Äusserungen der VSPB werden deshalb auch der FER zugeordnet. Dasselbe gilt analog für economiesuisse, welcher sich ergänzend der Vernehmlassung des MWST-KG anschliesst.

Die Vernehmlassungsvorlage sah vor, die im Vorentwurf zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (nachfolgend: GAFI-Vorlage) vorgeschlagenen Straftatbestände ohne inhaltliche Änderungen zu übernehmen. Die Ergebnisse aus der Vernehmlassung der GAFI-Vorlage werden deshalb als Zitate jenes Berichts in den vorliegenden Bericht übernommen, soweit auf diese Straftatbestände verwiesen wurde.

Der Kanton GE reichte mit seiner Stellungnahme Äusserungen des Ministère public, des Tribunal pénal, der Cour pénale de la Cour de justice, der Chambre administrative de la Cour de justice und der Steuerverwaltung Genf ein. Auch der Kanton TI übermittelte nebst seiner eigenen Stellungnahme eine gemeinsam von der Camera di diritto tributario, dem Corte dei reclusi penali und dem Ministero pubblico formulierte Notiz. Diese nicht konsolidierten Stellungnahmen fanden keinen Eingang in den vorliegenden Bericht, werden aber für die weiteren Arbeiten verwendet.

2 Hauptergebnisse

2.1 Im Allgemeinen

³ Die Ergänzung betrifft die Zuständigkeit zur Ermächtigung zum Einholen von Daten bei Banken und zur Vornahme von Zwangsmassnahmen. Sie findet sich allerdings inhaltlich in vergleichbarer Weise in der Stellungnahme des Kantons LU.

Die Mehrheit der Kantone (AG, AI, AR, BE, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, ZG, ZH), die FDK, KKJPD, StSK und der SSV, ein Teil der Parteien (BDP, EVP, Grüne, SP), einzelne Dachverbände der Wirtschaft (KV Schweiz, SGB) sowie der SAV unterstützen und begrüßen die Bestrebungen des Bundesrats zu einer Steuerstrafrechtsrevision; sie äussern aber zum Teil in wesentlichen Punkten Vorbehalte, verlangen vertieftere Überprüfungen und Anpassungen. Auch die Kantone UR und VD unterstützen die Revisionsziele, nicht aber die Vorlage in der aktuellen Form.

Die KSBS erachtet das Grundkonzept als unbefriedigend. Die Kantone TI und VS, ein Teil der Parteien (CVP, FDP, FDP Genf⁴, SVP), die Mehrheit der gesamtschweizerischen Dachverbände der Wirtschaft (economiesuisse, SBV, SBVg, SGV, TrS) sowie eine Grosszahl der Vertreter des Privatsektors (CCIG, CP, CSNLAW, FER, FPV, FTAf, GPF, VSPB, SVV, SwissHoldings, TK, TS, VSV, ZVDS) unterstützen die Vorlage nicht.

Der Kanton BL, die EEK, einzelne Vertreter des Privatsektors (Forum SRO, OAD FCT, ODA Genève, OREF) und der SVR weisen auf verschiedene zu überarbeitende Punkte hin, ohne sich aber grundsätzlich zur Vorlage zu äussern.

2.2 Zu konkreten Regelungen

Kaum eine vorgeschlagene Regelung der Vorlage stösst mit einer deutlichen Mehrheit auf Zustimmung oder Ablehnung, im Gegenteil: häufig halten sich zustimmende und kritisierende Voten die Waage.

Die Neugestaltung der Straftatbestände in Grund- und qualifizierten Tatbestand findet mehrheitlich Zustimmung. Während die Kombination des Urkunden- mit dem Arglistmodell namentlich von den Kantonen begrüsst wird, kritisiert hauptsächlich der Privatsektor, der Arglistbegriff sei als Tatbestandselement ungeeignet. Ebenfalls ist bei vielen Vernehmlassungsteilnehmern der vorgeschlagene Schwellenwert als Qualifikationskriterium des Verbrechens tatbestands (qualifizierter Steuerbetrug) umstritten.

Die mit der Neugestaltung der Tatbestände einhergehende Anpassung der Zuständigkeit zur Strafverfolgung von Steuerbetrug, der Ausbau der Untersuchungsmöglichkeiten und der Übergang zur Anwendung einer Strafverfahrensordnung durch die Steuerbehörden wird zuweilen heftig kritisiert. Viele Vernehmlassungsteilnehmer erblicken darin eine ungerechtfertigte Verschärfung des Steuerstrafrechts. Zustimmung findet die Zuständigkeit der Steuerbehörden für sämtliche Steuerstraftaten einzig bei etwa der Hälfte der Kantone. Die Erweiterung der Untersuchungsmöglichkeiten bei Verdacht auf eine Steuerstraftat begrüßen vor allem die Kantone.

Von den meisten Teilnehmern wird die Möglichkeit der Steuerbehörden, Auskünfte bei Banken einholen zu können, thematisiert. Sie erachten die vorgesehene Ermächtigung durch den Vorsteher der kantonalen Steuerverwaltung als ungenügend und schlagen eine andere Bewilligungsinstanz vor.

Insbesondere von Seiten der Kantone werden grosse Vorbehalte zur Aufhebung der Strafbarkeit der juristischen Person geäußert.

3 Allgemeines

Zum Zeitpunkt der Revision: Die SVP und die FDP Genf sowie ein Grossteil der Teilnehmer des Privatsektors (CCIG, CP, FER, FPV, FTAf, GPF, ODA Genève, OREF, SBVg, SGV, TS, VSPB) kritisieren den Zeitpunkt der geplanten Revision: Angesichts der zahlreichen offenen

⁴ Verlangt zudem Suspendierung bis zum Volksentscheid über Initiative zum Schutz der Privatsphäre.

Fragen im internationalen Verhältnis, aber auch im nationalen Recht (bspw. Initiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre») sei eine zusätzliche innenpolitische Baustelle nicht opportun. Weiter wird fehlende Koordination und Kohärenz mit anderen Gesetzesprojekten bemängelt; es fehle an einer Gesamtvision für die verschiedenen Projekte. SwissHoldings sieht keine zeitliche Dringlichkeit und keinen internationalen Druck oder andere Gründe, welche eine rasche Steuerstrafrechtsrevision nötig machten.

Notwendigkeit einer Reform: Die Notwendigkeit einer Reform respektive die im erläuternden Bericht aufgezeigten Schwächen werden seitens der Kantone von FR, LU, NW, SH, SO, SZ und der FDK, seitens der Parteien von der EVP, SP und den Grünen und als Vertreter des Privatsektors vom SAV und KV Schweiz ausdrücklich bejaht. Auch der Kanton UR, die FDP und SwissHoldings sehen Handlungsbedarf (insbesondere Vereinfachung), lehnen aber die vorgeschlagenen Stossrichtungen ab.

Der Kanton VS, verschiedene Parteien (SVP, CVP, FDP Genf) und vereinzelte Vertreter des Privatsektors (FTAF, SBVg, ZVDS) verneinen die Notwendigkeit einer Steuerstrafrechtsrevision überhaupt oder sehen nur punktuellen Anpassungsbedarf.

*Motion Schweiger:*⁵ Verschiedene Teilnehmer (UR, TI; CVP, FDP, SVP; CSNLAW, economiesuisse, FER, SBVg, SGV, SwissHoldings, VSPB) monieren, die Vorlage setze die Motion Schweiger nicht um und verfehle deren Ziele. So werde bspw. die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aufgehoben, die Privatsphäre der Bankkunden werde nicht hinreichend geschützt und die Vorlage baue nicht auf das Vertrauen zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen auf. Darüber hinaus werde auch die angestrebte Vereinfachung nicht erreicht und die unterschiedlichen Zuständigkeiten blieben bestehen.

Dass die Umsetzung der Vorlage zu einer Vereinfachung in der Praxis führen wird, bezweifeln auch die Kantone BL, UR und TI sowie einzelne Teilnehmer des Privatsektors (economiesuisse, SBVg, SGV, TS). Sie erwarten im Gegenteil längere und kompliziertere Verfahren, wodurch sich auch der Verwaltungsaufwand insgesamt erhöhe.

Nach Ansicht einiger Teilnehmer (UR; FDP, FDP Genf, SVP; economiesuisse, FER, GPF, OREF, SBV, SBVg, SGV, SwissHoldings, VSPB, ZVDS) führt die Vorlage generell zu einer Verschärfung des Steuerstrafrechts. Zur Begründung verweisen sie auf die vorgeschlagenen Änderungen bezüglich Sanktionen und Strafbarkeit der Teilnahme sowie die Verjährungsregeln⁶. Vereinzelte Teilnehmer (VS; FTAF, ZVDS) sehen in der Vorlage eine «Kriminalisierung des kleinen Mannes / der KMU».

Für verschiedene Teilnehmer aus dem Privatsektor (CP, FER, FPV, SBVg, SGV, SwissHoldings, CSNLAW) stellen die vorgeschlagenen Änderungen einen Paradigmenwechsel im Steuer(straf)recht dar, indem ein Klima des Misstrauens begründet und das bestehende Vertrauensverhältnis durch «Kontrolle und Zwang» ersetzt werde. Der Kanton VS, die SVP und die ZVDS sehen das Vertrauensverhältnis gefährdet. Gemäss FDP und CSNLAW wird das bestehende Niveau des Schutzes der Privatsphäre aufgegeben.

⁵ Motion 10.3493 «Umfassende Revision des Steuerstrafrechts». Danach soll «das bestehende, traditionelle, spezifisch schweizerische Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Staat» Leitlinie für die Steuerstrafrechtsrevision sein. Zudem soll weiterhin zwischen den Kategorien Steuerbetrug und Steuerhinterziehung unterschieden werden, wobei die Abgrenzung aber namentlich auch nach der materiellen Schwere des Steuerdeliktes erfolgen könne. Zentrale Elemente der Revision sollen ferner die Vereinheitlichung und Vereinfachung von Verfahren und Strafsanktionen über alle Steuer- und Abgabenerlasse hinweg sowie explizite Verfahrensgarantien sein.

⁶ Die Verjährungsregeln wurden grösstenteils übernommen, wie sie zurzeit in dem in den Räten hängigen Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vorgesehen sind (12.036).

Verschiedenes: Einseitige Ausrichtung: Der Kanton GL und die ZVDS kritisieren eine einseitige Ausrichtung der Vorlage auf die grossen Kantone. Gemäss *economiesuisse*, dem SAV und der TK orientiert sich die Vorlage einseitig an den Interessen und Bedürfnissen der Behörden.

Die FER und TS erachten die angestrebten Reformziele (Vereinheitlichung von Verfahren und Tatbeständen) als unrealistisch, da sich die einzelnen Abgabe- respektive Steuerarten gänzlich unterscheiden.

4 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE VStrR

4.1 Verhältnis zwischen Verwaltungs- und Strafverfahren

Die StSK hält unter Verweis auf Artikel 77 VStrR fest, dieser sehe eine Bindung des Richters an rechtskräftige Entscheidungen über die Leistungs-/Rückleistungspflicht vor. Da der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren mitwirkungspflichtig und somit zur Selbstbelastung verpflichtet ist, sei das Verhältnis zwischen Nachsteuer- und Strafverfahren und die damit einhergehende Verwertbarkeit von im Nachsteuerverfahren erlangten Erkenntnisse vertiefter zu prüfen.

Der SAV spricht sich dafür aus, das Strafverfahren in der Tendenz vor dem Veranlagungsverfahren durchzuführen; für den umgekehrten Fall sei sicherzustellen, dass die im Veranlagungsverfahren gemachten Aussagen und herausgegebenen Unterlagen keinen Eingang in das Strafverfahren finden (heutige Regelung MWSTG erfülle diese Ansprüche und sei auf andere Abgabearten zu übertragen).

Alternativen: Gemäss SAV muss ein Hauptziel der Revision die strikte Trennung von Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren sein (inkl. verschiedener Zuständigkeiten dafür). Nur so lasse sich der latente Konflikt zwischen Mitwirkungspflicht und Verbot des Selbstbelastungszwangs beheben. Diese Auffassung teilen auch der Kanton UR, der ODA Genève und die ZVDS. Der SAV sieht in der Trennung darüber hinaus als weiteren Vorteil, dass so die Nachsteuerbehörde ihre strafrechtliche Kompetenz nicht als Druckmittel einsetzen, um die Zustimmung zur Veranlagung zu erhalten. Der Anschein, sie könnte dies tun, könne bei unterschiedlicher Behördenzuständigkeit gar nicht erst entstehen. Bei einer strikten Trennung von Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren könne ferner auch die Verwendung von Zwangsmassnahmen in Strafuntersuchungen wegen Steuerstraftaten politisch nicht mehr in Frage gestellt werden.

Vgl. ferner Stellungnahmen unter Kap. 7.3.1

Festsetzung der Nachleistungspflicht im Strafverfahren: Die SVR schlägt vor, die Nacherfassung nicht korrekt deklarerter Steuern im Strafverfahren vorzunehmen. Die im Strafverfahren fehlende Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen werde durch die erweiterten Untersuchungsmittel der Steuerbehörden kompensiert; eine allfällige (freiwillige) Mitwirkung des Steuerpflichtigen sei strafmildernd (bis Null) zu berücksichtigen.

4.2 Qualifizierter Abgabebetrug

4.2.1 Tatbestandsmerkmale

Von Seiten interessierter Kreis aus dem Privatsektor kritisieren ein paar Teilnehmer (CSNLAW, SBVg, SVV, SwissHoldings⁷), die Begriffe «im Zusammenwirken mit Dritten» und «in besonders erheblichem Umfang» (qualifizierende Tatbestandsmerkmale⁸) seien nicht hinreichend bestimmt. Mit ersterem werde zudem die Eintrittsschwelle für den qualifizierten Abgabebetrug gesenkt, was zu einer markanten Verschärfung führe.

Der Kanton TI «möchte anstelle der Zusammenarbeit mit Dritten [recte: Zusammenwirken mit Dritten] wieder auf die Bande zurückkommen. TI ist der Meinung, es müsse, da es sich um ein Verbrechen handle, eine komplexe Organisation vorausgesetzt werden. Zudem werde das Zusammenwirken mit Dritten bereits durch Absatz 1 und 2 von Artikel 14 VStrR («arglistig») abgedeckt. In Bezug auf die Verrechnungssteuer weist TI darauf hin, die Praxis gestehe den Aktionären bereits für bescheidene Beträge (10 000-20 000 Franken) geldwerte Vorteile zu. Solche Fälle dürften seiner Meinung nach nicht unter Artikel 14 Absatz 4 VStrR fallen»⁹.

Der GCO hat in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage vorgeschlagen, den Tatbestand «auf schwere MWST-Delikte zu beschränken, in Anlehnung an die Rechtsprechung zum MWST-Abgabebetrug hinsichtlich Artikel 146 StGB [des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0)]»⁹. Und «[I]aut GPF soll der Begriff des Abgabebetrugs bei den indirekten Steuern unverändert beibehalten werden»⁹.

4.2.2 Verbindungsbusse

Vgl. Bemerkungen unter Kap. 8.3.5 betr. Artikel 177 Absatz. 3 VE DBG bzw. Artikel 55c Absatz 3 VE StHG.

4.3 Selbstanzeige

Economiesuisse, das MWST-KG, der SAV und die TK äussern sich kritisch zur Einmaligkeit der straflosen Selbstanzeige¹⁰ und zur Verknüpfung der Strafanzeige mit der sich anzeigenden natürlichen Person. Sie geben zu bedenken, dass es bei der Anstellung eines Finanzverantwortlichen keine Rolle spielen dürfe, ob dieser bereits einmal für eine eigene Steuerhinterziehung oder für ein Unternehmen eine Selbstanzeige eingereicht habe. Solche Personen könnten auf dem Arbeitsmarkt benachteiligt sein, wenn sie bereits einmal eine Selbstanzeige eingereicht haben und dies nun ihr Leben lang bei neuen Arbeitgebern nicht mehr tun können. Das MWST-KG und economiesuisse halten zudem fest, Strafrecht müsse in erster Linie der Durchsetzung des materiellen Rechts und nicht der Bestrafung des Fehlbaren dienen. Unter diesem Aspekt müsste jede Selbstanzeige zu Straffreiheit führen.

Der SAV verlangt zudem, dass – sofern am Konzept verschiedener Verfahren festgehalten werde – die bei einer Veranlagungs- oder Untersuchungsbehörde eingereichte Selbstanzeige auch für alle anderen Abgaben straffreie Wirkung habe.

Vgl. weitere Stellungnahmen zur Selbstanzeige unter Kap. 7.3.3 (betr. MWST) und Kap. 8.12.1 (betr. direkte Steuern).

⁷ Stellungnahme zur GAFI-Vorlage, vgl. Bericht über die Vernehmlassungsergebnisse zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière vom September 2013 (nachfolgend: Ergebnisbericht GAFI), Kap. 4.4.2.

⁸ Vgl. Art. 14 Abs. 3 VE VStrR ≈ Art. 14 Abs. 4 VStrR/GAFI.

⁹ Ergebnisbericht GAFI, Kap. 4.4.2.

¹⁰ Art. 13 VE VStrR.

4.4 Verschiedenes

4.4.1 Nichtanhandnahme, Einstellung

Nach Meinung des SAV ist die Regelung von Artikel 103 Absatz 4 Satz 2 MWSTG, wonach bei Verzicht auf eine Strafverfolgung die Nichtanhandnahme oder Einstellung zu verfügen sei, auf das gesamte Steuerstrafrecht zu übertragen. Dies biete einerseits Rechtsicherheit namentlich dann, wenn Nachsteuer- und Strafverfahren von derselben Behörde geführt werden. Andererseits helfe es den Betroffenen dort, wo Behörden das «faktische Zwangsmittel der Ermessensveranlagung einsetzen», um Zustimmung zu einer Einschätzung zu erwirken.

4.4.2 Eröffnung von Strafverfahren, Einstellung

Eröffnung von Strafverfahren: SwissHoldings vermisst klar definierte Voraussetzungen, wann ein Strafverfahren eröffnet werden darf.

Der SVV macht geltend, Untersuchungen – insbesondere bei indirekten Steuern – seien mit wesentlichem, kostenintensivem Aufwand verbunden. Um die leichtfertige Eröffnung von Strafverfahren zu verhindern, sollen deshalb die Eröffnungsverfügungen begründet und dem Betroffenen eröffnet werden. Dem Betroffenen sei zudem ein Rechtsmittel dagegen einzuräumen. Auch nach Meinung des SAV ist die Eröffnung eines Strafverfahrens dem Beschuldigten unverzüglich schriftlich mitzuteilen. Dies gelte namentlich auch mit Blick auf die Möglichkeit der Behörde, Bankunterlagen einzuholen; der Betroffene soll die Möglichkeit haben, diese selber beizubringen und soll nicht erst lange nach Eröffnung erfahren, dass solche von der Behörde eingeholt wurden. Unter diesem Aspekt sei die in Artikel 38 Absatz 1^{bis} VE VStrR vorgesehene Regelung ungenügend und es sei die im geltenden Artikel 104 Absatz 4 MWSTG statuierte Regelung auf das gesamte Abgabestrafrecht zu übertragen.

Der Kanton FR verlangt angesichts der Konsequenzen (insbesondere der Möglichkeit zu Zwangsmassnahmen), dass gesetzlich oder zumindest in der Botschaft anhand von Beispielen definiert wird, wann ein hinreichender Verdacht besteht, um ein Steuerstrafverfahren hinsichtlich der direkten Steuern zu eröffnen.

4.4.3 Solidarische Haftung der Teilnehmer an einer Steuerstraftat

Die Raiffeisen, der GCO, der SAV, die SBVg, die SRO-SAV/SNV, die SRO-SVV, der VAS und Walderwyss haben sich in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage ablehnend zur solidarischen Haftung der Teilnehmer für hinterzogene Steuern¹¹ geäußert (bezogen auf die direkten Steuern):

«Die SBVg weist insbesondere darauf hin, dass bereits ein strafrechtliches Hilfsmittel bestehe, um Personen, die an einem Vergehen oder Verbrechen beteiligt sind, mit zu bestrafen. Aufgrund des unbestimmten Rechtsbegriffs der «Beteiligung» gehe die Bestimmung ausserdem mit einem derzeit kaum abschätzbaren Haftungsrisiko für den Finanzintermediär für allfällige Steuerhinterziehungen eines Kunden einher. Eine solidarische Mithaftung für hinterzogene Steuern widerspreche jeglichen strafrechtlichen Grundsätzen. Konsequenterweise müsste die solidarische Haftung von Teilnehmenden aus Artikel 177 Absatz 1 DBG und 56 Absatz 3 StHG entfernt werden. Im Gegenzug sollten die Bussen für die Begehung von Teilnahmehandlungen nach Artikel 177 DBG deutlich auf 50 000 bzw. in schweren Fällen auf 250 000 Franken erhöht werden. (...). Nach Meinung der SRO-SVV ist auf die Formulierung «Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung» zurückzukommen. Für das GCO ist der Vorschlag an

¹¹ Bei Teilnahme zu Steuerhinterziehung bisher Art. 177 Abs. 1 am Ende DBG; bei Teilnahme zu Steuerbetrug gemäss GAFI-Vorlage vorgesehen in Art. 186 Abs. 4 VE DBG/GAFI. Neu nach Art. 12 Abs. 3 VStrR (wie bereits für indirekte Steuern).

sich logisch, sollte aber auf vorsätzlich zum Schaden des Schweizer Fiskus begangene und als Geldwäscherei im Sinne des Schweizer Rechts eingestufte Taten beschränkt werden».¹²

4.4.4 Verjährung der Strafverfolgung

Vgl. Bemerkungen zur Verjährung unter Kap. 7.2.1.

4.4.5 Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht

Der SAV weist darauf hin, Artikel 12 VStrR ermögliche Nachforderungen, obwohl der Abgabanspruch nach den einschlägigen abgaberechtlichen Bestimmungen bereits verjährt sei. Bei dieser Bestimmung handle es sich zudem um eine materiell-rechtliche Norm, die nicht in ein Strafverfahrensgesetz gehöre. Sie übersteuere das materielle Abgaberecht und widerspreche der – namentlich vom SAV geforderten – strikten Trennung von Nachsteuer- und Strafrecht. Dieser Mangel sei für die MWST mit Artikel 105 Absatz 3 MWSTG behoben worden¹³. Der SAV führt weiter aus, die Anspruchsgrundlage für die Nachforderung einer Abgabe müsse sich aus dem jeweiligen Abgabenerlass selbst ergeben. Deshalb sei Artikel 12 VStrR aufzuheben und sämtliche Abgabenerlasse seien analog zu den damaligen Überlegungen bei der Revision des MWST-Rechts anzupassen.

Auch das MWST-KG, economiesuisse und die TK sprechen sich dafür aus, dass sich die Verjährung von Leistungs- und Rückleistungsansprüchen aus dem einzelnen Verwaltungsgesetz ergeben soll. Es sei der Rechtssicherheit abträglich, wenn für die Klärung der materiell-rechtlichen Verjährungsfristen zwei Erlasse konsultiert werden müssen.

5 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE IRSG

Die Vorlage übernimmt die in der GAFI-Vorlage vorgeschlagene Anpassung von Artikel 3 Absatz 3 IRSG. Die EvB beantragte in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage, die in dieser Bestimmung vorgesehene Einschränkung aufzuheben. Es widerspreche der Kohärenz und dem Geist der GAFI-Vernehmlassungsvorlage, wenn bezüglich Rechtshilfe weiterhin vom Prinzip «keine Rechtshilfe in Steuersachen» ausgegangen werde.¹⁴

6 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE StG und VE VStG

Die Stellungnahmen zur Amtshilfe / Meldepflicht¹⁵ sind unter Kap. 8.1 zusammengefasst.

Nach Meinung des Kantons FR ist die Revision des Steuerstrafrechts Anlass, die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs¹⁶ zu prüfen, insbesondere da neu eine allgemeine Meldepflicht unter den betroffenen Behörden vorgesehen sei. Im Falle verdeckter Gewinnausschüttungen wirke die wirtschaftliche Doppelbelastung (Gesellschaft/Aktionär), die Kumulation der Nachsteuern und diversen Bussen sowie die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs konfiskatorisch.

¹² Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 49.

¹³ Vgl. auch Bemerkungen unter Kap. 7.2.3.

¹⁴ Vgl. Ergebnisbericht GAFI, Kap. 4.4.4.

¹⁵ Art. 32 VE StG; Art. 36 VE VStG.

¹⁶ Art. 23 VStG.

7 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE MWSTG

Zu den vorgeschlagenen Änderungen des MWSTG haben sich nur sehr wenige Teilnehmer geäußert. Diese nehmen zu den vorgeschlagenen Änderungen eine kritische Haltung ein. Namentlich das MWST-KG und economiesuisse sind der Meinung, dass mit der vorliegenden Revision des Steuerstrafrechts die meisten Verbesserungen, die im Bereich des Mehrwertsteuerstrafrechts zugunsten der Steuerpflichtigen erreicht worden seien, wieder aufgehoben würden. Dies sei umso störender, als die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) seit der Einführung des neuen Gesetzes noch kaum praktische Erfahrungen mit den neuen Verfahrensbestimmungen gesammelt habe und daher auch nicht belegen könne, dass die Bestimmungen in der Praxis eine wirksame Strafverfolgung verhindern.

7.1 Tatbestände

7.1.1 Steuerhinterziehung

Das MWST-KG, economiesuisse, der SAV und die TK äussern sich kritisch zu den vorgeschlagenen Anpassungen der Tatbestände¹⁷, da diese zu einer nicht zu rechtfertigenden Verschärfung führten. Zu Artikel 96 Absatz 4 Buchstabe a MWSTG halten sie fest, eine Gefährdung könne rechtssystematisch keine Steuerhinterziehung darstellen, weil bei einer Gefährdung nicht die Steuerverkürzung der Taterfolg sei. Zudem sei bereits heute die versuchte Steuerhinterziehung strafbar¹⁸, womit die Tathandlung, auf welche das Gefährdungselement abziele, bereits heute der Strafe unterstellt sei. Sofern tatsächlich die Notwendigkeit einer schärferen Handhabung von Einfuhrsteuerdelikten bestehe, sei die Gefährdung der Einfuhrsteuerforderung in einer eigenständigen Bestimmung zu normieren.

7.1.2 Strafraumen

Der SAV spricht sich für die Abkehr von den erfolgsabhängigen Bussen und für einen Übergang zu betragsmässig beschränkten Höchstbussen bei allen Abgaben aus. Er begrüsst deshalb die Streichung von Artikel 97 Absatz 1 2. Satz MWSTG.

7.2 Verjährungsrechtliche Fragen

7.2.1 Beginn und Dauer der Verfolgungsverjährung

Gemäss der TK, dem MWST-KG und economiesuisse tragen die Verjährungsbestimmungen von Artikel 11 VE VStrR, welche neu zur Anwendung gelangen sollen, den Eigenheiten des Selbstveranlagungsverfahrens nicht Rechnung. Namentlich bei der Mehrwertsteuer sei häufig nicht ohne weiteres klar, wann ein bestimmtes Delikt begangen wurde. Diesem Umstand trage das geltende Recht¹⁹ Rechnung, welches für den Beginn der Verjährung auf den Eintritt der Rechtskraft der Steuerforderung abstelle. Diese Errungenschaft hinsichtlich der Rechtssicherheit sei beizubehalten. Sie beantragen deshalb, zumindest für die Inland- und Bezugssteuer für den Beginn der Verfolgungsverjährung auf den Eintritt der Rechtskraft abzustellen. Die Dauer der Verjährung soll zwei Jahre²⁰ und nicht wie für andere Abgaben fünf Jahre²¹ dauern. Es spreche nichts dagegen, die Verjährung für die Mehrwertsteuer weiterhin abweichend von anderen Steuergesetzen, dafür aber pragmatisch und sachgerecht, zu re-

¹⁷ Art. 96 Abs. 1 und Abs. 4 VE MWSTG.

¹⁸ Vgl. Art. 96 Abs. 5 MWSTG bzw. Art. 96 Abs. 6 VE MWSTG.

¹⁹ Art. 105 Abs. 1 MWSTG.

²⁰ Vgl. Art. 11 Abs. 1 VStrR.

²¹ Vgl. Art. 11 Abs. 2 VStrR

geln, zumal der Bundesrat ohnehin entschieden habe, die Steuerstrafbestimmungen nicht in einem Gesetz zusammenzufassen.

Für den SAV muss die strafrechtliche Verjährungsfrist angepasst werden, um bei der MWST im Vergleich zu den anderen Steuergesetzen etwa gleich lange Verjährungsfristen zu erreichen.

7.2.2 Verjährungsfrist zur Durchführung eingeleiteter Strafuntersuchungen

Gemäss dem MWST-KG, economiesuisse und der TK soll die im geltenden Recht vorgesehenen Frist, innert welcher eine eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen ist²², nicht aufgehoben werden. Sie stelle im Hinblick auf die Wahrung des Beschleunigungsgebots eine Errungenschaft zugunsten der steuerpflichtigen Personen dar.

7.2.3 Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht

Vgl. dazu auch Kap. 4.4.5.

Das MWST-KG, economiesuisse und die TK sprechen sich bezüglich Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gegen die vorgeschlagene Anwendung der Bestimmungen des VStrR²³ und für die Beibehaltung der im MWSTG davon abweichenden Regelung²⁴ aus. Ihnen zufolge verhindert das Vorziehen des Strafverfahrens nicht, dass die Steuerbehörden vor Ablauf der materiell-rechtlichen Verjährungsfrist die Steuer festsetzen können. Sollte sich wider Erwarten erweisen, dass in diesem Punkt tatsächlich ein Problem besteht, wäre das MWSTG ihrer Meinung nach so anzupassen, dass – sobald ein Strafverfahren eingeleitet wird – entweder ein Stillstand der absoluten Verjährungsfrist während der Dauer des Strafverfahrens eingeführt oder aber die absolute Verjährungsfrist (für diesen besonderen Fall) verlängert wird.

7.3 Weitere Bemerkungen

7.3.1 Trennung von Verwaltungs- und Strafverfahren; Beweisverwertung

Der SGB begrüsst die Aufhebung von Artikel 104 Absatz 3 MWSTG; es sei sinnvoll, dass die in Kontrollverfahren ohne Zwang erhobenen Beweismittel nun auch im MWST-Strafverfahren verwendbar sind. Demgegenüber sprechen sich das MWST-KG, economiesuisse, der SAV und die TK für die Beibehaltung der heutigen Regelung aus. Diese setzt die ihrer Meinung nach notwendige Trennung von Nachsteuer- und Strafverfahren um und löse damit den Konflikt zwischen Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren und Verbot des Selbstbelastungszwangs im Strafverfahren. Aus demselben Grund wollen das MWST-KG, economiesuisse und die TK auch Artikel 103 Absatz 1 MWSTG²⁵ beibehalten.

Vgl. auch Bemerkungen unter Kap. 4.1.

7.3.2 Nichtanhandnahme- / Einstellungsverfügung

Gemäss dem MWST-KG, economiesuisse und der TK soll aus Gründen der Rechtssicherheit die Pflicht der Behörde, Nichtanhandnahme- / Einstellungsverfügungen (Art. 103 Abs. 4 MWSTG) zu treffen, nicht aufgehoben werden.

Vgl. dazu auch Bemerkung unter Kap. 4.4.1.

²² Art. 105 Abs. 4 MWSTG.

²³ Art. 11, Art. 12 Abs. 4 VStrR.

²⁴ Art. 105 Abs. 3 MWSTG.

²⁵ Dieser erklärt jene Bestimmungen des VStrR für nicht anwendbar, welche der Klärung der verwaltungsrechtlichen Leistungs-/Rückleistungspflicht Vorrang vor dem Strafverfahren geben.

7.3.3 Selbstanzeige

Betreffend Selbstanzeige²⁶ weisen das MWST-KG, economiesuisse und die TK auf die Pflicht des Steuerpflichtigen hin, Fehler in zurückliegenden Perioden zu korrigieren. Es dürfte nicht sein, dass die Erfüllung dieser Pflicht letztendlich zu strafrechtlichen Sanktionen führe.

Der SVV spannt den Bogen von Artikel 13 VStrR zu Artikel 96 Absatz 6 MWSTG, welcher gemäss Vorlage aufgehoben werden soll. Es führt dazu aus, in aller Regel liege im Bereich der Selbstveranlagung der MWST keine Hinterziehung vor; meist entstünden Korrekturen und Selbstanzeigen aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilungen und Auslegungen. Die Anwendung des MWSTG und der dazugehörigen Verordnungen/Broschüren werfen in der Praxis immer wieder Fragen auf. Die Folgen seien Gesetzesauslegungen und -anwendungen, die zu «einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art» im Sinne von Artikel 13 VStrR führen können. Der SVV vertritt deshalb die Meinung, bei der MWST müssten Korrekturen mehrfach straffrei möglich sein, auch wenn bereits einmal wegen vorsätzlicher Widerhandlung der gleichen Art eine Selbstanzeige erfolgte. Die heutige Regelung²⁷ sei deshalb beizubehalten und der Verweis in Artikel 102 Absatz 2 VE MWSTG auf Artikel 13 VE VStrR sei zu streichen.

Vgl. weitere Stellungnahmen zur Selbstanzeige unter vgl. Kap. 4.3 (betr. VStrR) und 8.12.1 (betr. direkte Steuern).

7.3.4 Amtshilfe und Meldepflicht

Die Stellungnahmen zur Amtshilfe / Meldepflicht²⁸ sind unter Kap. 8.1 zusammengefasst.

8 Meinungen zu den einzelnen Bestimmungen des VE DBG / VE StHG

Die meisten Teilnehmer haben sich nur zum DBG geäußert. Es wird davon ausgegangen, dass ihre Bemerkungen analog für die jeweils gleichlautenden Bestimmungen des StHG gelten. Die Vernehmlassungsergebnisse werden deshalb hier für beide Gesetze gemeinsam zusammengefasst.

8.1 Amtshilfe und Meldepflicht

Der Kanton JU, die StSK, der SGB, TrS und die SP begrüßen die Statuierung einer Meldepflicht für Behörden von Bund und Kantonen, wenn sich bei deren amtlichen Tätigkeit die Vermutung ergibt, eine Veranlagung sei unvollständig. Während sich der Kanton TI mit der Ausweitung einverstanden erklären kann, befürchtet der Kanton FR eine kontraproduktive Wirkung, weil dadurch alle Daten über einen Verwalteten («administré») automatisch zugänglich würden.

Keine Unterstützung findet die Meldepflicht bei der FTAF, dem ODA Genève, der SBVg und dem VSV. Die SBVg sieht darin einen Schritt hin zum automatischen Informationsaustausch. Die anderen befürchten unter anderem einen Mehraufwand und sehen darin eine Möglichkeit zur Erpressung. Mit der Statuierung einer Meldepflicht sei die reibungslose und zielführende Umsetzung anderer verwaltungsrechtlicher Erlasse, insbesondere die Finanzmarktaufsicht, gefährdet. Dort seien Meldepflichten eingeschränkt, damit die Mitwirkungspflicht greifen könne; die Mitwirkung dürfe nicht wegen der Berufung auf das Verbot des Selbstbelastungs-

²⁶ Art. 102 VE MWSTG.

²⁷ Art. 96 Abs. 6 MWSTG.

²⁸ Art. 75 VE MWSTG.

zwangs scheitern. Das Verhältnis zwischen Finanzmarktaufsichtsrecht und Steuerrecht sei deshalb zu klären. Weiter wird geltend gemacht, die Meldepflichten stünden im Konflikt zu den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen.

Der Kanton TG beantragt, die Voraussetzungen zur Amtshilfe²⁹ analog zur Amtshilferegelung der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO; SR 312.0)³⁰ auszugestalten. Im Gegensatz zur vorgeschlagenen Regelung sehe die Bestimmung der Strafprozessordnung die Beachtung überwiegender öffentlicher oder privater Interessen vor, was auch im Steuerrecht gelten müsse.

8.2 Tatbestände

8.2.1 Allgemeines

*Aufhebung echte Konkurrenz Steuerhinterziehung und Steuerbetrug:*³¹ Die Aufhebung der echten Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug wird explizit von einigen Kantonen (AG, BE, BS, FR, GE, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH), der FDK, verschiedenen Parteien (BDP, SP, Grüne), dem SAV und der TK begrüsst.

Das Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug wird von einzelnen Teilnehmern mit der Frage der Zuständigkeit zur Beurteilung verknüpft:

- So verlangt bspw. der Kanton GR trotz Zustimmung zur Aufhebung der echten Konkurrenz, dass weiterhin die ordentlichen Strafbehörden für Steuerbetrug zuständig bleiben.
- Für den Kanton VS, die CVP, KV Schweiz und TS muss die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug inklusive der geltenden Zuständigkeitsordnung bestehen bleiben. Aus ihren Stellungnahmen geht indessen nicht hervor, ob die Forderung in der hier thematisierten Konkurrenz der Straftatbestände begründet ist, oder ob dafür ein anderer Grund besteht (bspw. Zuständigkeitsfragen oder Untersuchungsmöglichkeiten).
- Der Kanton UR spricht sich für eine Ausweitung des Betrugsbegriffs auf «vorsätzliche und wiederholte Hinterziehung grosser Steuerbeträge» aus.

Gliederung der Tatbestände in Grundtatbestand und qualifizierten Tatbestand: Zum Konzept der Vorlage, künftig die Tatbestände in einen Grundtatbestand und darauf aufbauende qualifizierte Tatbestände zu gliedern, äussern sich nur wenige Teilnehmer: Die Kantone BL und NW, die SP, die StSK und KV Schweiz begrüssen diesen Aufbau.

8.2.2 Ausgestaltung von Steuerbetrug und qualifiziertem Steuerbetrug

Zur Ausgestaltung der objektiven und subjektiven Tatbestände sind – mit Ausnahme des Steuerbetrugs und des qualifizierten Steuerbetrugs – keine Stellungnahmen eingegangen. Zum Steuerbetrugstatbestand, welcher aus der GAFI-Vorlage³² übernommen wurde, liegen folgende Äusserungen vor:

*Kombination von Urkundenfälschung³³ und Arglist:*³⁴ «Die FDK, die Mehrheit der Kantone (AG, AR, BL, FR, GE, GL, GR, LU, OW, SG, SO, SZ, TG, UR, ZG), BDP und die Grünen stimmen der Kombination des Urkunden- mit dem Arglistmodell zu, obwohl die Arglistschwelle im Einzelfall schwierig zu bestimmen sei und vermutlich erst in einigen Jahren durch die Rechtsprechung konkretisiert werde. KV Schweiz erachtet das Modell ebenfalls grundsätz-

²⁹ Art. 112 Abs. 1 VE DBG, Art. 39 Abs. 3 VE StHG.

³⁰ Art. 101 Abs. 2 StPO.

³¹ Art. 186 Abs. 2 DBG; Art. 59 Abs. 2 StHG.

³² Art. 186 VE DBG/GAFI ≈ Art. 177 VE DBG; Art. 59 VE StHG/GAFI ≈ Art. 55c VE StHG.

³³ Vgl. Art. 177 Abs. 1 Bst. a VE DBG; Art. 55c Abs. 1 Bst. a VE StHG

³⁴ Vgl. Art. 177 Abs. 1 Bst. b VE DBG; Art. 55c Abs. 1 Bst. b VE StHG.

lich als prüfenswert, allerdings im Rahmen der bereits eingeleiteten Revision des Steuerstrafrechts. (...)»³⁵

Die SP erklärt sich mit der Kombination von Urkundenfälschung und Arglist einverstanden. Die Grünen stimmen der Kombination – zumindest für die Vergehensstufe – ebenfalls zu.³⁶

«VD kann die Schaffung dieses Steuerbetrugs akzeptieren, ist jedoch der Meinung, er sollte nach Konsultation der betroffenen Kreise genauer definiert werden. (...). Laut JU wird die Definition der arglistigen Täuschung bei der praktischen Umsetzung ein Problem darstellen. Die Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug wird nicht leicht sein, wenn ein Steuerpflichtiger nicht bereit ist, bei der Aufnahme eines Verfahrens gegen ihn mit der Steuerbehörde zusammenzuarbeiten. Da die Definition dieses Begriffs offen formuliert ist, kann er in jedem Kanton anders ausgelegt werden. Dies könnte die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen in den einzelnen Kantonen beeinträchtigen, und die durchgeführten Verfahren könnten zu einer gewissen Rechtsunsicherheit führen.»³⁷

Während der SAV in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage von Arglist als Tatbestandselement abgeraten hat, spricht er sich in der Vernehmlassung zur Steuerstrafrechtsrevision für die ausschliessliche Verwendung des Arglistmodells aus: Der Steuerbetrugstatbestand soll auf Arglist basieren und die Verwendung falscher Urkunden soll nur dann als Steuerbetrug gelten, wenn dies einer arglistigen Irreführung oder Bestärkung in einem Irrtum gleichkommt. Heute sei die gleiche Tathandlung im unternehmerischen Bereich der wesentlich höheren Strafdrohung (Steuerbetrug) unterworfen als im privaten Bereich (Steuerhinterziehung), da bei nahezu jeder Steuerverkürzung einer Unternehmung eine falsche Urkunde im Spiel sei. Bei einer Kombination von Urkunden- und Arglistmodell läge beinahe immer ein Vergehen vor.

Der Kanton UR³⁸ und die FDP sind der Meinung, der heutige Steuerbetrugstatbestand solle einzig auf «vorsätzliche und wiederholte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen» ausgedehnt werden.

Der Kanton TI³⁹ lehnt den neu formulierten Steuerbetrugstatbestand bzw. die Einführung des Arglistmodells ebenfalls ab und spricht sich für eine Anpassung des bestehenden Betrugsstatbestands aus: Um zu vermeiden, dass letzterer bereits mit der blossen Verwendung falscher Urkunden erfüllt ist, sei auch der hinterzogene Steuer Rechnung zu tragen. In eine ähnliche Richtung geht die TK: Bagatellfälle sollen selbst bei Arglist nicht als Steuerbetrug qualifiziert werden, wenn ein bestimmter Betrag hinterzogener Steuern nicht erreicht sei.

Arglist als Tatbestandsmerkmal: Die FDK, verschiedene Kantone (FR, GR, LU, NW, OW, SH, SZ, ZG, ZH) und die TK⁴⁰ begrüßen explizit die arglistige Täuschung als Tatbestandsvariante des Steuerbetrugs. Sie halten namentlich fest, das Arglistkriterium könne der Vieltätigkeit des Wirtschaftslebens Rechnung tragen. Zudem sei die Behörde als Täuschungsadressat nicht ein neues Element (vgl. Art. 14 VStrR [wobei es hier allerdings andere Untersuchungspflichten gäbe]; Sozialhilfebetrug).

Gemäss der CVP soll die arglistige Täuschung der Steuerbehörden strafbar sein.

³⁵ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 41.

³⁶ Ein Verbrechen (bzw. Vortat zu Geldwäsche) sei dann zu bejahen, wenn die Hinterziehung «auf bewusster Urkundenfälschung oder arglistiger Täuschung» beruhe.

³⁷ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 41.

³⁸ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 43.

³⁹ In Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage führte TI aus, Arglist könne allenfalls für die Formulierung der Vortat zur Geldwäsche in Betracht gezogen werden.

⁴⁰ Aber erst ab bestimmter Höhe der hinterzogenen Steuer.

«Der SGV erachtet die Definition schwerer Steuerdelikte als problematisch. Der Geltungsbereich müsse präzise umschrieben werden. Insbesondere notwendig seien objektiv messbare Kriterien, welche die Arglist ablösen. Nach Meinung von alliance sud ist die vorgeschlagene Definition zu ungenau und restriktiv formuliert. Sie erfasse keineswegs alle arglistig begangenen Steuerdelikte, die dem betroffenen Staat massgebliche Ressourcen für die Finanzierung öffentlicher Güter entzögen. Nach der EvB sollte im Gesetz genauer definiert werden, was eine arglistige Täuschung ist. Diese beiden Organisationen fordern insbesondere ausdrücklich zu präzisieren, dass die Verwendung komplexer Finanzkonstrukte (z. B. Errichten und Nichtdeklarieren einer Offshoregesellschaft zur Vermögensverwaltung oder Errichten undurchschaubarer Strukturen zum Zweck der Steuerhinterziehung) oder der Beizug Dritter, um eine Identität zu verschleiern (Strohmann) eine arglistige Täuschung darstellen.»⁴¹

Von Seiten der Gegner werden unterschiedliche Gründe gegen die Einführung der arglistigen Tatbegehung als Tatbestandsvariante des Steuerbetrugs vorgebracht, welche sich in folgende Gruppen gliedern lassen:

- Die arglistige Tatbegehung sei nicht notwendig, um den GAFI-Empfehlungen zu genügen.⁴²
- Praktische Schwierigkeiten für Finanzintermediäre und als Folge daraus starker Anstieg von Verdachtsmeldungen.⁴²
- Der neu formulierte Tatbestand widerspricht dem Text der Initiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» (FDP Genf, VSPB).
- Der Verzicht auf ein subjektives Merkmal – wie hier Arglist – sei bis anhin klar beabsichtigt gewesen für die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. Dies habe sich bewährt (SVV).
- Arglist als vager Begriff; schwierige Abgrenzungsfragen; zu weitgehend.⁴³

Die SVP und die SBVg führen an, mit der Einführung des Arglistmodells verwische die Grenze zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. Die SVP befürchtet zudem, dass – mangels klarer Abgrenzung – künftig jeder, der Vermögen nicht korrekt deklariert oder zu deklarieren vergisst, mit voller Härte verfolgt wird.

Nach der SRO-SVV [und SVV⁴⁴] ist die Grenze zwischen einfacher Lüge und Arglist fließend. Ebenfalls nicht klar sei, wann die Lüge zum Lügengebäude werde, oder ob arglistige Täuschung auch vorliegt, wenn der Steuerpflichtige auf Nachfrage der Steuerbehörden hin nicht reagiert und Angaben unterlässt.⁴²

«Der OREF [und GPF⁴⁴] merkt ebenfalls an, dass nach der Rechtsprechung der Umstand, lediglich falsche Angaben zu geben, arglistig ist, ausser wenn der Getäuschte nicht die grundlegenden Überprüfungen vorgenommen hat, die von ihm unter den gegebenen Umständen erwartet werden konnten. Auf den Steuerbereich übertragen wäre die Arglist in den Fällen von Steuerhinterziehung praktisch systematisch erfüllt, da die Täter damit rechnen, dass die Verwaltung nicht die Mittel hat, um ihre Deklaration nach fehlenden steuerbaren Elementen zu überprüfen. (...) [D]ie SBVg [führt] an, in der Lehre werde – zu Recht – kritisiert, dass die Rechtsprechung zum Betrugstatbestand von Artikel 146 StGB

⁴¹ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 41 f.

⁴² Vgl. dazu Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 42. Ebenfalls vorgebracht in Vernehmlassung zu Steuerstrafrechtsrevision von Forum-SRO, GPF, VSPB.

⁴³ Nebst den nachfolgend aus dem Ergebnisbericht GAFI übernommenen Stellungnahmen haben sich auch der CCIG, FDP Genf, SBV und SGV aus diesem Grund gegen die Aufnahme der Arglist in den Steuerbetrugstatbestand ausgesprochen.

⁴⁴ In der Vernehmlassung zur Steuerstrafrechtsrevision.

nicht einfach auf das Sonderrechtsverhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde übertragen werden könne. In diesem Fall bestehe ein hoheitliches Verhältnis, und es gehöre gerade zu den Aufgaben der Steuerbehörden, die Angaben der Steuerpflichtigen zu überprüfen. Diese Behörde verfüge über Instrumente, welche Private im Geschäftsbereich nicht hätten. Deshalb seien bei Steuerstraftatbeständen bei der Abgrenzung der einfachen falschen Angabe von der Arglist die spezifischen Gegebenheiten des Steuerveranlagungsverfahrens zu beachten. Der VSKB teilt diese Meinung. Der VSV hält diesbezüglich fest, der Staat könne gar kein Arglistopfer sein, und das Modell sei für das Steuerstrafrecht generell abzulehnen.»⁴⁵

«Nach Ansicht der SBVg wird mit dem Tatbestandselement <die Steuerbehörden in einem Irrtum bestärken> ein neuer Tatbestand geschaffen, der bei bestimmten Sachverhalten auch die blosser Unterlassung erfasse. Damit werde nicht nur die Grenze zur einfachen Steuerhinterziehung verwischt, sondern vor allem auch schon die Verhinderung der Aufdeckung des Steuerbetrugs durch den Täter unter Strafe gestellt. (...). Sollte die Arglist beibehalten werden, beantragen SBVg, Raiffeisen und VSKB folglich diesen Tatbestand aufzuheben. SAV und SRO SAV/SNV sind ebenfalls der Ansicht, dieser Tatbestand sei zu scharf. Gemäss SVP ist er sehr schwammig definiert, und es können damit keine klare Grenze zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung mehr gezeichnet werden.»⁴⁶

– Verschiedenes

«FDP Genf und VSPB weisen darauf hin, dass die Erweiterung auf die Arglist das Verhältnis zwischen Bürger und Staat erheblich verändere und das Gleichgewicht der Rechte der Bürger auf Schutz der finanziellen Privatsphäre und die Notwendigkeit für den Staat, die geschuldeten Steuern einzutreiben, beeinträchtige. Gemäss VSPB stellt sie das gesamte Steuersystem infrage, und nichts mehr rechtfertige unter diesen Umständen die Erhebung einer Sicherungssteuer wie der Verrechnungssteuer. Für die FDP ist zentral, dass als Schranke ein Gericht als unabhängige Instanz über das Vorliegen eines begründeten Verdachts entscheide, bevor der Privatsphärenschutz aufgehoben werde. Im Zusammenspiel mit den prozeduralen Änderungsvorschlägen der Vorlage über eine Revision des Steuerstrafrechts käme es zu einer weitgehenden Aufweichung des Privatsphärenschutzes. Diese Diskussion sei jedoch nicht im Rahmen der Vorlage zur Umsetzung der GAFI-Vorgaben zu führen.»⁴⁶

«Bezüglich der Definition der Arglist erinnert SATC daran, dass die Offshorestrukturen in den meisten Fällen zu absolut legitimen Zwecken verwendet werden und die Verwendung dieser Strukturen nicht an sich einen Hinweis auf Arglist darstellen darf.»⁴⁶

Als *Alternative* zur Definition der Arglist nach Artikel 146 StGB schlägt GPF vor, sich zur Definition der Arglist nicht auf Artikel 146 StGB zu stützen, sondern sich an die «Auslegung des Betrugsbegriffs von Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den USA anzulehnen, der weitgehend die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Artikel 3 Absatz 3 IRSG aufnehme. Anders gesagt ist die betrügerische Haltung erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger falsche oder gefälschte Urkunden oder ein Lügengebäude in der Absicht, die Steuerbehörden zu täuschen verwendet oder zu verwenden beabsichtigt. Das GPF lehnt jedoch eine zu weit gefasste Auslegung, wie sie aus dem *Mutual Agreement* vom 23. Januar 2003 hervorgeht, ab.»⁴⁷

⁴⁵ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 42 f.

⁴⁶ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 43.

⁴⁷ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 43 (Hervorhebung im Original).

Gemäss ARIF «sollte die Verwendung falscher Urkunden nur einen blossen Hinweis auf arglistige Täuschung darstellen und keine Alternative dazu»⁴⁸.

Urkundenbegriff: «Nach Ansicht von SBVg, SAV⁴⁹ und SRO SAV/SNV, Raiffeisen und VSKB sollte der Begriff der Urkunden im Sinne von [Artikel 177 Absatz 1] Buchstabe a [VE DBG] auf Schriftstücke und andere Bescheinigungen Dritter beschränkt werden. Die Geschäftsbücher, Bilanzen und Erfolgsrechnungen sollen entsprechend gestrichen werden. Die Qualifikation von Schriftstücken, welche der Steuerpflichtige selber erstellt hat, als Urkunden sei verfehlt, da sie kein Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen bilden. Ausserdem führe dies dazu, dass im Falle der Einreichung einer Bilanz oder Erfolgsrechnung jede Steuerhinterziehung auch den objektiven Tatbestand des Steuerbetrugs erfülle. Dies führe zu einer Ungleichheit zwischen Steuerpflichtigen, die den Steuerbehörden solche Schriftstücke unterbreiten müssen, und jenen, die nicht dazu verpflichtet sind».⁵⁰

8.2.3 Qualifizierter Steuerbetrug

Zum Tatbestand des qualifizierten Steuerbetrugs⁵¹, welcher als Verbrechen als Vortat zur Geldwäsche gilt, wurde in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage zusammengefasst Folgendes vorgebracht:

ARIF erachtet es als nicht gerechtfertigt, einen anderen Betrug im Steuerbereich als im gemeinen Strafrecht vorzusehen. Der Betrug im Steuerbereich sollte daher unabhängig vom Deliktsbetrag ein Verbrechen darstellen.⁴⁸

«Für die EvB geht der vorgeschlagene Tatbestand zu wenig weit. Grundsätzlich sollte jede vorsätzliche Steuerhinterziehung – ausser vielleicht Bagatellfälle – als Geldwäschereivortat betrachtet werden und ausreichen, um das Bankgeheimnis aufzuheben. Die heutige Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung – oder zwischen Steuervergehen und Steuerverbrechen nach dem Vorentwurf –, sei künstlich, willkürlich und aussenpolitisch gesehen schwer zu begründen.»⁴⁸

Gemäss FTAF – welche das Arglistmodell ablehnt – sollen als qualifizierende Tatbestandselemente jene von Artikel 14 Absatz 4 VE VStrR gelten (erheblicher Umfang; Zusammenwirken mit Dritten).

8.2.4 Unterscheidung zwischen Steuer und Steuerverbrechen: Schwellenwert

Zum Qualifikationsmerkmal für das Steuerverbrechen (nicht deklarierte Steuerfaktoren von 600 000 Franken) haben die Teilnehmer der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage Folgendes vorgebracht:

«*Mangelnde Klarheit:* Zahlreiche Teilnehmer (FDK, AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, OW, SG, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH, BDP, VSPB, TK, FER, GCO, SRO-SVV) erachten den Begriff «Steuerfaktoren» als unklar. Schliesst er nur Einkommen und Gewinne ein oder auch Vermögen und Kapital? Wenn damit die Bemessungsgrundlage gemeint ist, sei dies nach BS wenig geeignet, weil sie bei jeder Steuerart unterschiedlich sei. FR fragt sich, ob diese Begrenzung gesamthaft auf eine vom gleichen Fall betroffene Gruppe von Steuerpflichtigen angewendet werden kann oder ob sie separat für jeden Steuerpflichtigen gilt.

⁴⁸ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 44.

⁴⁹ In der Stellungnahme zur Steuerstrafrechtsrevision nimmt der SAV diese Kritik nicht mehr auf und spricht sich für reines Arglistmodell aus, wobei die Verwendung falscher Urkunden nur dann als Steuerbetrug gelten soll, wenn dies einer arglistigen Irreführung oder einer Bestärkung in einem Irrtum gleichkommt.

⁵⁰ Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 43 unten f.

⁵¹ Art. 177 Abs. 2 VE DBG ≈ Art. 186 Abs. 1^{bis} VE DBG/GAFI; Art. 55c Abs. 2 StHG ≈ Art. 59 Abs. 1^{bis} VE StHG/GAFI.

Gemäss VSPB, Centre Patronal und VSKB habe das EFD keine Begründung geliefert, wie es zu diesem Grenzwert von 600 000 Franken gelangt sei. Nach Meinung der VSKB muss der Grenzwert in der Botschaft genauer hergeleitet werden, auch um den Finanzintermediären weitere Anhaltspunkte für die notwendigen Abklärungen zu geben.

Eingliederung der Vermögenssteuer: VSPB, Centre Patronal, FER und OREF merken an, dass zahlreiche Staaten keine Vermögenssteuer kennen. Somit könne man gemäss Centre Patronal einem Kunden nicht vorwerfen, ausländischen Behörden ein Vermögen nicht angegeben zu haben, das als solches in diesem anderen Land nicht steuerbar ist. VSPB und FER halten es für willkürlich, dass ein Vermögen von 600 000 Franken als Qualifikationsmerkmal dient. Sie weisen darauf hin, dass im Vermögensverwaltungssektor Beträge dieser Höhe oder darüber hinaus nicht selten sind. Die Festlegung einer solchen Schwelle könnte deshalb alle in diesem Bereich tätigen Institute diskreditieren oder zu einer richtigen Flut von Verdachtsmeldungen führen.

Die Mehrheit der Teilnehmenden (FDK, AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, OW, SG, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH, BDP, VSV, Forum-SRO, SAV und SRO SAV/SNV, SRO-SVV, SRO Casinos, SRO Treuhand, OAR G und VQF) ist der Meinung, die Anwendung des Schwellenwerts von 600 000 Franken auf Vermögen hätte zur Folge, dass bereits die Hinterziehung eines Steuerbetrags von wenigen hundert Franken ein Verbrechen wäre, wodurch bei NW grundsätzliche Bedenken bezüglich der Verhältnismässigkeit auftauchen. OREF und SBV sind ebenfalls der Ansicht, der Schwellenwert stehe in keinem Verhältnis zur effektiv hinterzogenen Steuer.

Der SBV schlägt deshalb vor, die Vermögensschwelle im StHG sehr viel höher anzusetzen. TI, SBVg, VSPB, SAV und SRO SAV/SNV, FER, OREF und Raiffeisen schlagen hingegen vor, die Vermögenssteuer auszuklammern, was gemäss OREF der GAfi nicht widerspräche.

Gemäss SVP stellt die Einführung einer Mindestgrenze lediglich eine zusätzliche Qualifikationsstufe dar und verschleiert die grundsätzliche Aufhebung der bisherigen Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug.

Ausklammerung der Erbschafts- und Schenkungssteuern: Die Ausklammerung ist nach Ansicht der Grünen und der EvB unbegründet.

Höhe des Schwellenwerts: Gemäss SBV ist der Betrag von 600 000 Franken verhältnismässig, sofern es sich um nicht deklarierte Gewinne oder Einkommen handelt. BE, SP, die Grünen, alliance sud und EvB halten hingegen die Schwelle für zu hoch, insbesondere im Vergleich zu den indirekten Steuern. Gemäss BE und SP sollte sie bei 200 000 Franken liegen, sollte das Kriterium der nicht deklarierten Steuerfaktoren beibehalten werden. Die Grünen, alliance sud und die EvB beantragen 150 000 Franken und weisen darauf hin, dass dieser Betrag aus entwicklungspolitischer Sicht immer noch sehr hoch sei. Nach den Grünen und alliance sud könnte auf eine Schwelle verzichtet werden. SATC hingegen schlägt aus praktischen Gründen einen Schwellenwert von einer Million vor.

GCO und ODA Genève sind der Ansicht, das Gesetz sollte unterschiedliche Schwellenwerte nicht deklarerter Faktoren vorsehen, einerseits für das Einkommen, andererseits für Kapital und Vermögen.

Kriterium <nicht deklarierte Steuerfaktoren> versus <hinterzogene Steuern>: Die Mehrheit der Teilnehmer (FDK, AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH, BDP, CVP, VSV, TK, CSNLAW, economiesuisse, Forum-SRO, SAV und SRO SAV/SNV, GPF, SRO-SVV, SRO Casinos, SRO Treuhand, OAR G, VQF, SGV, SBV) hält das Kriterium der <Steuerfaktoren> für ungeeignet. Es sage nichts über die Höhe der tatsächlich hinterzogenen Steuer aus. Im Extremfall sei nicht einmal eine Steuerhinterziehung gegeben, weil die nicht deklarierten Steuerfaktoren kleiner sind als das negative Einkommen gemäss Steuererklärung. Im Übrigen widerspreche das vorgeschlagene Kriteri-

um den Erläuterungen, wonach nur die durch die verbrecherische Vortat dem Fiskus entzogenen Steuern Objekt einer späteren Geldwäscherei bilden könnten. GPF weist ebenfalls darauf hin, das Kriterium schaffe grosse Disparitäten unter den Kantonen. Die Mehrheit der Teilnehmer sei deshalb der Meinung, man sollte sich wie bei den indirekten Steuern auf den hinterzogenen Steuerbetrag, das heisst das Resultat des Delikts beziehen, auch wenn dieses Kriterium für die Finanzintermediäre wenig praktikabel sei. Die hinterzogene Steuer bilde auch den Massstab für die Berechnung der Hinterziehungsbusse.

Der SBV schlägt als Betrag der hinterzogenen Steuer 200 000, das KMU-Forum 300 000, SAV und SRO SAV/SNV sowie SGV 500 000, VSV 600 000 Franken vor, während das Forum-SRO und die meisten SRO (SRO-SVV, SRO Casinos, SRO Treuhand, OAR G und VQF) eine Million wie bei den Börsendelikten als angemessen erachten.

Gemäss GPF sollte in der Gesetzgebung angegeben werden, dass der Schwellenwert jedes Jahr an den Landesindex für Konsumentenpreise angepasst wird.

Gemäss OAD FCT stellen weder die nicht deklarierten Steuerfaktoren noch die hinterzogenen Steuern ein geeignetes Kriterium dar, da in beiden Fällen die Finanzintermediäre über Kenntnisse im inländischen und internationalen Steuerwesen verfügen müssen, um ihren Pflichten nachzukommen. Ihrer Meinung nach ist der einzig gangbare Weg der, den Steuerbetrug, ohne Plafonierung dieser Art, als Vortat zur Geldwäscherei zu betrachten. Dies würde aber Begleitmassnahmen bedingen wie eine allgemeine Amnestie schweizweit und die Aufhebung der straflosen Selbstanzeige bei Steuerbetrug.

Zusätzliches Merkmal (zeitliche Präzisierung): Nach Ansicht zahlreicher Teilnehmer sollte direkt im Gesetz ein zweites Merkmal angefügt werden, wie das bei den indirekten Steuern der Fall ist. Die einen (TI, VSPB, VSV, economiesuisse, Forum-SRO, SRO-SVV, SRO Casinos, SRO Treuhand, OAR G und VQF) wollen lediglich präzisiert haben, dass der Schwellenwert *pro Steuerperiode* zu verstehen ist (gemäss GCO wäre eher von Kalenderjahr zu sprechen). So sei klar, dass keine Kumulation über die Steuerperioden hinaus möglich ist. Andere (SBVg, SAV et SRO SAV/SNV, OREF, Raiffeisen) sind der Meinung, die kriminelle Tätigkeit müsse über mehrere Jahre wiederholt werden, mindestens während zwei aufeinanderfolgenden Steuerperioden. Nach den Bankenkreisen ist die Methodik für die von den Meldepflichten betroffenen Finanzintermediäre nur unter Berücksichtigung dieser Mehrfachbegehung praktikabel. Gemäss SAV und SRO SAV/SNV würde der Schwere der Straftat besser Rechnung getragen, wenn eine fortgesetzte Delinquenz verlangt wird. Im Gegenzug könnte der Grenzwert auf 500 000 Franken (Steuerfaktoren) gesenkt werden. TI schlägt vor, die Gewerbsmässigkeit aufzunehmen.»⁵²

Schliesslich wird auch vorgebracht, die Berechnung des Schwellenwerts werde den Finanzintermediären erhebliche Schwierigkeiten bereiten.⁵³

8.2.5 Begünstigung

Der ODA Genève erachtet es angesichts bereits bestehender Bestimmungen, namentlich Artikel 305 StGB, als nicht opportun, ein spezifisches Delikt für Begünstigung im Steuerstrafrecht zu schaffen.

Der Kanton TG regt – bezogen auf Artikel 17 VStrR – an, den Tatbestand von Artikel 57 VE StHG in zwei Bestimmungen aufzuteilen: einerseits in Begünstigung, andererseits in Abgabe-/Steuerhehlerei.

⁵² Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 44–46 (Hervorhebung im Original).

⁵³ Vgl. dazu Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 46 unten f.

8.2.6 Weitere Bemerkungen

Die CVP betont, das geltende Recht bedürfe einer besseren Regelung bei schwerer Steuerhinterziehung. Demgegenüber dürften Bagatellfälle nicht kriminalisiert werden, «indem selbst kleine oder fahrlässig nicht angegebene Steuerbeträge straffällig werden». Es sei zudem grundsätzlich bei jeglicher Änderung im Bereich der Steuerstraftaten darauf zu achten, Bagatellfälle von Steuerhinterziehung nicht zu kriminalisieren.⁵⁴

Die StSK weist darauf hin, dass es sich bei Steuerbussen um echte und reine Kriminalstrafen handle, die zudem weit über den Bussen liegen, welche für gemeinrechtliche Übertretungen ausgesprochen werden. Weiter seien viel längere Verjährungsfristen vorgesehen als bei gemeinrechtlichen Übertretungen und im Gegensatz zu diesen sei auch die versuchte Steuerhinterziehung strafbar. Daraus ergebe sich, dass die Ausgestaltung der Steuerhinterziehung als Übertretung weder zeitgemäss noch systemkonform sei. Für die StSK liegt deshalb die Steuerhinterziehung näher bei einem Vergehen als bei einer Übertretungen.

Der SAV sieht das vom Bundesrat kommunizierte Ziel der Vereinheitlichung der Straftatbestände in der Vernehmlassungsvorlage nicht konsequent umgesetzt. Es werde bloss eine rudimentäre Abstimmung erreicht.

8.3 Strafdrohung und Strafzumessung

8.3.1 Aufhebung Regelstrafe bei Steuerhinterziehung

Zur Aufhebung der im geltenden Recht vorgesehenen Regelbusse von 100% der hinterzogenen Steuer⁵⁵ äussern sich einzig die StSK und der Kanton BS: Gemäss StSK ermögliche der Verzicht auf eine Regelbusse eine verschuldensangemessene Bestrafung. Für den Kanton BS ist indessen sicherzustellen, dass sich am bisherigem Strafmass grundsätzlich nichts ändere, und bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung weiterhin eine Regelstrafe von 100% ausgesprochen werde; dies sei in den Materialien so festzuhalten.

8.3.2 Aufhebung Mindestbusse bei Steuerhinterziehung

Die Kantone AG, SZ, SG, AI, AR begrüssen die Aufhebung der gesetzlichen Mindestbusse für Steuerhinterziehung⁵⁵, da dies eine schuldangemessene Busse ermögliche respektive zulasse, dass bei geringem Verschulden nicht eine hohe Busse ausgesprochen werden müsse. Laut ZVDS entspricht die Vorlage in diesem Punkt einem modernen Strafrecht.

Demgegenüber spricht sich der Kanton GR für die Beibehaltung der im geltenden Recht vorgesehenen Mindestbusse von einem Drittel der hinterzogenen Steuer aus; eine Abkehr von der Mindestbusse führe zur Erschwerung der bereits anspruchsvollen Strafzumessung.

Der Kanton BS regt an, eine Strafuntergrenze von einem Zehntel der hinterzogenen Steuer zu prüfen, um allzu symbolische Strafen zu verhindern.

8.3.3 Abhängigkeit der Busse / des Bussenrahmens von hinterzogener Steuer

Zum Grundsatz: Der Kanton BL bewertet es als positiv, dass der Taterfolg (hinterzogene Steuer) weiterhin entscheidendes Kriterium zur Bestimmung des Bussenrahmens sein soll. Andere Teilnehmer kritisieren indessen, dass die Busse für Steuerhinterziehung weiterhin in Abhängigkeit der hinterzogenen Steuer bemessen wird:

- Die StSK weist darauf hin, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Deliktobetrag bei Vermögensdelikten bloss ein Gesichtspunkt unter vielen sei. Darüber hinaus entstehe eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu Steuerbetrügern, da diesen eine

⁵⁴ Vgl. Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 49.

⁵⁵ Art. 175 Abs. 2 DBG; Art. 56 StHG.

Geldstrafe auferlegt werde, welche sozialen Kriterien Rechnung trägt. Weitere Probleme ortet die StSK im Umstand, dass als Grundlage für die hinterzogene Steuer die Nachsteuer diene, was zu einem grossen Ermittlungsaufwand und einer tiefen Kooperationsbereitschaft des Täters bei der Feststellung der Nachsteuer führe; Schätzungen seien unter strafrechtlichen Gesichtspunkten problematisch und böten deshalb keinen Ausweg.

- Der SAV sieht in einer erfolgsabhängigen Bussenbemessung einen Widerspruch zum Verschuldensstrafrecht und ein Relikt aus Zeiten, als Abgabestrafrecht reines Verwaltungssanktionsrecht war.
- Der ODA Genève bringt vor, im Gegensatz zu Wirtschaftsdelikten werde der Schaden bei Steuerdelinquenz bereits durch die Nachsteuer gedeckt. Bei der Strafzumessung dürfe ausschliesslich das Verschulden und die persönliche Situation des Täters von Bedeutung sein.
- Gemäss der ZVDS muss ein modernes Steuerstrafrecht auf das Verschulden und nicht auf den hinterzogenen Betrag abstellen.

Der SAV hält zudem fest, dass zwischen den einzelnen Steuerarten keine Vereinheitlichung erzielt werde: Während das MWSTG erfolgsunabhängige Bussenrahmen vorsehe, verharre die Vorlage hinsichtlich der Verrechnungssteuer, den Stempelabgaben und den direkten Steuern bei erfolgsabhängigen Bussen.

Bussenoberahmen: Der SAV verlangt, bei allen Abgaben analog den Regelungen im MWSTG betragsmässig beschränkte Höchstbussen vorzusehen. Auch der ODA Genève regt an, einen Plafond zu prüfen.

Busse bei Widerhandlungen mit Wirkung für juristische Person: Gemäss Vorlage sollen künftig bei Steuerhinterziehung mit Wirkung für juristische Personen einzig die handelnden natürlichen Personen bestraft werden. Vor diesem Hintergrund äussern verschiedene Teilnehmer Vorbehalte zur Abhängigkeit der Busse von der hinterzogenen Steuer:

- Einige argumentieren, die vorgesehene Bussenbemessung trage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der natürlichen Person nicht Rechnung, verunmögliche eine verschuldensangemessene Strafe, führe zu absurden Strafen und könne die gebüsste Person je nach Umständen in den wirtschaftlichen Ruin treiben. Weiter wird vorgebracht, es sei entscheidend, ob der Taterfolg bei der gebüssten Person oder einem Dritten (i.c. bei der juristischen Person) eingetreten sei. Nicht zu vergessen sei zudem, dass bei verdeckten Gewinnausschüttungen der handelnden natürlichen Person nicht nur eine Busse wegen der Hinterziehung mit Wirkung für die juristische Person, sondern auch eine hohe Bussen für die eigene Hinterziehung wegen Nichtdeklaration der verdeckten Gewinnausschüttung als Einkommens drohe (AG, FR, GE, LU, NW, SG, SH, SO, SZ, VD, ZG; FDK, StSK).

Nach Meinung der Kantone AG, AR und BS kann die im Nachsteuerverfahren gegen die juristische Person ermittelte Nachsteuer nicht ohne weiteres als Grundlage für die Busenberechnung im Hinterziehungsverfahren gegen die natürliche Person verwendet werden, insbesondere wenn die natürliche Person im Nachsteuerverfahren gegen die juristische Person nicht involviert gewesen sei.

Gemäss dem Kanton SO verfehlt eine Busse zulasten der natürlichen Person bei Steuerhinterziehungen zugunsten juristischer Personen jegliche Wirkung.

- Andere Teilnehmer erachten die sich aus der Regelung ergebenden schweren Sanktionen insbesondere dann als stossend, wenn die gebüsste Person auf Veranlassung der Organe gehandelt und aus der Hinterziehung keinen Nutzen gezogen hat (FDP Genf; FER, GPF, OREF, SGV, VSPB).
- Der VSPB und mit ihm die FER erblicken in der vorgesehenen Regelung eine Verschärfung gegenüber dem geltenden Recht, da heute für die Teilnahme an einer Steuerhinterzie-

hung mit Wirkung für eine juristische Person grundsätzlich eine Maximalbusse von 10 000 Franken drohe⁵⁶.

8.3.4 Konkurrenz (Kumulation, Asperation)

Nach dem Vorentwurf sollen künftig Bussen wegen Steuerstraftaten nicht mehr kumuliert werden.⁵⁷ Einige Kantone (AG, AI, AR, BE, OW, SG, VD) lehnen diese vorgesehene Änderung aus folgenden Überlegungen ab: Die Asperation mache im Steuerrecht keinen Sinn, da sich der Bussenrahmen im Gegensatz zum gemeinen Strafrecht in Abhängigkeit der hinterzogenen Steuer definiert. Mit der Anwendung des Asperationsprinzips werde die Bestrafung massiv nach unten korrigiert. Zudem habe das Kumulationsverbot zur Folge, dass bei Steuerhinterziehung über mehrere Steuerperioden hinweg geringere Busse ausgesprochen werden als bei einmaliger Steuerhinterziehung im betragsmässigen selben Umfang; dies stelle eine Ungleichbehandlung dar. Eine ähnliche Problematik ergebe sich im Verhältnis Steuerbetrug – Steuerhinterziehung über mehrerer Steuerperioden hinweg.

Einige Kantone (AI, AG, AR, BS, FR, LU, NW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH), die FDK und der SAV halten fest, dass mit der vorgeschlagenen Regelung keine Vereinheitlichung zwischen den Steuerarten erreicht wird, was dem Ziel der Vorlage widerspreche. Ein Teil dieser Teilnehmer weist ferner darauf hin, dass die Bussenkumulation bzw. -nichtkumulation von Zufälligkeiten abhängt: So wird dargelegt, dass für die VSt/StG die Kumulation weiterhin vorgesehen sei, während für die von der EZV verfolgten MWST-Straftaten Asperation vorgeschrieben sei⁵⁸. Für die übrigen MWST-Straftaten werde die mit der MWST-Reform eingeführte Nichtanwendbarkeit von Artikel 9 VStrR⁵⁹ wieder rückgängig gemacht. Das DBG wiederum verlange die angemessene Berücksichtigung bereits rechtskräftig ausgesprochener Strafen im selben Sachzusammenhang⁶⁰, während ein Gegenstück zu dieser Regelung hinsichtlich der indirekten Steuern fehle. Es sei deshalb zu prüfen, ob die wechselseitigen Konkurrenzen der verschiedenen Steuerarten einheitlich im VStrR zu regeln seien. Die erwähnten Teilnehmer gelangen zum Schluss, der Vorschlag sei lückenhaft und decke nicht sämtliche möglichen Konstellationen ab.

Das MWST-KG und economiesuisse weisen ebenfalls auf Widersprüche bezüglich der Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit von Artikel 9 VStrR hin: Einerseits werde zum VE MWSTG argumentiert, eine Gesamtbusse sei bei Konkurrenz zwischen einer gemeinrechtlich strafbaren Handlung und einer in einem Verwaltungsstrafverfahren zu verfolgenden Widerhandlung nicht realisierbar; deshalb müsse Artikel 9 VStrR (wieder) Anwendung finden. Andererseits werde die Anwendbarkeit von Artikel 9 VStrR hinsichtlich der direkten Steuern ausdrücklich ausgeschlossen⁶¹.

Einige Teilnehmer (AG, FR, LU, NW, SH, SO, SZ, ZG, ZH, FDK) orten hinsichtlich der Asperation zudem Probleme bei der Bestimmung der «schwersten Tat»⁶², welche sich nach der abstrakten höchsten Strafdrohung richte. Da der Strafraum bei der Hinterziehung nach oben offen sei, fehle es an einer solchen abstrakten Strafdrohung.

Der SAV bemängelt, dass ein Massstab fehle, was als «angemessene Berücksichtigung» im Sinne von Artikel 181 VE DBG / Artikel 59a VE StHG gelte. Eine Überbestrafung lasse sich nur verhindern, wenn die Summe aller Bussen betragsmässig eingeschränkt werde.

⁵⁶ Art. 181 Abs. 3 i.V.m. Art. 177 Abs. 2 DBG; Art. 57 Abs. 1 2. Satz i.V.m. Art. 56 Abs. 3 StHG.

⁵⁷ Art. 180 Abs. 2 VE DBG; Art. 58 Abs. 2 VE StHG.

⁵⁸ Art. 101 Abs. 4 MWSTG.

⁵⁹ Art. 101 Abs. 1 MWSTG.

⁶⁰ Vgl. Art. 181 VE DBG.

⁶¹ Erläuternder Bericht S. 37 im Gegensatz zu Art. 180 Abs. 2 VE DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 VE StHG.

⁶² Vgl. Art. 49 Abs. 1 StGB.

8.3.5 Steuerbetrug / qualifizierter Steuerbetrug

Gemäss CSNLAW⁶³ bricht die Strafdrohung von bis zu 5 Jahren Freiheitsstrafe⁶⁴ mit der schweizerischen Tradition, welche im Allgemeinen aufgrund des gegenseitigen Vertrauensverhältnisses zwischen Staat und Bürger eher milde Strafen für Steuerwiderhandlungen vorsehe. Zudem bestehe eine Inkongruenz zur Strafdrohung für übrige Delikte gegen den Staat; es sei nicht ersichtlich, weshalb ein Bürger, welcher seine Steuerpflichten nicht erfüllt, mit Freiheitsstrafe bis 5 Jahre bestraft werden soll, während ihm eine einfache Busse drohe, wenn er ein Gerichtsurteil oder andere staatliche Anordnungen nicht respektiere.⁶⁵

*Verbindungsbusse:*⁶⁶ Die Regelung, wonach bei Steuerbetrug nebst einer Freiheits- bzw. Geldstrafe zusätzlich eine Busse auszusprechen ist, welche sich nach der Höhe der hinterzogenen Steuer richtet, ist gemäss FDK, FR, LU, NW, SG, SH, SZ und ZH notwendig, da die Geldstrafe im Gegensatz zur Busse wegen Hinterziehung nach oben begrenzt ist und – wie die Freiheitsstrafe auch – bedingt ausgesprochen werden kann. Das schwerere Delikt würde demnach ohne diese Regel milder bestraft werden.⁶⁷ Für den Kanton SO ist die Verbindungsbusse unumgängliche Folge aus der Aufhebung der echten Konkurrenz.

Die StSK begrüsst die Zielsetzung, welche mit der zusätzlichen Busse bei einer Freiheits- oder Geldstrafe⁶⁸ verfolgt wird. Sie stellt aber in Frage, ob die Einführung einer zusätzlichen, an den hinterzogenen Steuerbetrag geknüpften Busse das geeignete Instrument zur Gewährleistung einer strengeren Bestrafung des Qualifikationstäters ist. Deshalb sei grundsätzlich darüber zu diskutieren, ob es mit dem Wesen der Busse vereinbar ist, dass diese im Ergebnis die signifikant strengere Sanktion als eine Geldstrafe sein soll.

Die Vorlage übernimmt für Steuerbetrug und qualifizierten Steuerbetrug die Strafdrohungen gemäss der GAFI-Vorlage⁶⁹. Dazu liegen folgende Äusserungen vor:

Die Grünen, alliance sud und die EvB schlagen in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage vor, die Strafe für das Verbrechen auf zehn Jahre zu erhöhen.⁷⁰

8.4 Zuständigkeit

8.4.1 Meinungen zum Vorschlag gemäss Vorentwurf

Das vorgeschlagene Konzept – d.h. Zuständigkeit der Steuerbehörden für Untersuchung und Beurteilung sämtlicher Steuerstraftaten unter Vorbehalt der Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung bei entsprechendem Gesuch oder bei Freiheitsstrafe – wird von den Kantonen AR, BE, BL, FR, GE, JU, LU, NW, OW, SH, SZ, TG, der FDK und dem SGB grundsätzlich begrüsst.

BL, BS, TI und ZG fordern, es sei den Kantonen freizustellen, ob sie Steuerstraftaten generell oder bestimmte Kategorien von Steuerstraftaten (Übertretung, Vergehen, Verbrechen) von Steuerbehörden oder von Staatsanwaltschaften untersuchen lassen wollen.

⁶³ Vgl. auch Ergebnisbericht GAFI, Kap. 4.4.3 S. 47.

⁶⁴ Vgl. Art. 177 Abs. 1 und 2 VE DBG; Art. 55c Abs. 1 und 2 VE StHG.

⁶⁵ Vgl. Art. 292 StGB.

⁶⁶ Art. 177 Abs. 3 VE DBG ≈ Art. 186 Abs. 2 VE DBG/GAFI; Art. 55c Abs. 3 VE StHG ≈ Art. 59 Abs. 2 VE StHG/GAFI.

⁶⁷ Vgl. analoge Bestimmung in Art. 14 Abs. 4 VE VStrR und Bemerkung dazu unter Kap. 4.2.2.

⁶⁸ Vgl. Art. 14 Abs. 4 VE VStrR.

⁶⁹ Art. 177 Abs. 1 und 2 VE DBG ≈ Art. 186 Abs. 1 und 1^{bis} VE DBG/GAFI; Art. 55c Abs. 1 und 2 VE StHG ≈ Art. 59 Abs. 1 Bst. a VE StHG/GAFI.

⁷⁰ Nach EvB bis zu zehn Jahren, nach alliance sud ab zehn Jahren. Die Grünen unterstützen die Stellungnahmen der beiden Organisationen, vgl. Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 47 und dortige Fn 16.

Die Kantone VS und SG sowie economiesuisse stellen das Konzept kritisch in Frage: Die Zuständigkeit der Steuerbehörden widerspreche modernen Rechtsgrundsätzen und werfe Probleme bezüglich der Gewaltenteilung auf, es entstünden Interessenkonflikte und die Unabhängigkeit sei nicht gewährleistet. Zudem setzen die neu vorgesehenen Untersuchungsmittel spezifische Kenntnisse voraus und die Beurteilung von Arglist stelle besondere Herausforderung an die zuständigen Behörden.

Der Kanton TI heisst die Zuständigkeit der Steuerbehörden einzig für geringfügige Steuerstraftaten gut und spricht sich hinsichtlich aller anderen Steuerdelikte für die generelle Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft aus.

Die CVP lehnt die vorgeschlagene Zuständigkeit ab und verlangt, die bisherigen Zuständigkeiten für Steuerhinterziehung und Steuerbetrug beizubehalten.

8.4.2 Rolle und Funktion der ordentlichen Strafbehörden nach Vorentwurf

Vertretung der Anklage vor Strafgericht: Von kantonaler Seite (FR, GL, LU, NW, OW, SH, SZ, TG; FDK) wird teils beantragt, den Kantonen sei die organisatorische Freiheit einzuräumen, für die Vertretung der Anklage vor Strafgericht nicht nur die Staatsanwaltschaft, sondern auch die Verwaltung zuzulassen – immerhin verfügten die mit der Strafuntersuchung betrauten Personen über eine besondere Ausbildung⁷¹.

Der Einbezug der Staatsanwaltschaft nach gerichtlicher Überweisung (als Anklägerin / als Partei) wird von der KSBS und der SVR kritisiert: Es sei prozessunökonomisch, wenn sich die Staatsanwaltschaft in ein fremdes Verfahren einarbeiten müsse. Die KSBS erachtet deshalb die Einbindung der Staatsanwaltschaft namentlich bei Übertretungen als unnötig und übertrieben.

*Zuständigkeitsabgrenzung Verwaltungsstrafbehörde / Staatsanwaltschaft:*⁷² Gemäss den Kantonen BS, SG und ZG sind Rolle, Zuständigkeit und Rechtsmittellegitimation der Staatsanwaltschaft bzw. die Zuständigkeiten zwischen Verwaltungsbehörden und Staatsanwaltschaft unklar und gesetzlich besser zu verankern.

8.4.3 Alternative Modelle

Steuerbehörde als Übertretungsstrafbehörde: Vereinzelte der grundsätzlich dem Konzept zustimmenden Kantone sowie weitere Kantone beantragen zu prüfen, ob die Steuerbehörden als Übertretungsstrafbehörde im Sinne von Artikel 17 und Artikel 357 StPO zu definieren seien, mit den damit verbundenen Einschränkungen gegenüber dem vorgeschlagenen Konzept (FR, LU, NW, SH, ZH; FDK). Dieser Antrag wird auch vom Kanton TI unterstützt, gemäss welchem die Steuerbehörden nur für geringfügige Steuerstraftaten zuständig sein sollen.

Für die Kantone ZG, GR, die KKJPD und die KSBS steht fest, dass die Steuerbehörden (KSTV, ESTV) lediglich als Übertretungsstrafbehörde im vorgenannten Sinne agieren sollen; bei Verdacht auf ein Vergehen oder Verbrechen sei die Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft vorzusehen. Gemäss KKJPD sollen für die direkten Steuern die kantonalen Staatsanwaltschaften und für die indirekten Steuern die Bundesanwaltschaft zuständig sein.⁷³

⁷¹ Vgl. die diesbezüglich in Art. 20 Abs. 1 VStrR verankerte Forderung.

⁷² Art. 186 VE DBG.

⁷³ Die Bundesanwaltschaft hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Sie hat sich aber mit separatem Schreiben zum Vorschlag der KKJPD geäussert. Darin lehnt sie die Zuständigkeit «im für sie sachfremden Bereich des Steuerstrafrechts» ab. Weder das bisherige Recht noch dessen vorgeschlagene Revision sehe Fälle der Bundesgerichtsbarkeit vor; daran sei festzuhalten.

Auf Abgabestrafrecht spezialisierte Behörde als Übertretungsstrafbehörde: Der SAV regt an, die Zuständigkeit zur Beurteilung von Steuerhinterziehung grundsätzlich einer auf Abgabestrafrecht spezialisierten Behörde als Übertretungsstrafbehörde im Sinne von Artikel 17 und Artikel 357 StPO zu übertragen. Die Zuständigkeit der Steuerbehörden sei nur noch für Bagatellfälle vorzusehen, unter Vorbehalt der gerichtlichen Beurteilung (analog Strafbefehlsverfahren).

8.4.4 Örtliche Zuständigkeit

Etliche Kantone (AR, BS, FR, GR, LU, NW, OW, SH, SO, SZ, VD, ZG, ZH) und die FDK weisen darauf hin, mit der Anwendbarkeit des VStrR werde sich die örtliche Zuständigkeit grundsätzlich nach dem Tatortprinzip⁷⁴ richten; folglich könne die Zuständigkeit bei einem Kanton liegen, in welchem die beschuldigte Person gar nie Wohnsitz oder Sitz hatte. Es sei deshalb mittels Spezialregelung die örtliche Steuerpflicht als massgebend für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit zu bezeichnen. Damit wäre derselbe Kanton für das Strafverfahren zuständig, welcher auch das Nachsteuerverfahren führt.

Die Kantone AR, BS, GR und SO regen zudem an zu prüfen, ob für Fälle, bei welchen sich aufgrund von Wohnsitz-/Sitzänderungen während des Tatzeitraums oder wegen sekundärer Steuerdomizile verschiedene örtliche Zuständigkeiten ergeben können, eine einzige örtliche Zuständigkeit vorzusehen sei.

8.4.5 Weitere Bemerkungen

Fachkompetenzen: Der Kanton ZH weist darauf hin, dass die beförderliche Erledigung der Fälle vertiefte Steuerrechts- und Buchhaltungskenntnisse voraussetzt. Diese Voraussetzungen müssten auch die Staatsanwaltschaften erfüllen, wenn sie zuständig wären. In diesem Zusammenhang ist indessen auf die Meinung des SAV hinzuweisen, welcher einräumt, dass die abgaberechtliche Beurteilung im Einzelfall komplex sein und abgaberechtliche Fachkompetenz erfordern könne. Demgegenüber sei der Straftatbestand derart zu formulieren, dass er auch ohne solche abgaberechtliche Fachkompetenzen von den Strafbehörden verfolgt und beurteilt werden könne.

Strafgerichtsbarkeit für Steuerstraftaten: Der SAV begrüsst den Wechsel von der Verwaltungs- zur Strafgerichtsbarkeit. Demgegenüber bezweifelt die SVR, dass es sinnvoll ist, Steuerdelikte durch die Strafjustiz beurteilen zu lassen. Dies gelte nicht nur für die direkten, sondern auch die indirekten Steuern. Auch der Kanton BL, der GPF, die FER und die VSPB äussern Vorbehalte: Die unterschiedliche Zuständigkeit für Rechtsmittel in der Verwaltungs- und der Strafsache (Verwaltungs- bzw. Strafgerichte) bewirke eine erhebliche Verkomplizierung des Verfahrens, führe zu Mehrkosten und wesentlich längerer Verfahrensdauer. Die Zweiteilung des Verfahrens wirke sich zuungunsten der Rechtssuchenden aus, da diese faktisch mit zwei unterschiedlichen Verfahren mit je unterschiedlichen Rechtsmittelinstanzen konfrontiert seien. Zudem müssten die Strafgerichte bis zur Festsetzung der hinterzogenen Steuer durch die Verwaltung(sjustiz) warten, da dies Grundlage für die Busse sei.

8.5 Verfahren

8.5.1 Meinungen zum Vorschlag gemäss Vorentwurf

Einige Teilnehmer (AG, FR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZH; FDK, StSK; Grüne) begrüssen ausdrücklich die Anwendung des VStrR für Steuerstrafverfahren betreffend die direkten Steuern.

⁷⁴ Art. 31 Abs. 1 Satz 1 StPO i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VStrR.

Andere Teilnehmer (BS; CCIG, economiesuisse, FPV, FTAF, KSBS, MWST-KG, SAV, SBVg, TK) bringen verschiedene Argumente gegen die Anwendbarkeit des VStrR vor, unter anderem folgende: Mit der Anwendung des veralteten VStrR werde die «badest practice» fortgeführt (bspw. Verbindung von Nachsteuer- und Strafverfahren); bereits anlässlich der MWST-Reform seien diverse Mängel für das MWST-Strafverfahren zu beheben gewesen. Das Aufeinanderfolgen des VStrR und der StPO (bspw. bei Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung) widerspreche einer einheitlichen Verfahrensordnung, sei aufgrund von Doppelspurigkeiten ineffizient, verkompliziere das Verfahren und führe zu Fehleranfälligkeit sowie Abgrenzungs- und Auslegungsproblemen. Überdies handle es sich beim VStrR um eine den Kantonen fremde Verfahrensordnung. Vereinzelt wird auch argumentiert, ein gleiches Verfahren wie für die indirekten Steuern sei aufgrund der Unterschiede zwischen direkten und indirekten Steuern weder opportun noch verhältnismässig.

Schliesslich wird vereinzelt kritisiert, das VStrR folge nicht dem Staatsanwaltschaftsmodell, für welches man sich bei der StPO entschieden habe (AG, SZ, TG, ZH; KSBS).

8.5.2 StPO als alternative Verfahrensordnung

Vereinzelte Teilnehmer sprechen sich für die Anwendbarkeit der StPO aus (SAV, KSBS)⁷⁵ respektive beantragen, die Anwendung der StPO zu prüfen und die Vor-/Nachteile beider Verfahrensordnungen auszuloten (ZG; SVR).

8.5.3 Abgekürztes Verfahren

Anwendungsbereich (Bussenobergrenze): Die FDK und einige Kantone (BL, FR, LU, NW, OW, SH, SO, SZ, TG, ZG, ZH) anerkennen, dass das abgekürzte Verfahren nach Artikel 65 VStrR für einfache Fälle von Steuerhinterziehungen eine angemessene Lösung sein kann. Da sich aber die Busse am hinterzogenen Betrag orientiere, brauche es eine erheblich höhere Bussenobergrenze als die im VStrR vorgesehene von 2000 Franken. Der Kanton UR misst dem abgekürzten Verfahren eine zentrale Stellung zu, da aufgrund der Vorlage mit einer längeren Verfahrensdauer und massiv höherem Verwaltungsaufwand zu rechnen sei. Das Bussenmaximum sei deshalb auf 30 000 Franken anzuheben, damit das abgekürzte Verfahren eine Mehrzahl der Fälle abdecke. Der Kanton GR spricht sich für ein Bussenmaximum von 10 000 Franken aus, der Kanton GE für ein solches von 50 000 Franken.

Ordnungswidrigkeiten: Die FDK und einige Kantone (AR, FR, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH) monieren, das abgekürzte Verfahren sei für Ordnungswidrigkeiten nicht zweckdienlich, da ein Rechtsmittelverzicht vorausgesetzt werde, welcher gerade in solchen Fällen (Renitenz des Verpflichteten) kaum beizubringen sei. Die grosse Mehrheit von ihnen empfiehlt deshalb, eine Bestimmung vorzusehen, welche für die Verfahrenspflichtverletzung die direkte Zustellung eines Strafbescheids mit Rechtsmittelbelehrung ohne vorgängige Verfahrenseröffnung vorsieht (wie bereits in einigen kantonalen Steuergesetzen vorgesehen).

Alternativen: Vereinzelt wird Bedarf für ein weitergehendes Spezialverfahren geäussert:

- Gemäss dem Kanton VD führen die neuen Regeln zu Komplikationen und damit zu höheren Kosten und einer Verlängerung der Verfahrensdauer. Es sei deshalb unverzichtbar, ein vereinfachtes Verfahren für Fälle geringer oder mittlerer Schwere vorzusehen, so dass nur eine Minderheit der Fälle nach dem neuen Verfahren beurteilt werden müssen.
- Der Kanton SG regt an zu prüfen, ob unter Beachtung strafrechtlicher Grundsätze bei einfacher Steuerhinterziehung ein Schnellverfahren möglich sei (keine Verfahrenseröffnung, direkt Busse aussprechen).

⁷⁵ Vgl. dazu auch Kap. 8.4.3 (Übertretungsstrafbehörde i.S.v. Art. 357 StPO).

- Gemäss der ZVDS braucht ein modernes Steuerstrafrecht ein vereinfachtes Nachsteuerungsverfahren, nach welchem Fälle, die nicht die Qualität einer schweren Steuerhinterziehung aufweisen, einfach abgewickelt und nachbesteuert werden können.

8.5.4 Weitere Bemerkungen

Geldstrafen: AG weist darauf hin, dass im Strafbefehlsverfahren nach StPO nur Geldstrafen bis maximal 180 Tagessätze ausgesprochen werden können⁷⁶, während das VStrR keine solche Begrenzung bezüglich Geldstrafen vorsieht und eine Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung erst bei Freiheitsstrafe erfolgen muss⁷⁷. Es sei deshalb zu prüfen, ob bei einer ins Auge gefassten Geldstrafe von mehr als 180 Tagen eine Überweisung an die Strafgerichtsbehörden zu erfolgen hat.

Einige Teilnehmer bestätigen explizit die Notwendigkeit, dass *Grund- und qualifizierter Tatbestand nach derselben Verfahrensordnung untersucht* werden (FR, GE, JU, LU, NW, OW, SH, SO, SZ, ZG, ZH; FDK; SP).⁷⁸

Unklarheit bezüglich anwendbarer Bestimmungen des VStrR: Einige Teilnehmer (AI, AR, BE, BL, FR, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TI, VD, ZG, ZH; FDK; TS) bemängeln, die vorgesehene zweistufige Gesetzeshierarchie sei in der Rechtsanwendung anspruchsvoll und führe zu Abgrenzungsfragen. Zudem sei unklar, welche Bestimmungen des VStrR zur Anwendung gelangen. Sie bringen bspw. die Fragen auf, ob die Artikel 2–18 VStrR oder Artikel 23 VStrR [Strafbestimmungen für Jugendliche] auch gälten oder weshalb die Artikel 16 und 18 VStrR nur für das StHG und nicht auch für das DBG übernommen werden. Sie wünschen deshalb zum einen eine präzisere Abstimmung der steuerstrafrechtlichen Bestimmungen im DBG/StHG und VStrR. Zum anderen beantragen sie, entweder die anwendbaren oder die nicht anwendbaren Bestimmungen klar zu bezeichnen.

8.6 Untersuchungsmittel

Die Stellungnahmen betreffend Zugang zu Daten bei Banken werden im separaten Kapitel 8.7 dargestellt.

Von jenen Teilnehmern, welche sich explizit zu den vorgesehenen Untersuchungsmitteln äussern, treffen nur wenige eine Unterscheidung zwischen Untersuchungsmitteln *mit* und solchen *ohne* Zwangscharakter. Äusserungen, welche sich explizit auf die zweite Gruppe beziehen, sind unter dem Kapitel 8.8 zusammengefasst.

8.6.1 Meinungen zum Grundsatz

Die FDK, einige Kantone (AG, BL, FR, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SZ, ZH), die StSK, der SSV und vereinzelte Vertreter des Privatsektors (OREF, SGB, TrS) äussern sich positiv zur vorgeschlagenen Erweiterung der Untersuchungsmittel für die Steuerbehörden. Der Kanton JU und der OREF erwarten allerdings dadurch eine zusätzliche Arbeitsbelastung und das Ende der «entente cordiale».

Die FDK und mit ihr die Kantone FR, LU, NW, SH und SZ halten fest, Steuerhinterziehung müsse – wenn sie kein Kavaliersdelikt sein soll – mit denselben Mitteln wie andere Straftaten bekämpft werden.

Der OAD FCT erachtet es als unverhältnismässig, bei einer blossen Nichtdeklaration ohne Urkundenfälschung (Unterlassung) erweiterte Untersuchungsmittel zuzulassen. Er befürwortet deshalb eine Ausdehnung lediglich auf Steuerbetrug mittels falscher Urkunde.

⁷⁶ Art. 352 Abs. 1 Bst. b StPO.

⁷⁷ Art. 73 Abs. 1 VStrR.

⁷⁸ Ferner Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 47 f. «Verfahren (...)».

Kritisch äussern sich aus unterschiedlichen Gründen der Kanton VS und verschiedene Teilnehmer aus dem Privatsektor (CP, CSNLAW, FER, FPV, FTAF, OREF, SGV, TS, VSPB): Eine Erweiterung der möglichen Untersuchungsmittel verleihe den Steuerbehörden zu viel Macht; die Steuerbehörde werde damit nicht nur zur Steuerpolizei, sondern auch zum Staatsanwalt und Richter. Der Vorschlag führe zu einer Kriminalisierung und stehe nicht nur im Widerspruch zum Vertrauensverhältnis, sondern zerstöre dies gänzlich. Selbst wenn man den Zugang zu Daten bei Banken (vgl. dazu nachfolgend Kapitel 8.7) anstrebe, so seien die übrigen Untersuchungsmittel exzessiv und stünden in keinem Verhältnis zu den angeblichen Schwächen des geltenden Rechts. TS argumentiert zudem, das geltende Verfahrensrecht biete genügend Instrumente, weshalb keine Notwendigkeit zur Erweiterung der Untersuchungsmittel bestehe. Laut CSNLAW stellt Steuerdelinquenz ein Randphänomen dar; es sei deshalb nicht nachvollziehbar, weshalb den Steuerbehörden mehr Mittel zur Verfügung gestellt werden sollten. Es bestünden andere Hebel zur Sicherstellung von Steuerehrlichkeit, was der Bundesrat im Übrigen in seiner Antwort auf die Motion 10.4050 selber festgehalten habe.

8.6.2 Zuständigkeit zur Anordnung von Untersuchungsmittel

Der Kanton BS und die SBVg beantragen, dass die Zuständigkeit für strafprozessuale Mittel nicht in alleiniger Kompetenz der Steuerbehörde liege, sondern von einer unabhängigen Instanz (bspw. Staatsanwaltschaft oder Gericht) genehmigt bzw. angeordnet werden.

8.6.3 Weitere Bemerkung

Nach Ansicht des Kantons TI ist aus Gründen der Klarheit und Rechtssicherheit gesetzlich vorzusehen, welche Untersuchungsmittel des VStrR bei welchen Steuerstraftaten und in welchen Sachverhaltskonstellationen zulässig sind; der blosser Hinweis auf die Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips sei diesbezüglich unzureichend.

8.7 Einholen von Daten bei Banken

8.7.1 Meinungen zum Grundsatz

Ein Grossteil der Kantone (AG, AR, BL, FR, GE, GR, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SZ, TG, ZG, ZH), die FDK, die StSK, die BDP, der SGB und KV Schweiz erachten es als angezeigt und sinnvoll, den Steuerbehörden in Steuerstrafverfahren Zugang zu Daten bei Banken zu gewähren: Es handle sich um eine wichtige Massnahme für die Instruktion des Dossier. Die heutige Situation (Verbot des Selbstbelastungszwangs vs. keine Untersuchungsmittel seitens der Steuerbehörde) sei untragbar. Der Schritt sei auch angesichts der Entwicklungen bei der Amtshilfe, der Weissgeldstrategie und dem schlechten Ruf der Schweiz als Steuerparadies gerechtfertigt. Zudem könne damit die Ungleichbehandlung inländischer Steuerbehörden im Vergleich zu ausländischen Steuerbehörden beseitigt werden. Weiter wird darauf hingewiesen, dass allein die gesetzliche Möglichkeit bereits präventive Wirkung hat, und dass ein Festhalten am steuerlichen Bankgeheimnis selbst bei konkreten Verdachtsfällen negative Signalwirkung zeigt. Einige der befürwortenden Teilnehmer verlangen allerdings, die Zuständigkeit zum Entscheid betreffend Einholen von Auskünften bei Banken einer anderen Instanz als dem Vorsteher der betroffenen Steuerverwaltung zu übertragen.⁷⁹

Der Kanton UR und die FDP wollen den Zugang zu Daten bei Banken – nebst für den im geltenden Recht regulierten Steuerbetrug – nur für vorsätzliche und wiederholte Hinterziehung grosser Steuerbeträge zulassen. Sie halten zudem fest, die Verrechnungssteuer mache die Nichtdeklaration von Steuerfaktoren unattraktiv und gewährleiste bereits eine hohe Steuerehrlichkeit.

⁷⁹ Vgl. Kap. 8.7.2.

Die EVP begrüsst, dass das steuerliche Bankgeheimnis in Fällen von schwerer Steuerhinterziehung – worunter sie die wiederholte Hinterziehung «in grossem Ausmass und mit krimineller Energie» versteht – nicht mehr uneingeschränkt gelten soll. Die Grünen führen aus, die Steuerhinterziehung gelte weiterhin nicht als Vergehen, sondern als Übertretung; damit gelte sie nicht als Straftat und folglich sei auch künftig bei Verdacht auf Steuerhinterziehung kein Zugang zu Daten bei Banken möglich.

Die SVP, CVP und die SBVg lehnen den Zugang zu Daten bei Banken im Rahmen eines Strafverfahrens generell ab: Die SVP befürchtet, es sei danach nur noch ein kurzer Weg zur Abschaffung der Selbstdeklaration und hin zur Einführung des automatischen Informationsaustauschs. Die CVP ihrerseits ist gegen jegliche Auskunftspflicht von Banken gegenüber Verwaltungsbehörden. Die SBVg erachtet die Aufhebung des steuerlichen Bankgeheimnisses in Strafverfahren der Steuerbehörden wegen der bestehenden Verrechnungssteuer nicht als notwendig.

8.7.2 Ermächtigung zum Einholen von Auskünften bei Banken

Nach Meinung des SGB ist es unverhältnismässig, überhaupt eine Ermächtigung vorzusetzen.

Der Kanton GR begrüsst als einziger Teilnehmer explizit die Zuständigkeit des Vorstehers der betroffenen Steuerverwaltung.

Demgegenüber erachten etliche Teilnehmer (AG, BL, FR, JU, LU, NW, SH, SZ, VS, ZG; FDK, StSK; FDP, BDP; CCIG, CP, FER, FPV, GPF, OAD, ODA Genève, SBVg, SGV, SVPB, TK, VSPB, VSV, ZVDS) die Ermächtigung durch den Vorsteher und eine nachträgliche Kontrolle mittels Beschwerdemöglichkeit gegen die Untersuchungsmassnahme als ungenügend. Es werden verschiedene Argumente vorgebracht, welche sich hauptsächlich in die folgenden drei Gruppen zusammenfassen lassen:

- Unzureichende Schutzmassnahme: Die Ermächtigung biete keinen hinreichenden Schutz vor ungerechtfertigten Eingriffen in die Privatsphäre, vor Unverhältnismässigkeit, Missbrauch, Willkür und Exzessen. Die Ermächtigung schaffe bloss die Illusion, die Privatsphäre werde geschützt; die Demokratie werde unter die Vormundschaft der Verwaltung gestellt.
- Interessenkonflikte: Der Vorsteher sei nicht unabhängig; er übernehme die Rolle als Partei und Richter, woraus sich Interessenkonflikte ergäben und eine ausgewogene Interessenabwägung nicht gewährleistet sei. Der Vorsteher sei letztlich auch gegenüber der Regierung als politische und administrative Behörde weisungsgebunden.
- Strafrechtliche Fachkompetenz: Die Prüfung des Tatverdachts, der Verhältnismässigkeit u.a.m. erfordere strafrechtliche Fachkompetenz, welche dem Vorsteher regelmässig fehlen dürfte. Damit bestünde die Gefahr, dass die Untersuchungsassnahme im gerichtlichen Verfahren nicht standhalte.

Aus diesen Gründen wird beantragt, statt den Vorsteher eine andere Instanz – Straf- bzw. Verwaltungsjustizbehörde oder die Staatsanwaltschaft – über das Einholen von Daten bei Banken entscheiden zu lassen.

8.7.3 Weitere Bemerkungen

Schutz der Privatsphäre / Vertrauensverhältnis: Die TK macht geltend, angesichts des unterschiedlichen Grads des Vertrauens bei gemischter Veranlagung bzw. Selbstveranlagung und dem erst nachträglichen Rechtsschutz sei die Unverhältnismässigkeit des Zugangs zu Daten bei Banken offenkundig. Ihrer Meinung nach – welche von CSNLAW geteilt wird – verletzt der Zugang zu Daten bei Banken das Recht auf Schutz der Privatsphäre und bedeutet eine Abkehr vom bisherigen Verständnis (Vertrauensverhältnis).

Für die FDK und mit ihr für die Kantone FR, LU, NW und SH ist es verfehlt, Vertrauen auch dann einzufordern, wenn bereits ein konkreter Verdacht auf eine Steuerhinterziehung besteht; bei einem solchen Verdacht sei der Zugang zu Daten bei Banken die angemessene Reaktion. Sie und die Kantone SG, SZ und ZH betonen, dass das Vertrauensverhältnis weiterhin hoch gehalten werde (steuerliches Bankgeheimnis im Veranlagungsverfahren ist von der Vorlage nicht erfasst). Sie halten aber auch fest, dass die Gewährung des Zugangs zu Daten bei Banken ein grundlegender Wandel im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Staat darstellt. Im Übrigen heben die Kantone SO, SZ und ZH hervor, dass am Vertrauensverhältnis auch die Steuerbehörden teilhaben; die kantonalen Steuerbehörden verdienen deshalb auch Vertrauen, dass sie insbesondere von der Möglichkeit der Bankauskunft verantwortungsvoll Gebrauch machen.

Behandlung in separater Vorlage: Die SBVg will den Zugang zu Daten bei Banken in Hinterziehungsverfahren als politische Frage separat behandelt haben. Die Fragen des Privatsphärenschutzes in finanziellen Angelegenheiten seien dem ausschliesslichen Entscheid durch das Stimmvolk vorzubehalten.

Siegelung: Der OAD FCT verlangt als Schutz für den Betroffenen die obligatorische Versiegelung vorzusehen.

Freiwillige Herausgabe: Laut SAV verlangt es die schweizerische Steuerkultur, dem Beschuldigte Gelegenheit zu geben, die Bankunterlagen selber einzureichen.

8.8 Zwangsmassnahmen

8.8.1 Meinungen zum Grundsatz

Der Kanton ZG begrüsst die Möglichkeit zu Zwangsmassnahmen explizit. Die Kantone AG und SG betonen die präventive Wirkung, welche von dieser Möglichkeit ausgeht, was letztendlich auch die Steuerehrlichkeit fördere. TrS erachtet Zwangsmassnahmen aus Gründen der Steuermoral und -ethik gerechtfertigt, weil damit Steuerstraftaten wirksam bekämpft werden könnten.

Die FDP, die EVP und der OAD FCT wollen Zwangsmassnahmen nur bei besonders schweren Straftaten zulassen: Die FDP versteht darunter die vorsätzliche und wiederholte Hinterziehung grosser Steuerbeträge, was als Betrug gelten soll; für die EVP sollen Zwangsmassnahmen nur bei wiederholter Steuerhinterziehung «in grossem Ausmass und mit krimineller Energie» zugänglich sein. Die OAD FCT lehnt Zwangsmassnahmen bei blossen Unterlassungen (bspw. Nichtdeklaration von Steuerfaktoren) ab.

Gegen den möglichen Einsatz von Zwangsmassnahmen äussern sich die SVP, der SBV, die SBVg, SwissHoldings und die ZVDS. Einerseits wird vorgebracht, der willkürlichen Anwendung von Zwangsmassnahmen durch die Steuerbehörden – allein aufgrund von so genannten «Verdachtsmomenten» – stünden damit Tür und Tor offen (SVP). Zwangsmassnahmen seien unnötig, da Steuerhinterziehung bereits heute hart verfolgt werde (SBVg, SwissHoldings), sie verletzen die Privatsphäre (SBV) und seien unverhältnismässig (ZVDS). Andererseits werden als Begründung gegen eine Vereinheitlichung zwischen direkten und indirekten Steuern grundsätzliche Unterschiede zwischen diesen beiden Steuerarten geltend gemacht: Das «Machtinstrument der Zwangsmassnahmen – ohne richterliche Kontrolle –» sei in der Vergangenheit bewusst und ausschliesslich dem Bund für den Bereich der Geschäftsvermögen in die Hand gegeben worden. Ein Geschäft verfüge im Vergleich zu einer Privatperson nicht über eine derart stark schützenswerte Privatsphäre (SBVg). Mit anderen Worten sei der Schutz bei Personen, welche nicht «professionnels» sind, fundamentaler als gegenüber «professionnels» (FER, GFP, SGV, VSPB).

8.8.2 Zuständigkeit

Von verschiedener Seite (AG, BL, BS; StSK; FDP, SP; SBVg, VSV) wird – namentlich wegen Interessenkonflikten und aus Gründen der Unabhängigkeit/Gewaltenteilung – beantragt, die Zuständigkeit zur Anordnung bzw. zur Ermächtigung von Zwangsmassnahmen den ordentlichen Strafbehörden zuzuweisen: vorgeschlagen werden die Staatsanwaltschaft bzw. die Justizbehörden.

8.9 Steuerstraftaten im Geschäftsbereich von bzw. mit Wirkung für juristische Personen

8.9.1 Meinungen zum Grundsatz

Die SP erkennt in der Aufhebung der Strafbarkeit der juristischen Person die Umsetzung des Grundsatzes, dass Steuerstraftaten Kriminalstrafen sind. Es sei aber sicherzustellen, dass die tatsächlichen Verantwortungsträger, und nicht subalterne Mitarbeiter zur Rechenschaft gezogen werden.

Der Kanton SO stimmt der Aufhebung der Strafbarkeit der juristischen Person aus strafrechtlichen Überlegungen und Grundsätzen zwar zu. Trotzdem sei der Vorschlag zu überdenken, da er zu stark erhöhtem Verwaltungsaufwand in Strafverfahren führe; für Verfahrenspflichtverletzungen und geringfügige Widerhandlungen sei der Vorschlag unverhältnismässig und nicht praxistauglich. Der Kanton GE befürwortet die Aufhebung der Strafbarkeit der juristischen Person ebenfalls, verlangt aber einen Auffangmechanismus. Gemäss der FDK sowie den Kantonen FR, LU, NW, SH und SZ wird die bisherige uneingeschränkte Bestrafung der juristischen Person mit zusätzlicher Bestrafung der Organe zu Recht hinterfragt, es braucht aber auch nach ihrer Meinung einen Auffangmechanismus⁸⁰.

Einige Teilnehmer (BE, BS, GR, OW, TI, UR, VD; TK, ODA Genève) äussern grosse Vorbehalte gegen die Aufhebung der Strafbarkeit der juristischen Person. Sie heben hervor, das bisherige System habe sich bewährt und zu einer wesentlichen Verfahrensvereinfachung beigetragen, während das vorgeschlagene System diverse ungeklärte Fragen aufwerfe und zu einer Verkomplizierung des Verfahrens führe (bspw. wegen Ermittlung der natürlichen Person).

Der Kanton BS hält fest, dass mit der bestehenden Regelung die Hinterziehung für juristische Personen effektiv und mit der nötigen Abschreckungswirkung geahndet werden könne. Er ortet zudem mögliche Bestrafungslücken im vorgeschlagenen System: Insbesondere bei grösseren Unternehmen lasse sich der einzelne Tatbeitrag der involvierten verschiedenen Akteure häufig nicht genau ermitteln. In solchen Fällen ergäbe sich künftig gänzliche Straflosigkeit bei Hinterziehungen für juristische Person, was klar falsche Signale setze. Beim vorgeschlagenen System bestünde im weiteren die Gefahr, dass die natürliche Person die nach der hinterzogenen Steuer der juristischen Person bemessene Busse nicht wird bezahlen können. Diese Befürchtung äussert auch der Kanton AI: Da in solchen Fällen ein Rückgriffsrecht auf die juristische Person fehle, ginge diese straffrei aus.

Gemäss StSK bestehen verschiedene Gründe, weshalb die Möglichkeit der Bestrafung der juristische Person für ihre eigene Steuerhinterziehung notwendig sei respektive weshalb die Abschaffung der Strafbarkeit ohne Alternative stossend wäre: Aufgrund komplexer Unternehmensgebilde und der immer stärkeren Teilnahme von juristischen Personen am Geschäfts- und Rechtsverkehr bestehe ein steigender Bedarf, Unternehmen selber für strafrechtliche Verfehlungen zur Verantwortung ziehen zu können. Profiteur der Steuerstraftat sei unmittelbar die juristische Person, und es sei deren geldwerte Vorteil, welcher zur Straftat

⁸⁰ Vgl. Kap. 8.9.2.

motiviere. Für das allgemeine Rechtsempfinden sei es stossend, die juristische Person zwar als Steuersubjekt anzuerkennen, von der Steuerstrafbarkeit aber gänzlich auszunehmen. Darüber hinaus führe die Entlassung der juristischen Person aus ihrer Verantwortlichkeit gemäss StSK zu Wettbewerbsverzerrungen.

Im Ergebnis sprechen sich die Kantone BS und UR sowie der ODA Genève explizit für die Beibehaltung des bisherigen Systems aus. Auch die Grünen lehnen die Aufhebung der Strafbarkeit der JP ab: Oftmals bestehe Druck von Seiten der Vorgesetzten und aufgrund der Unternehmensdynamik, weshalb es zu kurz greife, allein eine Einzelperson zur Rechenschaft zu ziehen.

8.9.2 Ergänzende / Alternative Regelungen

Subsidiäre Strafbarkeit der juristischen Person («Auffangmechanismus»): Um allfällige Bestrafungslücken infolge der Aufhebung der Strafbarkeit der juristischen Person schliessen zu können, verlangen verschiedene Teilnehmer die Schaffung eines Auffangmechanismus (AG, AI, AR, BL, FR, GE, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH; FDK, StSK; SP, SAV, SGB). Sie schlagen eine Sondernorm analog Artikel 100 MWSTG, die Erhöhung der Busenobergrenze von Artikel 7 VStrR respektive eine Sondernorm analog Artikel 102 Absatz 1 oder Absatz 2 StGB vor.

Die SVR spricht sich für die *primäre Strafbarkeit der juristischen Person* aus, verbunden mit der Möglichkeit *zusätzlicher Bestrafung der natürlichen Person*, sofern diese vorsätzlich gehandelt hat.

Strafbarkeit juristische Person bei Zahlungsausfall der natürlichen Person: Nach Meinung des SGB sollen juristische Personen für ihre Steuerstraftaten einstehen müssen, wenn die handelnde natürliche Person die Busse nicht bezahlen kann.

Die StSK regt an, *alternative Sanktionsmodelle* (Auflösung, Beschränkung der Tätigkeit u.a.m.) zu prüfen.

8.9.3 Weitere Bemerkungen

Strafbarkeit der juristischen Person im Allgemein: Nach Meinung der StSK liesse sich die Strafbarkeit der juristischen Person aus verschiedenen Gründen rechtfertigen: Die Rechts- und Handlungsfähigkeit der juristischen Person sei zivilrechtlich anerkannt. Sie sei zudem auch straffähig – zwar nicht für freiheitsentziehende, wohl aber für finanzielle Sanktionen sowie für Auflösung, Beschränkung der Tätigkeit und anderes mehr. Der Grundsatz, wonach eine juristische Person nicht delinquieren könne, erachtet die StSK mit Verweis auf Artikel 102 StGB und Artikel 181 DBG als veraltet. Sie stellt zudem im Ausland den Trend zur strafrechtliche Unternehmenshaftung fest.

Behandlung in separater Vorlage: Die SBVg erachtet eine isolierte, auf das Steuerrecht beschränkte Betrachtung die Strafbarkeit juristischer Personen nicht als opportun, weshalb sie dieses Thema in einer separaten Vorlage behandeln lassen will.

8.10 Stellung ESTV

8.10.1 Meinungen zum Grundsatz

Von Seiten verschiedener Kantone (AR, FR, LU, NW, SH, TG, ZG) und der FDK wird in Frage gestellt, ob die Befugnisse der ESTV⁸¹ innerhalb der verfassungsmässigen Kompetenzordnung liegen.

⁸¹ Art. 185 VE DBG.

Für die FTAF steht fest, dass die Vorlage Artikel 30 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und Artikel 6 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK; SR 0.101) verletzt, da die zuständige Untersuchungsbehörde nicht durch das Gesetz definiert ist. Dies ergebe sich einerseits aufgrund der Möglichkeit zur Kompetenzattraktion durch die ESTV. Andererseits liege es je im Ermessen der Steuerbehörden, ob sie sich am Verfahren beteilige (ESTV⁸²) oder in einem konkreten Fall die Übernahme des Verfahrens durch die ESTV beantrage (KSTV⁸³).

Der Kanton TI, die FTAF, TS und der SVV kritisieren das Vermischen kantons- und bundesbehördlicher Kompetenzen, da dies die Gefahr von Ungleichbehandlungen und Diskrepanzen berge, unökonomisch sei und zu erhöhten Kosten, längerer Verfahrensdauer sowie Rechtsunsicherheit führe. In dem Geflecht der Zuständigkeiten zwischen KSTV und ESTV sei unklar, wem die Verfahrensführung obliege.

8.10.2 Kompetenzattraktion

Der SGB begrüsst die Möglichkeit der ESTV, das Verfahren an sich zu ziehen, wenn der Kanton untätig bleibt.⁸⁴ Gemäss den Kantonen AG, AI und ZH lässt sich diese Möglichkeit mit der aufsichtsrechtlichen Funktion einigermaßen begründen. Allerdings sei klarzustellen, dass dies nur bezüglich der direkten Bundessteuer gelte.

Demgegenüber lehnen der SVV und der VSV eine solche Kompetenzattraktion ab, da kein Grund dafür bestehe. Der VSV kritisiert nebst seiner ablehnenden Haltung zudem, dass den Kantonen kein Rechtsmittel zur Verfügung stehe, um sich gegen Kompetenzanmassungen durch die ESTV zur Wehr zu setzen.

Die Kantone BE und OW weisen darauf hin, es werde für Betroffene kaum verständlich sein, weshalb das Verfahren für die direkte Bundessteuer, nicht aber jenes betreffend Kantons- und Gemeindesteuer von der ESTV durchgeführt werde.

8.10.3 Parteirechte ESTV

Für die Kantone AG, AI, AR, OW und ZH lassen sich die Parteirechte der ESTV⁸⁵ nicht mit deren aufsichtsrechtlichen Funktion rechtfertigen. Sie sehen zudem auch praktische Probleme für die Umsetzung: Damit die ESTV am Verfahren teilnehmen könne, müsste sie über jede Verfahrenseröffnung informiert werden, was ausdrücklich abgelehnt wird. Auch der Kanton BE spricht sich gegen eine bestimmenden Einflussnahme der ESTV auf das Verfahren der Kantone aus; dies käme einem massiven Eingriff in die Verfahrensautonomie der Kantone gleich und sei unvereinbar mit der gleichzeitigen Aufsichtsfunktion der ESTV. Die blosser Teilnahme der ESTV an Verfahrenshandlungen⁸⁶ und das Recht sich zu äussern⁸⁷, sind demgegenüber für die Kantone BE und OW in Ordnung. Laut dem Kanton AR könnten die Parteirechte der ESTV die Verfahren erheblich erschweren.

Gemäss dem SVV ist das Verfahren entweder durch eine kantonale oder eidgenössische Behörde zu führen; von einer Beteiligung der ESTV an einem kantonalen Verfahren sei indessen abzusehen.

Für den Kanton TI sind die Beschwerdemöglichkeiten der ESTV gegen Verfügungen der KSTV und die Ausdehnung weiterer Parteirechte nicht gerechtfertigt. Die Vorlage verleihe

⁸² Art. 185 Abs. 2 VE DBG.

⁸³ Art. 189 Abs. 1 VE DBG.

⁸⁴ Art. 185 Abs. 1 VE DBG.

⁸⁵ Art. 185 Abs. 2–7 VE DBG.

⁸⁶ Art. 185 Abs. 3 Bst. b VE DBG.

⁸⁷ Art. 185 Abs. 3 Bst. c VE DBG.

der ESTV in vielfacher Hinsicht Befugnisse, welche die bisherige Aufsichtsrolle zum Nachteil der kantonalen Souveränität und Verfassungsprinzipien ausweite. Die FTAF und der VSV teilen die Meinung des Kantons TI und kommen zum Schluss, die Befugnisse der ESTV hebelten den Vollzugsföderalismus bei den direkten Steuern aus.

8.10.4 Untersuchung auf Verlangen eines Kantons

Die StSK begrüsst ausdrücklich die Möglichkeit, dass die ESTV die Untersuchung übernehmen kann, wenn sich der Tatverdacht auf Steuerstraftaten in mehreren Kantonen richtet und einer der betroffenen Kantone die Durchführung der Untersuchung beantragt.⁸⁸

Weitergehende Alternativen: Vereinzelt (BE, GL, GR, OW, StSK) wird geltend gemacht, dass angesichts der neuen Untersuchungsmittel zusätzliche Experten notwendig sein werden. Gerade kleine Kantone seien nicht in der Lage sind, spezialisierte Fachstellen einzurichten, und es sei unverhältnismässig, wenn angesichts der geringen Fallzahlen Angestellte für besondere Untersuchungsmassnahmen ausgebildet werden müssten. Für den Kanton GL ist deshalb unabdingbar, dass die ESTV bei komplexen Fällen als Ansprechpartner und durchführendes Organ weiterhin zur Verfügung steht. Die StSK beantragt, die Möglichkeit zur Übertragung an den Bund oder die Staatsanwaltschaft generell zu prüfen.

Die Kantone BE, OW und GR regen zudem an zu prüfen, ob der zu erwartende Aufwand reduziert werden könnte, indem die entsprechenden Untersuchungsmassnahmen auf Antrag des Vorstehers der KSTV durch eine einzige Stelle bei der ESTV erledigt würden. Damit liesse sich im Übrigen auch gesamtschweizerisch eine einheitliche Praxis sicherstellen.

8.11 Verjährung

8.11.1 Dauer der Verjährungsfrist für Steuervergehen und -verbrechen

Der Kanton NW⁸⁹ und der OAD FCT kritisieren, dass für Vergehen und Verbrechen gleich lange Verjährungsfristen gelten.

Eine Verjährungsdauer von 15 Jahren⁹⁰ erscheint verschiedenen Teilnehmern (FDP Genf; ARIF⁸⁹, FER, GPF, OAD FCT⁸⁹, Prof. Oberson, SBV, SGV, SVV, VSPB, VSV) – insbesondere unter Verweis auf die gemeinrechtlichen Verjährungsfristen – zumindest für Vergehen unverhältnismässig. Für Prof. Oberson ist die geringe Entdeckungswahrscheinlichkeit für sich allein keine Begründung dafür, dass bspw. eine Übertretung verjährungsrechtlich gleich behandelt wird wie ein gemeinrechtliches Verbrechen. Er weist darauf hin, dass zudem neu Meldepflichten und eine Erweiterung der ohnehin schon leistungsfähigen Untersuchungsmittel vorgesehen sei. Die langen Verjährungsfristen führen Prof. Oberson zufolge ferner zu Schwierigkeiten bei der Rekonstruktion des Sachverhalts, da die Bücheraufbewahrungspflicht nur zehn Jahre beträgt und Banken ihren Kunden nur selten Belege liefern für Zeitperioden, welche länger als 10 Jahre zurückliegen. Wenn aber bereits die Berechnung der hinterzogenen Steuer auf faktische Schwierigkeiten stosse, dann gelte dies erst recht für die Festsetzung der Bussen, da sich diese nach der hinterzogenen Steuer richtet. Gemäss Prof. Oberson und der SRO-SVV⁸⁹ liegen die vorgesehen Verjährungsfristen zum Teil weit über denen ausländischer Jurisdiktionen; für ersteren sei dies ein harter Schlag für die internationale Wettbewerbsfähigkeit.

⁸⁸ Art. 189 VE DBG.

⁸⁹ Vgl. Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 50.

⁹⁰ Vorgesehen für alle Steuerstraftaten, ausgenommen Verfahrenspflichtverletzungen (vgl. Art. 193 Abs. 1 VE DBG; Art. 61 Abs. 1 VE StHG).

Laut dem SBV⁸⁹, der TK und dem VSV⁸⁹ führt die Vorlage zu einer Verlängerung der Verjährungsfristen, welche sie angesichts der vorgesehenen neuen Untersuchungsmittel und aus Gründen der Rechtsicherheit als nicht opportun betrachtet.

Die SBVg beantragt, die 10jährige Aufbewahrungspflicht bei der Wertung, wann Delikte verjähren, zu berücksichtigen. Gemäss der SRO-SVV und dem OREF sollte die Frist analog der Frist für die Aufbewahrung von Unterlagen auf 10 Jahre festgesetzt werden.⁸⁹

«VD (...) ist der Ansicht, die Frage der Verjährung von Steuerdelikten sollte allgemein vertieft werden, vor allem mit Blick auf allfällige Lösungen für die Regularisierung der Vergangenheit.»⁸⁹

8.11.2 Diskrepanz Nachsteuerverjährung / Strafverfolgungsverjährung

Einige Vernehmlassungsteilnehmer (AI, AR, BE, BL, FR, LU, NW, OW, SH, SO, TG, ZG, ZH; FDK; Prof. Oberson, OREF⁹¹) bemängeln aus verschiedenen Gründen die Diskrepanz der strafrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Verjährungsregeln sowohl hinsichtlich des Beginns als auch der Dauer. Für einige von ihnen drängt sich eine Harmonisierung auf, da die Hinterziehungsbusse von der Nachsteuer abhängig ist. Weiter wird kritisiert, dass eine Hinterziehung verfolgt werden kann, während die Nacherhebung der vorenthaltenen Steuer bereits verjährt ist. Es wird zudem die Vermutung geäussert, dass die Diskrepanz zwischen Strafverfolgungs- und Erhebungsverjährung zur Praxis führen könnte, auf ein Strafverfahren zu verzichten, wenn die Nachsteuer infolge Verjährung nicht mehr erhoben werden kann.

8.11.3 Weitere Bemerkungen

Tathandlung als Beginn der Verjährung: Die Kantone ZH und AR werfen die Frage auf, was als verjährungsauslösende Tathandlung gelte (Einreichen der Steuererklärung? Beantwortung einer Auflage? Nichtanfechten einer ungenügenden Veranlagung?) und verlangen diesbezüglich aus Gründen der Rechtsicherheit Klärung. Gemäss dem Kanton AR soll für den Beginn der strafrechtlichen Verjährung weiterhin auf die Steuerperiode abgestellt werden. Die Kantone ZH und AR sowie der SVV sind zudem der Ansicht, dass – sofern die Tathandlung den Beginn der Verjährung bestimmt – dies zu faktisch längeren Verjährungsfristen führt.

*Revision 12.036:*⁹² Die Vorlage übernimmt grundsätzlich die im Entwurf des Bundesgesetzes über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vorgesehenen Verjährungsbestimmungen. Die SBVg verlangt, dass die diesbezüglichen Ergebnisse der parlamentarischen Beratungen abgewartet werden, da nur so einheitliche Verjährungsfristen mit gleicher Wertung für gleich gelagerte Delikte sichergestellt werden könne.

Keine Vereinheitlichung: Die SBVg moniert, dass sich die Verjährungsfristen für das gleiche Delikte je nach Steuerart (MWST, DBG/StHG, VStG, StG) unterscheiden.

8.12 Verschiedenes

8.12.1 Selbstanzeige

Gemäss der FER, dem VSPB und dem OREF vermindert die Vorlage die Rechtssicherheit bezüglich weiterer Selbstanzeigen, da nicht wie bisher eine Busse von 20% der hinterzoge-

⁹¹ Vgl. Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 50.

⁹² Entwurf des Bundesgesetzes über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB (BBl 2012 2869). Diese Revision ist im Parlament hängig.

nen Steuer feststehe⁹³. Damit sei auch die Wahrscheinlichkeit weiterer Selbstanzeigen gering.

Einzelne Teilnehmer bemängeln, dass die Selbstanzeige nur für die sich selbst anzeigende Person Wirkung entfaltet⁹⁴ (FER, VSPB, SAV ODA Genève). So müssten sich im Gegensatz zum geltenden Recht alle Mittäter/Teilnehmer gemeinsam anzeigen. Die begrenzte Wirkung könne bei Unternehmen zu einem Wettlauf um die erste Selbstanzeige und Erpressungen führen. Für den Kanton BL fördert die Regelung das Denunziantentum, da ein in Zwietracht ausgeschiedenes Organ die beschränkte Wirkung der Selbstanzeige ausnutzen könnte, um die verbleibenden Organe zu denunzieren. Umgekehrt könnte aber auch ein Organ mit Blick auf die neu vorgesehene Strafbarkeit der übrigen Organe von einer Anzeige Abstand nehmen. Aus diesen Gründen sei die geltende Regelung betreffend Selbstanzeigen von Organen beizubehalten.

Der Kanton FR hielt in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage fest, eine Selbstanzeige bei einem Verbrechen sei a priori stossend.⁹⁵

Vgl. weitere Stellungnahmen zur Selbstanzeige unter Kap. 4.3 (betr. VStrR) und Kap. 7.3.3 (betr. MWST).

8.12.2 Amnestie

Nach Meinung von TS besteht eine Notwendigkeit ausgleichender Massnahmen zum Vorteil des Steuerpflichtigen (bspw. Reduktion verwaltungs-/strafrechtlicher Sanktionen; Verkürzung Verjährungs-/Nachsteuerfrist, Steueramnestie).

Die BDP und Teilnehmer aus dem Privatsektor (CCIG, CP, FER, FPV, FTAF, GPF, OAD FCT, TS, ODA Genève, OREF, ZVDS) beantragen – teils unter Verweis auf die Forderungen der Schweiz gegenüber dem Ausland –, die Revision des Steuerstrafrechts mit einer Amnestie bzw. mit Regularisierungsmöglichkeiten von bisher nicht deklarierten Vermögenswerten zu verbinden oder solche Massnahmen zumindest zu prüfen.

8.12.3 Inkrafttreten und Anwendung der neuen Bestimmungen

Der SAV beantragt, die Übergangsbestimmungen analog zur StPO⁹⁶ auszugestalten. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb hängige Verfahren nach alter Ordnung erledigt werden sollten, zumal aufgrund des neuen Verfahrensrechts Vorteile für den Beschuldigten zu erwarten seien.⁹⁷

Die FDK und ein Teil der Kantone (AR, BS, FR, GE, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SH, SO, ZG) erwarten eine hinreichend lange Frist für die organisatorische Umstellung und Ausbildung des Personals aufgrund der neuen Untersuchungsmittel, lassen indessen aber offen, wie lange diese Frist sein soll. Einige von ihnen halten zudem fest, es sei sicherzustellen, dass Bund und Kantone die Änderungen gleichzeitig vornehmen.

8.12.4 Weitere Bemerkungen

*Anwaltsmonopol:*⁹⁸ Die TK unterstützt die Regelung, wonach für die Vertretung in Übertretungsverfahren vor Steuerbehörden kein Anwaltsmonopol bestehen soll. Demgegenüber erachtet der SAV den Anwaltszwang als notwendig zur Wahrung der Verteidigungsrechte des Beschuldigten, da die Untersuchungsbehörde über die gesamte Breite von Zwangs-

⁹³ Vgl. Art. 175 Abs. 4 bzw. Art. 181a Abs. 5 DBG; Art. 56 Abs. 1^{ter} bzw. Art. 57b Abs. 5 StHG.

⁹⁴ Art. 191 Abs. 5 VE DBG; Art. 60 Abs. 5 VE StHG.

⁹⁵ Vgl. Ergebnisbericht GAFI Kap. 4.4.3 S. 48.

⁹⁶ Vgl. Art. 446 ff. StPO.

⁹⁷ Art. 220b VE DBG.

⁹⁸ Art. 187 VE DBG; Art. 59 VE StHG.

massnahmen verfügt. Für den ODA Genève soll angesichts der zunehmenden Komplexität und Schwere der Sanktionen eine Ausnahme vom Anwaltszwang nur bei Verfahrenspflichtverletzungen vorgesehen werden.

Demgegenüber spricht sich der Kanton SO für eine weitergehende Lockerung vom Anwaltszwang hinsichtlich von Steuerbetrug wegen Verwendung falscher Urkunden; da diese einfach zu beurteilen und meist im Strafbefehlsverfahren erledigt werden können, wäre es übertrieben, hierfür nicht die ordentlichen Steuervertreter zuzulassen.

«besonders ausgebildete Beamte»:⁹⁹ Der Kanton GL erachtet die Forderung, speziell ausgebildete Angestellte der Steuerverwaltung mit den Strafverfahren zu betrauen, für Kantone mit geringen Fallzahlen als unverhältnismässig. Der Kanton TI gibt zu bedenken, dass mit der Revision ein neuer Apparat aufgebaut werden müsse.

*Ersatzfreiheitsstrafe:*¹⁰⁰ Für den Kanton SO ist fraglich, ob die Umwandlung von Übertretungsbussen in Ersatzfreiheitsstrafen sinnvoll ist oder ob sie nicht auf Geldstrafen zu beschränken sei.

Anteil an Bundessteuer: Der Kanton BL legt dar, die Anwendbarkeit des VStrR führe zu Mehrkosten bei den Kantonen (Anspruch auf Pflichtverteidigung, unentgeltliche Prozessführung, Übersetzer, Untersuchungsmassnahmen). Der Verteilschlüssel in Artikel 195 Absatz 1 VE DBG sei deshalb zu prüfen und anzupassen. Der SSV bedauert, dass Städte und Gemeinden an den Einnahmen aus Bussen und Nachsteuern weiterhin nicht beteiligt werden.

Steuerstrafstatistik: Die SP bekräftigt die bereits mittels parlamentarischer Vorstösse postulierte Forderung nach einer Steuerstrafstatistik.

Anhang:

Verzeichnis der Vernehmlassungsadressaten

⁹⁹ Art. 20 Abs. 1 2. Satz VStrR.

¹⁰⁰ Art. 36 StGB; vgl. erläuternder Bericht zu Art. 166 und 194 VE DBG.