

**Erläuternder Bericht
zum Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG
und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen
des StGB**

Übersicht

Mit dieser Vorlage sollen zum einen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung und die Sanktionen für Vergehen im Sinne des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs (AT StGB) nachgeführt werden. Zum andern sollen in beiden Gesetzen Anpassungen an das Bundesgerichtsgesetz (BGG) vorgenommen werden.

Die von der Bundesversammlung am 5. Oktober 2001 beschlossene Verjährungsordnung im Strafrecht kennt für die Strafverfolgung kein Ruhen und keine Unterbrechung der Verjährung und damit auch keine relativen und absoluten Verjährungsfristen mehr, da die massgebende Bestimmung von Artikel 72 aStGB aufgehoben wurde. Diese Aufhebung hatte zur Folge, dass sich die Verjährungsfristen faktisch verkürzten, womit den Behörden weniger Zeit zur Verfolgung eines Deliktes zur Verfügung stand. Der Gesetzgeber erkannte diesen Umstand und verlängerte die Verjährungsfristen für die Straftatbestände im StGB. Die Verjährung tritt zudem nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

Durch die Aufhebung von Artikel 72 aStGB wurden auch im Nebenstrafrecht die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung gekürzt. Da es den Rahmen der Revision des AT StGB gesprengt hätte, diese Fristen in allen Bestimmungen des Nebenstrafrechts anzupassen, setzte die Bundesversammlung auf den 1. Oktober 2002 den Artikel 333 StGB in Kraft, der bis zum Inkrafttreten individueller Anpassungen die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung im Nebenstrafrecht schematisch verlängerte, so auch im DBG und im StHG. Die vorliegende Revision des DBG und des StHG hat diese individuelle Anpassung der Verjährungsfristen zum Ziel. Diese Fristen sollen bei den Übertretungen und beim Versuch leicht gekürzt werden. Bei den Vergehen sollen die Fristen nach Artikel 333 StGB weiter gelten.

Neben diesen Anpassungen sollen auch die Sanktionen der Vergehenstatbestände (Steuerbetrug, Veruntreuung von Quellensteuern) im DBG und im StHG dem revidierten Sanktionensystem des AT StGB angepasst werden.

Am 1. Januar 2007 ist das BGG in Kraft getreten. Es legt in Artikel 107 Absatz 2 fest, dass das Bundesgericht bei Gutheissung einer Beschwerde selber entscheiden oder die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz oder an die erste Instanz zurückweisen kann. Zu dieser Bestimmung steht Artikel 73 Absatz 3 StHG im Widerspruch. Er sieht vor, dass das Bundesgericht bei einer begründeten Beschwerde diese nur aufheben kann und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen muss. In seiner Entscheid vom 4. April 2008 nahm das Bundesgericht Bezug auf diese Rechtslage und entschied, dass Artikel 107 Absatz 2 BGG als jüngeres Gesetz dem Artikel 73 Absatz 3 StHG vorgehe, weshalb Letzterer aufgehoben werden könne.

Bereits 2003 hielt das Bundesgericht zudem fest, dass die Kantone verpflichtet sind, für die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten

kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen und als unmittelbare Vorinstanz des Bundesgerichts obere kantonale Instanzen einzusetzen. Mittlerweile haben alle Kantone diese Verpflichtung erfüllt. Deswegen sollen Verfahrensbestimmungen im BGG (Art. 86 Abs. 2) und im DBG (Art. 146) angepasst werden. Die vorgeschlagenen Änderungen sollten weder beim Bund noch bei den Kantonen und Gemeinden finanzielle oder personelle Auswirkungen haben.

I Anpassung der Verfolgungsverjährungsfristen und Vergehenssanktionen an den revidierten Allgemeinen Teil des StGB

1 Ausgangslage

1.1 Geltendes Recht im DBG und StHG vor Inkrafttreten der Revision des AT StGB

1.1.1 Verfolgungsverjährung

Vor dem Inkrafttreten von Artikel 333 StGB¹ per 1. Oktober 2002 verjährte die Strafverfolgung im DBG und StHG bei *Verfahrenspflichtverletzungen zwei Jahre* und bei *versuchter Steuerhinterziehung vier Jahre* nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde. Bei *vollendeter Steuerhinterziehung verjährte die Strafverfolgung zehn Jahre* nach dem Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte, oder zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein unrechtmässiger Erlass erwirkt wurde oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite geschafft wurden. Die Strafverfolgung der *Steuervergehen verjährte nach Ablauf von zehn Jahren*, seitdem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat.

Da das Verfolgungsverjährungsrecht im DBG und StHG vor dem 1. Oktober 2002 Unterbrechungsgründe kannte, konnten diese relativen Verfolgungsverjährungsfristen bei den Übertretungen um die Hälfte der Dauer verlängert werden, resp. um höchstens fünf Jahre bei den Vergehen (vgl. die nachstehende Tabelle in Ziff. 1.3.1.1).

1.1.2 Vergehenssanktionen

Vor dem Inkrafttreten von Artikel 333 StGB per 1. Januar 2007 lautete die Sanktion für Steuervergehen im DBG und StHG *Gefängnis oder Busse bis 30 000 Franken*. Gemäss Artikel 36 des aStGB dauerte die Gefängnisstrafe von drei Tagen bis zu drei Jahren, es sei denn das Gesetz sehe ausdrücklich eine längere Dauer vor.

1.2 Artikel 333 StGB in der Fassung vom 1. Januar 2007

Artikel 333 StGB, der die Anwendung des Allgemeinen Teils auf andere Bundesgesetze regelt, lautet in seiner heute geltenden Fassung:

¹ *Die allgemeinen Bestimmungen dieses Gesetzes finden auf Taten, die in andern Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung, als diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen.*

² *In den anderen Bundesgesetzen werden ersetzt:*

- a. Zuchthaus durch Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr;*
- b. Gefängnis durch Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe;*
- c. Gefängnis unter sechs Monaten durch Geldstrafe, wobei einem Monat Freiheitsstrafe 30 Tagessätze Geldstrafe zu höchstens 3000 Franken entsprechen.*

¹ SR 311.0

³ Wird Haft oder Busse oder Busse allein als Höchststrafe angedroht, so liegt eine Übertretung vor. Die Artikel 106 und 107 sind anwendbar. Vorbehalten bleibt Artikel 8 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht. Eine Übertretung ist die Tat auch dann, wenn sie in einem anderen Bundesgesetz, welches vor 1942 in Kraft getreten ist, mit einer Gefängnisstrafe bedroht ist, die drei Monate nicht übersteigt.

⁴ Vorbehalten sind die von Absatz 2 abweichenden Strafdauern und Artikel 41 sowie die von Artikel 106 abweichenden Bussenbeträge.

⁵ Droht ein anderes Bundesgesetz für ein Verbrechen oder Vergehen Busse an, so ist Artikel 34 anwendbar. Von Artikel 34 abweichende Bemessungsregeln sind nicht anwendbar. Vorbehalten bleibt Artikel 8 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht. Ist die Busse auf eine Summe unter 1 080 000 Franken begrenzt, so fällt diese Begrenzung dahin. Ist die angedrohte Busse auf eine Summe über 1 080 000 Franken begrenzt, so wird diese Begrenzung beibehalten. In diesem Fall ergibt der bisher angedrohte Bussenhöchstbetrag geteilt durch 3000 die Höchstzahl der Tagessätze.

⁶ Bis zu ihrer Anpassung gilt in anderen Bundesgesetzen²:

a. Die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen werden um die Hälfte und die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen um das Doppelte der ordentlichen Dauer erhöht.

b. Die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, werden um die ordentliche Dauer verlängert.

c. Die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung werden aufgehoben. Vorbehalten bleibt Artikel 11 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht.

d. Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

e. Die Vollstreckungsverjährungsfristen für Strafen bei Verbrechen und Vergehen werden beibehalten, und diejenigen für Strafen bei Übertretungen werden um die Hälfte verlängert.

f. Die Bestimmungen über das Ruhen der Vollstreckungsverjährung werden beibehalten, und diejenigen über die Unterbrechung werden aufgehoben.

⁷ Die in andern Bundesgesetzen unter Strafe gestellten Übertretungen sind strafbar, auch wenn sie fahrlässig begangen werden, sofern nicht nach dem Sinne der Vorschrift nur die vorsätzliche Begehung mit Strafe bedroht ist.

1.3 Geltendes Recht im DBG und StHG nach Inkrafttreten von Artikel 333 StGB

1.3.1 Verfolgungsverjährung

Die Konsequenz des Inkrafttretens von Artikel 333 StGB war, dass sich die Verfolgungsverjährungsfristen ab dem 1. Oktober 2002 verlängerten.

² Absatz 6 in seiner Fassung vom 1.1.2007 entspricht dem Absatz 5, der bereits auf den 1. Oktober 2002 in Kraft trat. Da vor dem 1.1.2007 ein neuer Absatz 5 eingeschoben wurde, kam es zu einer Umnummerierung der Absätze von Artikel 333 StGB.

Für die Übertretungen im DBG und StHG bedeutet dies: für die Verletzung von Verfahrenspflichten Verlängerung um ihre ordentliche Dauer *von 2 auf 4 Jahre*; für die *versuchte Steuerhinterziehung* Verlängerung *von 4 auf 8 Jahre*; für die *vollendete Steuerhinterziehung* sowie die *Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren* Verlängerung *von 10 auf 20 Jahre* (Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB).

Für die *Vergehenstatbestände* legt Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe a StGB fest, dass die Verfolgungsverjährungsfrist um die Hälfte der ordentlichen Dauer erhöht wird, somit *von 10 auf 15 Jahre*. Diese Regelung führt aber auch dazu, dass für die Übertretungen eine längere Verfolgungsverjährungsfrist (20 Jahre) gilt, als für den schwereren Tatbestand der Vergehen (15 Jahre). Das Bundesgericht hat am 16. Oktober 2008 bei der Beurteilung eines Zoll- und Mehrwertsteuerdeliktes diese Ungereimtheit auf dem Wege der Rechtsprechung für das Zoll- und Mehrwertsteuerrecht korrigiert³. Diese Rechtsprechung muss auch für die direkten Steuern Gültigkeit haben.

³ BGE 134 IV 328: Führt die Regelung von Artikel 333 Absatz 6 StGB im Nebenstrafrecht dazu, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist als für Vergehen desselben Gesetzes gelten würde, reduziert sich die für die Übertretung geltende Verjährungsfrist entsprechend.

1.3.1.1 Tabellarische Übersicht der Verfolgungsverjährungsfristen im DBG (StHG) vor und nach Inkrafttreten der Revision des AT-StGB inkl. Änderungsvorschlag

Widerhandlungen (Tatbestand/Deliktsart)	Verjährungsbestimmungen bis 30.9.2002		Verjährung ab 1.10.2002	Änderungs- vorschlag
	relative Verjährung	absolute Verjährung		
Verletzung von Verfahrenspflichten Artikel 174 DBG (Art. 55 StHG) Übertretung	2 Jahre	3 Jahre	4 Jahre	3 Jahre
Vollendete Steuerhinterziehung Artikel 175 DBG (Art. 56 Abs. 1 StHG) Übertretung	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre	15 Jahre
Versuchte Steuerhinterziehung Artikel 176 DBG (Art. 56 Abs. 2 StHG) Versuchte Übertretung	4 Jahre	6 Jahre	8 Jahre	6 Jahre
Verheimlichung und Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren Artikel 178 DBG (Art. 56 Abs. 4 StHG) Übertretung	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre	15 Jahre
Steuerbetrug Artikel 186 DBG (Art. 59 StHG) Vergehen	10 Jahre	15 Jahre	15 Jahre	15 Jahre
Veruntreuung von Quellensteuern Artikel 187 DBG (Art. 59 StHG) Vergehen	10 Jahre	15 Jahre	15 Jahre	15 Jahre

1.3.1.2 Wirkung des erstinstanzlichen Urteils

Die Verfolgungsverjährung tritt nach der Revision des AT StGB nicht ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Diese Regelung soll verhindern, dass derjenige, der in einem Strafverfahren ein Rechtsmittel einlegt, vor rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens von der (absoluten) Verfolgungsver-

jähung profitieren kann⁴. Die Neuerung erhielt durch Artikel 333 StGB auch für das Nebenstrafrecht im DBG und StHG Geltung.

Da mit der Ausfällung eines erstinstanzlichen Urteils keine Verfolgungsverjährung mehr eintritt, besteht die theoretische Gefahr für den Angeschuldigten, dass sein Verfahren übermässig lange andauern könnte. Dem Angeschuldigten steht im Strafverfahren jedoch das Recht zu, sich auf das Verzögerungsverbot nach Artikel 8 BV (Art. 4 aBV) sowie auf das Beschleunigungsgebot nach Artikel 6 EMRK zu berufen. Damit kann der scheinbaren Gefahr, dass einem Rechtsmittelverfahren durch die Verjährungsbestimmungen keine zeitlichen Grenzen mehr gesetzt sind, wirksam begegnet werden.

1.3.1.3 Auswirkungen auf weitere Steuergesetze des Bundes

Wie in der Übersicht einleitend ausgeführt, wirkte sich die Revision der Verfolgungsverjährungsordnung im AT StGB (Art. 333 StGB) auf das ganze Nebenstrafrecht des Bundes aus. Im Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009⁵ wurden die Bestimmungen zur Verfolgungsverjährung revidiert und eine eigenständige Regelung eingeführt. Diese Revision trat am 1. Januar 2011 in Kraft. Das Verfolgungsverjährungsrecht der Mehrwertsteuer ist somit nicht Gegenstand der vorliegenden Vorlage.

Auch das Verfolgungsverjährungsrecht der Stempelabgaben⁶ und der Verrechnungssteuer⁷ (Selbstveranlagungsverfahren) ist nicht Gegenstand der vorliegenden Vorlage, die sich nur auf die direkten Steuern (gemischtes Veranlagungsverfahren) beschränkt.

1.3.2 Vergehenssanktionen (per 1. Januar 2007)

Artikel 333 Absatz 2 StGB legt für die Vergehenstatbestände sodann als Sanktionen fest, dass diese anstelle von Gefängnis neu *mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe* bedroht sind.

2 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

2.1 Ausschluss der Geltung von Artikel 333 StGB im DBG und StHG

Die unterschiedlich langen Verfolgungsverjährungsfristen gemäss Artikel 333 StGB (vgl. Ziff. 1.3.1) können im DBG und StHG korrigiert werden, indem die Anwendung von Artikel 333 StGB in den beiden Steuergesetzen ausgeschlossen wird. Für die Verfolgungsverjährung würde dies bedeuten, dass das ursprünglich geltende System mit den relativen und absoluten Verjährungsfristen sowie den Unterbrechungsgründen wiederum aufleben würde.

⁴ Botschaft vom 21. September 1998 zur Revision des StGB, Ziffer 216.11 (BBl 1999 1979 ff.).

⁵ SR 641.20 (MWSTG).

⁶ SR 641.10 (StG).

⁷ SR 642.21 (VStG).

2.2 Übernahme der Konzeption gemäss der Revision des AT StGB und Anpassung der Verfolgungsverjährungsfristen

Als zweite Lösungsmöglichkeit bietet sich an, die Konzeption, wie sie durch Artikel 333 StGB (seit dem 1. Oktober 2002) für das DBG und StHG festgelegt ist, im Grundsatz zu übernehmen, gleichzeitig jedoch die Verfolgungsverjährungsfristen kohärent anzupassen. Diese zweite Lösungsmöglichkeit schliesst mit ein, dass die Ausfällung eines erstinstanzlichen (verurteilenden) Urteils vor Ablauf der Verfolgungsverjährungsfrist den Eintritt der Verjährung ausschliesst.

3 Die beantragte Neuregelung

3.1 Verfolgungsverjährung

Vorliegend wird die Umsetzung der zweiten Lösungsmöglichkeit vorgeschlagen. Das Grundkonzept des geltenden Artikels 333 StGB soll weitergeführt werden. Das heisst, auch im DBG und StHG soll es künftig keine Unterbrechungsgründe mehr geben. Die Verfolgungsverjährung tritt zudem nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Bei den Verfolgungsverjährungen sollen die gleichen Fristen übernommen werden wie für die heute geltenden absoluten Verjährungsfristen (vgl. Tabelle unter Ziff. 1.3.1.1).

Wird vor Ablauf dieser Fristen ein erstinstanzliches Urteil gefällt, so tritt die Verfolgungsverjährung nicht mehr ein. Unter den Begriff des "erstinstanzlichen Urteils" fallen ausschliesslich verurteilende Erkenntnisse⁸ der zuständigen kantonalen (Steuer-)Behörde (Art. 182 Abs. 1 DBG) und der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde (Art. 188 Abs. 2 DBG). Für die Steuerhinterziehung bedeutet dies, dass die Bussenverfügung der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung als erstinstanzliches Urteil gilt, da diese Behörde im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens nach Abschluss der Untersuchung die erste Verfügung erlässt⁹.

3.2 Sanktionen bei den Vergehen im DBG und StHG

Artikel 333 StGB schreibt für Vergehen als Straffolge an Stelle von *Gefängnis oder mit Busse bis zu 30'000 Franken* neu *Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe* vor¹⁰. Die neue Formulierung soll in den Artikeln 186 Absatz 1 und 187 Absatz 1 DBG sowie in Artikel 59 Absatz 1 des StHG unverändert übernommen werden.

4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Neuregelung

Eine der zentralen Neuerungen bei der Revision des Verfolgungsverjährungsrechts liegt darin, dass nach einem erstinstanzlichen Urteil keine Verjährung mehr eintreten

⁸ BGE 134 IV 328 (insbeso. 331).

⁹ Fassung gemäss Artikel 3 Ziffer 7 des BB vom 17. Dez. 2004 über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abk. zwischen der Schweiz und der EU über die Assoziierung an Schengen und an Dublin, in Kraft seit 1. März 2008 (AS 2008 447, BBl 2004 5965).

¹⁰ Der vom Bundesrat am 30. Juni 2010 vorgelegte Vorentwurf für eine erneute Revision des AT StGB (u.a. Wiedereinführung der kurzen Freiheitsstrafen) hat keine Auswirkungen auf das vorliegende Gesetzgebungsverfahren im DBG und StHG.

kann. Gleichzeitig wurde auf das Institut des Ruhens und der Unterbrechung der Verjährungsfrist verzichtet und im Sinne einer Kompensation die Verfolgungsverjährungsfristen verlängert. Diese Neuerungen wurden im Revisionsverfahren des AT StGB allgemein begrüsst und als Erleichterung angesehen. Insbesondere Praktiker begrüsst es, dass sich niemand durch das bloss Ergreifen von Rechtsmitteln in die Verjährung retten kann. Der Umstand, dass nach einem erstinstanzlichen Urteil keine Verjährung mehr eintreten kann, lässt eine adequate Kürzung der Verjährungsfristen wie vorgeschlagen zu. Die vorgeschlagene Anpassung der Verfolgungsverjährungsfristen im DBG und StHG rechtfertigen sich insbesondere auch deshalb, weil auf Grund von Artikel 333 Absatz 6 StGB der Steuerbetrug (Vergehen) kürzeren Verjährungsfristen unterliegt als die Steuerhinterziehung (Übertretung) darstellt. Diese Ungereimtheit wurde bisher erst durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts korrigiert und kann aus dem DBG und StHG nicht unmittelbar abgeleitet werden.

5 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln im DBG und StHG

Art. 182 Abs. 1

Sprachliche Präzisierung. Ebenso in Artikel 57^{bis} Absatz 1 StHG.

Art. 184 Absatz 1 DBG

Die schematische Verlängerung der Fristen gemäss Artikel 333 StGB wird bei der Verletzung von Verfahrenspflichten und bei der versuchten Steuerhinterziehung verkürzt. Neu verjährt die *Verletzung von Verfahrenspflichten nach drei Jahren* (Verkürzung um ein Jahr) und bei *versuchter Steuerhinterziehung nach 6 Jahren* (Verkürzung um zwei Jahre) nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurden.

Bei vollendeter Steuerhinterziehung soll die Verjährung nach *fünfzehn Jahren* eintreten, nach dem Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte, oder *fünfzehn Jahre* nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite geschafft wurden. Dies bedeutet eine Verkürzung um fünf Jahre im Vergleich zur Ordnung gemäss Artikel 333 StGB. Damit erfolgt auch eine Angleichung der Verfolgungsverjährungsfrist für den Steuerbetrug an jene für die vollendete Steuerhinterziehung. Um die Bestimmung übersichtlicher zu machen, wird Buchstabe b in zwei Ziffern aufgeteilt.

Für Artikel 58 Absatz 1 und 2 StHG gelten dieselben Überlegungen.

Art. 184 Abs. 2 DBG

Nach dem Konzept des neuen Verfolgungsverjährungsrechts muss Absatz 2 aufgehoben werden, da die Unterbrechungsgründe entfallen. Neu soll im DBG gelten, dass entsprechend Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe d StGB die Verfolgungsverjährungs-

zung für Übertretungen nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (vgl. Ausführungen zu Ziff. 3.1). Als erstinstanzliches Urteil gilt die Verfügung, die durch die zuständige kantonale Behörde (Art. 182 Abs. 1) erlassen worden ist.

Anzumerken ist, dass für Täter, Gehilfen und Anstifter dieselben Verfolgungsverjährungsfristen gelten. DBG und StHG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB, welches für Gehilfen und Anstifter keine speziellen (vom Täter abweichende) Verfolgungsverjährungsfristen vorsieht.

Für Artikel 58 Absatz 3 StHG gelten dieselben Überlegungen.

Art. 186 Abs. 1 und Art. 187 Abs. 1 DBG

An Stelle von Gefängnis oder Busse bis zu 30'000 Franken lautet die Sanktion neu:
... wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft.

Dies entspricht bereits geltendem Recht (Art. 333 Abs. 2 Bst. b StGB). Dieses Recht wird so noch formell ins DBG übertragen.

Für Artikel 59 Absatz 1 StHG gelten dieselben Überlegungen.

Art. 189 Abs. 1 DBG

Die Strafverfolgung der Steuervergehen (Steuerbetrug Art. 186 und Veruntreuung von Quellensteuern Art. 187) verjährt nach Ablauf von *15 Jahren*, seitdem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat. Diese Lösung entspricht dem Vorschlag nach Artikel 333 StGB und der Dauer der absoluten Verjährung im alten Recht des DBG und StHG.

Für Artikel 60 Absatz 1 StHG gelten dieselben Überlegungen.

Art. 189 Abs. 2 DBG

Da wie bei den Übertretungen auch für die Vergehen die Unterbrechungsgründe entfallen, sind diese in Absatz 2 zu streichen. Diese Feststellung gilt auch für Artikel 60 Absatz 2 StHG.

Neu soll auch bei den Vergehen gelten, dass im Sinne von Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe d StGB die Verfolgungsverjährung für Vergehen nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Für das Verfahren verweist das DBG in Artikel 188 Absatz 2 auf die Vorschriften der Strafprozessordnung (StPO) vom 5. Oktober 2007¹¹. Für *Strafbefehle* betreffend gemeinrechtliche Delikte und Steuerdelikte gelten somit dieselben Verjährungsregeln. Dies umso mehr, als nicht ausgeschlossen ist, dass im gleichen Strafbefehl sowohl Steuerstraftatbestände als auch andere Delikte beurteilt werden. Dies hat zur Folge, dass bei Steuerdelikten die Verjährungsfrist bei Erlass eines Strafbefehls endet, wenn innert 10 Tagen keine gültige Einsprache erhoben wird, denn dann wird der Strafbefehl zum rechtskräftigen Urteil (Art. 354 Abs. 3 StPO). Hält die

¹¹ SR 312.0

Staatsanwaltschaft nach einer Einsprache gegen den Strafbefehl an diesem fest und erhebt Anklage, so endigt der Verjährungsverlauf erst mit dem Entscheid des erstinstanzlichen Gerichts.

Anzumerken ist auch für Vergehen, dass für Täter, Gehilfen und Anstifter dieselben Verfolgungsverjährungsfristen gelten. DBG und StHG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB, welches für Gehilfen und Anstifter keine speziellen (vom Täter abweichende) Verfolgungsverjährungsfristen vorsieht.

Für Artikel 60 Absatz 2 StHG gelten dieselben Überlegungen.

Art. 72x Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderungen vom...

Die Kantone haben ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der vorstehenden Änderungen anzupassen. Der Bundesrat wird den Kantonen für diese Anpassungen genügend Zeit einräumen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bis zu diesem Zeitpunkt nach wie vor die Regeln von Artikel 333 StGB Geltung haben.

Art. 220b DBG und Art. 78e StHG Übergangsbestimmung

Da die vorgeschlagenen Verfolgungsverjährungsfristen teilweise vom geltenden Recht nach Artikel 333 StGB abweichen, wird aus Gründen der Rechtssicherheit im DBG und im StHG eine Übergangsbestimmung eingefügt. Diese Bestimmung regelt, dass auf Fälle, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der vorliegenden Gesetzesänderungen hängig sind, das *neue Verjährungsrecht* anwendbar ist.

II Weitere Nachführungen und Anpassungen im DBG, StHG und BGG

6 Ausgangslage

Nachstehende Anpassungen des DBG, StHG und BGG beinhalten keine materiellen Änderungen und sind lediglich formeller Natur.

6.1 Die beantragten Neuregelungen und Erläuterungen

6.1.1 Streichung von Artikel 73 Absatz 3 StHG

Artikel 73 Absatz 3 StHG und Artikel 107 Absatz 2 BGG regeln die Überprüfungsbefugnis (Kognition) des Bundesgerichtes bei Beschwerden in Steuerfragen (öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten). Die beiden Gesetzesbestimmungen lauten im geltenden Recht wie folgt:

- Artikel 73 Absatz 3 StHG: "Erweist sich die Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und *weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück.*"
- Artikel 107 Absatz 2 BGG: "Heisst das Bundesgericht die Beschwerde gut, *so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beur-*

teilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat."

Seit der Einführung des BGG am 1. Januar 2007 widersprach somit Artikel 73 Absatz 3 StHG Artikel 107 Absatz 2 BGG. Anzumerken ist, dass Artikel 73 Absatz 3 StHG im Verhältnis zu dem bis Ende 2006 geltenden Bundesrechtspflegegesetzes (OG) als spezielleres Gesetz (*lex specialis*) zum diesem galt, somit dem OG vorging.

Unter dem Geltungsbereich des BGG, welches das OG abgelöst hat, wird Artikel 73 Absatz 3 StHG nicht mehr als *lex specialis* angesehen. In Anwendung des Prinzips, wonach das jüngere (gleichrangige) Gesetz dem älteren Gesetz vorgeht (*lex posterior-Prinzip*), wird Artikel 73 Absatz 3 StHG nicht mehr angewandt. Das BGG ist - wie bereits erwähnt - am 1. Januar 2007 in Kraft getreten. Es ist somit im Vergleich zum StHG - dieses trat am 14. Dezember 1990 in Kraft - das jüngere Gesetz.

Das Bundesgericht hat in zwei Entscheiden aus dem Jahre 2008¹² und 2009¹³ diese Sichtweise ausdrücklich bestätigt und gestützt. Zusätzlich wurde vom Bundesgericht festgehalten, dass Artikel 73 Absatz 3 StHG bereits im Zusammenhang mit der Einführung des BGG hätte gestrichen werden müssen.

Vorliegend wird vorgeschlagen, Artikel 73 Absatz 3 StHG zu streichen.

6.1.2 Änderung von Artikel 146 DBG und Artikel 86 Absatz 2 BGG

Das Beschwerdeverfahren für die direkte Bundessteuer wird im DBG in den Artikeln 140 ff. geregelt. Die beiden zentralen Bestimmungen lauten wie folgt:

- Artikel 145 Absatz 1 DBG: "Das kantonale Recht kann den Weiterzug des Beschwerdeentscheides an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz vorsehen."
- Artikel 146 DBG: "Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission oder, im Fall von Artikel 145, der Entscheid einer weiteren kantonalen Beschwerdeinstanz kann durch Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Das Beschwerderecht steht auch der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu."

Artikel 86 Absatz 2 BGG besagt, dass die Kantone als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts obere Gerichte einsetzen, soweit nicht nach einem anderen Bundesgesetz Entscheide anderer richterlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen.

Überdies hält das StHG in Artikel 50 Absatz 3 StHG fest, dass sowohl der Steuerpflichtige und die kantonale Steuerverwaltung den Rekursentscheid an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz ziehen können, wenn das kantonale Recht dies vorsieht.

Nach Artikel 86 Absatz 2 BGG haben die Kantone in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts grundsätzlich *obere kantonale Gerichte* einzusetzen. Das Bundesgericht hat in einem Entscheid¹⁴ aus dem Jahre 2009 festgehalten, dass als *obere Gerichte* solche Gerichte gelten, die als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts eingesetzt, als Instanz für den fraglichen Sachbereich letztinstanzlich und für das ganze Kantonsgebiet zuständig und

¹² BGE 134 II 186 E. 1.5.3

¹³ BGE 135 II 260 E. 1.3.2

¹⁴ BGE 135 II 94 E. 4.1

hierarchisch keiner anderen kantonalen Gerichtsinstanz unterstellt sind. Von diesem Grundsatz ausgenommen bleiben Fälle, für die ein anderes Bundesgesetz vorsieht, dass Entscheide unterer richterlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen (vgl. Art. 86 Abs. 2 BGG, 2. Halbsatz). Diese Ausnahme wurde wegen Artikel 146 DBG ins BGG aufgenommen.

Artikel 50 Absatz 3 StHG lässt den Kantonen sodann die Wahl, ob sie eine oder zwei verwaltungsunabhängige (kantonale) Beschwerdeinstanzen einsetzen wollen. Aus Artikel 50 Absatz 3 StHG kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass als einzige verwaltungsunabhängige kantonale Beschwerdeinstanz ein unteres Gericht eingesetzt werden darf. Artikel 86 Absatz 2 BGG verlangt als Grundlage für eine grundsätzlich bisher mögliche Abweichung von der Vorinstanzvorschrift (oberes kantonales Gericht als Vorinstanz) eine bundesgesetzliche Vorschrift. Die kantonale Steuerrekurskommission nach Artikel 140 ff. DBG kann daher heute nur noch einzige kantonale Beschwerdeinstanz sein, wenn ihr der Kanton die Stellung eines oberen Gerichts verleiht.

Da die Kantone verpflichtet sind, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen¹⁵, *braucht es die Ausnahme nach Artikel 146 DBG nicht mehr*, da es keine Kantone gibt, in denen Entscheide unterer Gerichte ans Bundesgericht weitergezogen werden können. Artikel 146 DBG ist deshalb dahingehend anzupassen, als diese Bestimmung neu auf die Beschwerdemöglichkeit nach BGG verweist (Art. 86 Absatz 2 BGG). Um die Kongruenz zum BGG herstellen zu können, muss sodann in Artikel 86 Absatz 2 BGG die Erwähnung der Ausnahmeregelung (2. Halbsatz) gestrichen werden.

6.1.3 Streichung der Übergangsbestimmung Artikel 205c DBG

Mit seiner Botschaft vom 6. März 2009¹⁶ schlug der Bundesrat vor, die Folgen der kalten Progression rascher, d.h. jährlich auszugleichen. Um diese Gesetzesänderungen möglichst schnell in Kraft setzen zu können, beschloss das Parlament im Jahre 2009 eine Übergangsbestimmung (Art. 205c DBG) mit folgendem Wortlaut:

"Das Eidgenössische Finanzdepartement passt die Tarifstufen und die Abzüge für das Steuerjahr 2010 an den Landesindex der Konsumentenpreise an, *falls diese Änderung spätestens in der Sommersession 2009 verabschiedet wird und die Referendumsfrist unbenützt abläuft*. Andernfalls erfolgt die erste Anpassung für das Steuerjahr 2011."

Wie hinlänglich bekannt, wurde die Gesetzesänderung nicht in der Sommersession 2009, sondern erst in der Herbstsession, am 25. September 2009, vom Parlament verabschiedet. Die Vorlage trat auf den 1. Januar 2011 in Kraft. Bei dieser Sachlage ist Artikel 205c DBG überflüssig geworden und kann aus dem DBG gestrichen werden.

6.1.4 Streichung von Artikel 206 DBG

Mit der Einführung des DBG per 1. Januar 1995 erfolgte für die juristischen Personen ein Wechsel von der Pränumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung zur Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung. Für juristische Personen war dieser Wechsel mit Inkrafttreten des DBG

¹⁵ BGE 130 II 65

¹⁶ BBl 2009 1657

zwingend. Um beim Wechsel Besteuerungslücken in den Jahren 1994 und 1995 vermeiden zu können, wurde die Übergangsbestimmung von Artikel 206 DBG eingeführt. Diese Bestimmung regelt das sog. Differenzsteuerverfahren¹⁷. Vor dem Hintergrund der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren gemäss Artikel 120 Absatz 4 DBG (31. Dezember 1995 + 15 Jahre = 1. Januar 2011) und der Verwirklichungsfrist für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens von 15 Jahren (Art. 152 Abs. 3 DBG) können im Jahre 2011 keine Übergangsrechtlichen Fälle mehr veranlagt werden. Die Sondernorm in Artikel 206 DBG kann daher ersatzlos gestrichen werden. Dies gilt ebenso für die entsprechende Bundesratsverordnung vom 16. September 1992 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei juristischen Personen¹⁸.

Artikel 77 StHG regelt den gleichen Zusammenhang für die Kantone. Da die Kantone jedoch den Wechsel erst per 1. Januar 2001 umsetzen mussten, kann dieser Übergangsrechtliche Artikel noch nicht (bzw. frühestens per 1. Januar 2016) gestrichen werden.

6.1.5 Verwendung von Abkürzungen im DBG (Ingresse i.V.m. Art. 32 Abs. 2 und 85 Abs. 1)

In Erlassen müssen sämtliche Abkürzungen und Kurzwörter beim ersten Auftreten mit dem vollen Wortlaut eingeführt werden¹⁹. Abkürzungen und Kurzwörter können einen Text entlasten, diesen aber auch erschweren oder zu Missverständnissen führen. Abkürzungen sind zu verwenden, wenn die Abkürzung bzw. das Kurzwort bekannt ist, erfahrungsgemäss richtig verstanden sowie den Text kürzer und übersichtlicher macht.

Vorliegend wird vorgeschlagen, im DBG die beiden Ausdrücke "Eidgenössisches Finanzdepartement" und "Eidgenössische Steuerverwaltung" nach deren ersten Auftreten durch die beiden Abkürzungen "EFD" und "ESTV" zu ersetzen. Beide Abkürzungen sind hinlänglich bekannt und deren Einführung verbessert die Lesbarkeit und Übersichtlichkeit der betreffenden Bestimmungen im DBG. Angemerkt sei, dass auch das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene (revidierte) Mehrwertsteuergesetz (Teil A) in diesem Sinne bereinigt wurde.

Die Ausdrücke, welche durch die Abkürzungen "EFD" und "ESTV" ersetzt werden, kommen zum ersten Mal in Artikel 32 Absatz 2²⁰ ("EFD") und Artikel 85 Absatz 1 ("ESTV") vor. Die Abkürzungen sollen dort eingefügt und nachher konsequent verwendet werden. Die Umsetzung dieser Gesetzesredaktion übernimmt üblicherweise die Bundeskanzlei.

¹⁷ Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 206 DBG N 4 ff.

¹⁸ SR 642.117.2

¹⁹ Schreibweisungen der Bundeskanzlei, 1. Auflage 2008, Randziffern 411 und 413

²⁰ Falls der Gegenvorschlag zur Initiative "Sicheres Wohnen im Alter" gemäss Bearbeitungsstand vom 14. April 2011 angenommen werden würde, verschiebt sich das erste Vorkommen des Begriffs "EFD" auf Art. 39 Abs. 2 DBG.

III Schlussbemerkungen zu I und II

7 Auswirkungen auf den Bund, die Kantone und Gemeinden

Die Vorlage hat weder auf Bundesebene noch auf Kantons- oder Gemeindeebene finanzielle noch personelle Auswirkungen.

8 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 23. Januar 2008²¹ über die Legislaturplanung 2007-2011 noch im Bundesbeschluss vom 18. September 2008²² über die Legislaturplanung 2007-2011 angekündigt. Da es sich bei diesen Anpassungen des DBG und StHG an den revidierten Allgemeinen Teil des StGB doch eher um eine Vorlage von untergeordneter Bedeutung handelt, verzichtete das EFD auf ein Einbringen in die Legislaturplanung.

9 Anhörungsverfahren

Bei der Vorbereitung einer Gesetzesänderung müsste grundsätzlich ein *Vernehmlassungsverfahren* stattfinden. Werden aber nur einzelne Artikel eines Gesetzes geändert, in denen es um Fragen von geringerer Tragweite geht und die politisch unbestritten sind, ist ein Vernehmlassungsverfahren nicht notwendig. Vorliegend geht es um nachträgliche Anpassungen des DBG und StHG an den revidierten Allgemeinen Teil des StGB sowie um Anpassungen, die aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Bereich der Justizorganisation notwendig geworden sind. An Stelle eines Vernehmlassungsverfahrens wird daher nur ein Anhörungsverfahren bei einem kleineren Adressatenkreis (insbesondere bei den Finanzdirektoren der Kantone) durchgeführt.

10 Rechtliche Aspekte

Bei den direkten Steuern verleiht Artikel 128 BV dem Bund die Befugnis, eine direkte Steuer auf dem Einkommen natürlicher Personen und auf dem Reinertrag der juristischen Personen zu erheben. Artikel 129 BV gibt dem Bund den Auftrag, für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden zu sorgen. Gegenstand der Harmonisierung ist die Steuerpflicht, der Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuer, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Die vorgeschlagenen Anpassungen und Änderungen betreffen das Steuerstrafrecht sowie das Verfahrensrecht und sind folglich durch die Harmonisierungskompetenz des Bundes gedeckt.

²¹ BBl 2008 753

²² BBl 2008 8543