

## **Regierungsrat**

Rathaus / Barfüssergasse 24  
4509 Solothurn  
www.so.ch

Eidg. Finanzdepartement  
Frau Bundesrätin  
Eveline Widmer-Schlumpf  
Bernernhof  
3003 Bern

24. September 2013

### **Vernehmlassung zur Revision des Steuerstrafrechts**

Sehr geehrte Frau Bundesrätin  
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 29. Mai 2013 haben Sie uns zur Vernehmlassung im genannten Rechtssetzungsprojekt eingeladen. Wir danken Ihnen dafür und nehmen die Gelegenheit zur Stellungnahme gerne wahr.

#### **1. Allgemeine Beurteilung, Notwendigkeit der Revision**

Bereits die zusammengefasste und damit keineswegs vollständige Darstellung des geltenden Rechts im Erläuternden Bericht zeigt auf, dass sich das schon vor Jahrzehnten als Gestrüpp bezeichnete Steuerstrafrecht in der Zwischenzeit zu einem veritablen Dickicht entwickelt hat. Das zeigt sich besonders deutlich dann, wenn ein einziger Wirtschaftsvorgang mehrere Steuerarten betrifft und damit eine Mehrzahl von Steuergesetzen verletzt wird. Die entsprechenden Strafverfahren werden getrennt voneinander und nach unterschiedlichen Regeln durchgeführt. Dabei gelangen materiell unterschiedliche Straftatbestände mit unterschiedlichen Strafdrohungen zur Anwendung. Problematisch ist zum Teil auch das Verhältnis zwischen dem Übertretungstatbestand der Steuerhinterziehung und den Steuervergehen, wo bei den direkten Steuern die gleiche Tat im Sinne einer echten Konkurrenz sowohl wegen Steuerhinterziehung als auch wegen Steuerbetrugs bestraft werden kann. Diese unbesehene Kumulation von Strafen in mehreren getrennten Verfahren, wenn eine Handlung verschiedene Steuerstraftatbestände erfüllt, ist fragwürdig. Denn der im Völkerrecht verankerte Grundsatz „ne bis in idem“ verbietet es, eine Person wiederholt wegen des gleichen Sachverhalts strafrechtlich zu verfolgen und zu verurteilen.

Ein Teil der Probleme des geltenden Steuerstrafrechts ist zweifellos darauf zurückzuführen, dass das grundlegende Konzept zumindest bei den direkten Steuern noch auf eine Zeit zurückgeht, in der Steuerstrafen als Verwaltungssanktionen angesehen wurden. Entsprechend war es selbstverständlich, dass die steuerpflichtige Person auch im Strafverfahren zur Mitwirkung verpflichtet war. In der Zwischenzeit hat sich – letztlich aufgrund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte – die Erkenntnis durchgesetzt, dass auch Übertretungsstrafen bei den direkten Steuern echte Kriminalstrafen darstellen und damit dem Beschuldigten die strafprozessualen Verfahrensgarantien gewährt werden müssen. Entsprechend sind die Straf- und Verfahrensbestimmungen zu Gunsten der Beschuldigten schrittweise und punktuell angepasst worden. Wäh-

rend sich damit die Rechtsstellung der Angeschuldigten stetig verbessert hat, sind die Untersuchungsmöglichkeiten der Steuerbehörden, welche die Verfahren wegen Steuerwiderhandlungen durchführen, auf dem ursprünglichen Stand stehen geblieben. Von Waffengleichheit, elementar für ein faires Verfahren, kann im Steuerstrafverfahren keine Rede mehr sein. Den Steuerbehörden fehlen all jene Untersuchungsmittel, die im ordentlichen Strafprozess zum Ausgleich der strafprozessualen Garantien zugunsten der angeschuldigten Person als selbstverständlich gelten.

Die Widersprüche im geltenden Steuerstrafrecht haben sich schliesslich aufgrund der rasanten Entwicklung bei der internationalen Steueramtshilfe in den letzten Jahren weiter vergrössert. Gestützt auf neu abgeschlossene oder angepasste Doppelbesteuerungsabkommen erhebt die Schweiz amtshilfewise Bankinformationen nicht nur bei Verdacht auf Steuerwiderhandlungen, sondern auch für Veranlagungszwecke sowohl der direkten wie der indirekten Steuern und stellt sie dem ersuchenden Staat zur Verfügung. Diesen Zugang zu Bankdaten haben die inländischen Steuerbehörden nicht einmal bei einem Verdacht auf Steuerhinterziehung. Die Ungleichgewichte zwischen den inländischen und den ausländischen Steuerbehörden werden noch dadurch verschärft, dass die schweizerischen Steuerbehörden selbst jene Bankdaten im Regelfall nicht verwenden dürfen, die sie im Einzelfall amtshilfewise erheben und die für den schweizerischen Fiskus von Bedeutung wären.

Diese kurze Übersicht über einige Hauptprobleme des geltenden Steuerstrafrechts zeigt die Notwendigkeit der Revision eindrucklich auf. Sie ist für uns im Grundsatz unbestritten, und wir stimmen den Zielen der Revision zu, wie sie im Erläuternden Bericht (Seite 20) dargestellt sind. Im Folgenden nehmen wir zur Vernehmlassungsvorlage insbesondere zu den Fragen betreffend die direkten Steuern Stellung, weil der Kanton hauptsächlich davon betroffen ist.

## **2. Materielles Steuerstrafrecht**

### **a. Steuerhinterziehung und qualifizierter Tatbestand des Steuerbetrugs**

Das Revisionskonzept sieht vor, dass – wie bisher bei den indirekten Steuern – neu auch bei den direkten Steuern die Steuerhinterziehung als Grundtatbestand ausgestaltet wird, während der Steuerbetrug eine qualifizierte Steuerhinterziehung darstellt. Wie bereits in der GAFI-Vorlage (Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière) vorgesehen, soll die Qualifikation entweder mit der Verwendung von falschen Urkunden (Urkundenmodell, wie bisher) oder mit arglistiger Irreführung oder Bestärkung der Steuerbehörden (Arglistmodell) erfolgen. Zwischen der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug soll somit nicht mehr echte, sondern unechte Konkurrenz vorliegen. Weil aus diesen Gründen die vom Steuerbetrug miterfasste „einfache“ Steuerhinterziehung im gleichen Verfahren und Entscheid zu sanktionieren ist, soll zusätzlich zwingend zu der in der Regel bedingt ausgesprochenen Freiheits- oder Geldstrafe auch die Busse verhängt werden, die im reinen Hinterziehungsverfahren auferlegt wird. Das soll vermeiden, dass das qualifizierte Delikt im Ergebnis milder bestraft wird als der Grundtatbestand.

Wir stimmen der Neuformulierung des Steuerbetrugstatbestands, der eine Kombination des bisherigen Urkundenmodells mit dem aus dem gemeinen Strafrecht und dem Verwaltungsstrafrecht bekannten Arglistmodell darstellt, grundsätzlich zu. Damit sollte es möglich sein, ebenso verwerfliches Verhalten wie das Verwenden von falschen Urkunden, das bisher nur als Hinterziehung geahndet werden kann, strafrechtlich ebenfalls zu erfassen. Das erachten wir, wie wir bereits in unserer Stellungnahme vom 4. Juni 2013 zur GAFI-Vorlage ausgeführt haben, als sachgerecht. Indessen werden die Auswirkungen der Erweiterung des Steuerbetrugstatbestandes bei den direkten Steuern nicht allzu weit gehen, da die arglistige Täuschung in vielen Fällen auch unter Verwendung von falschen Urkunden erfolgen dürfte.

Die Aufhebung der echten Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, gemäss der bisher die Bestrafung für beide Delikte in getrennten Verfahren ausdrücklich vorgesehen ist, erscheint für die Zukunft als die richtige Lösung. Mit Blick auf den unbestrittenen Grundsatz „ne bis in idem“ ist dieser Schritt zu begrüßen. Die vorgesehene Ergänzung der Strafandrohung für

den Steuerbetrug, nicht nur Freiheits- oder Geldstrafe, sondern zwingend auch eine Busse, ist unumgängliche Folge der Neuregelung der Konkurrenzfrage.

#### b. Qualifizierter Steuerbetrug

Fragwürdig ist hingegen der mit der GAFI-Vorlage eingebrachte und hier übernommene Vorschlag des qualifizierten Steuerbetrugs, der als Verbrechen ausgestaltet ist und mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe sowie mit der für die miterfasste Steuerhinterziehung vorgesehenen Busse zu bestrafen wäre. Als Qualifikationsmerkmal vorgesehen sind nicht deklarierte Steuerfaktoren von mindestens 600'000 Franken. Dass dies wenig durchdacht und wohl nur vorgeschlagen ist, um den Finanzintermediären einen einfach zu handhabenden Hinweis zu geben, ab wann sie ihre erhöhten Sorgfaltspflichten wahrnehmen müssen, haben wir bereits in unserer Vernehmlassung vom 4. Juni 2013 zur GAFI-Vorlage ausgeführt. Selbst wenn man die Schwere der Straftat am Taterfolg und nicht am Tatverhalten messen will, bleibt eine solche Limite als Qualifikationsmerkmal untauglich. Denn nicht deklarierte Steuerfaktoren sagen wenig bis nichts über die allenfalls hinterzogene Steuer und damit über den möglichen Deliktserfolg aus. Mit Steuerfaktoren können Einkünfte und Erträge gemeint sein, aber auch Vermögenswerte mit einer Steuerbelastung im Promillebereich. Selbst wenn es sich um nicht deklarierte Einkünfte oder Erträge handelt, können diese mit (allenfalls auch nicht deklarierten) Aufwendungen oder mit Verlusten oder Verlustvorträgen verrechnet werden, so dass im Ergebnis weit tiefere Einkommen oder unter Umständen gar keine unversteuert bleiben. Unklar ist weiter, ob es sich um die Steuerfaktoren einer Steuerperiode oder die Summe aller Steuerfaktoren mehrerer Jahre handelt. Wenn der Deliktserfolg Massstab für die Qualifikation als Verbrechen sein soll, kann dieser folglich nur am hinterzogenen Steuerbetrag gemessen werden.

#### c. Strafbarkeit der juristischen Personen

Vorgeschlagen wird – entsprechend den allgemeinen strafrechtlichen Regeln – auch bei den direkten Steuern auf die uneingeschränkte Strafbarkeit von juristischen Person zu verzichten. Neu sollen in Anwendung des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) die Strafbestimmungen auf diejenigen natürlichen Personen anwendbar sein, die beim Besorgen der Angelegenheiten einer juristischen Person eine Widerhandlung begangen haben (vgl. Art. 6 Abs. 1 VStrR). Ebenso soll die Regelung übernommen werden, dass die juristische Person dennoch bestraft werden kann, wenn die Ermittlung der strafbaren Person unverhältnismässige Untersuchungsmassnahmen erfordern würde und eine Busse von höchstens 5'000 Franken in Betracht fällt (Art. 7 VStrR).

Aufgrund strafrechtlicher Grundsätze könnten wir diesem Vorschlag im Prinzip zustimmen. Indessen ist nicht zu übersehen, dass die bisherige Möglichkeit der Bestrafung einer juristischen Person in der Regel zu einer wesentlichen Verfahrensvereinfachung beigetragen hat, weil die verantwortliche natürliche Person innerhalb des Unternehmens nicht ausfindig gemacht werden musste. Mit anderen Worten führt die vorgeschlagene Regelung zu stark erhöhtem Verwaltungsaufwand im Strafverfahren. Und insbesondere im Bereich der Verfahrenspflichtverletzungen, die als Ordnungswidrigkeiten ausgestaltet und wie bisher mit Höchstbussen bis zu 10'000 Franken bedroht sind, erscheint diese Lösung völlig unverhältnismässig und praxisuntauglich. Daran vermag das „abgekürzte Verfahren“ gemäss Art. 65 Abs. 1 VStrR nichts zu ändern (vgl. dazu unten). Der Vorschlag ist noch einmal grundsätzlich zu überdenken. Zumindest wird es unumgänglich sein, die Bussenhöhe, bis zu der auf die Ermittlung der strafbaren natürlichen Personen verzichtet werden kann, analog zur Regelung bei der Mehrwertsteuer (hier Fr. 100'000.00) massiv zu erhöhen.

In diesem Zusammenhang wird ferner die Frage der Bussenbemessung vertieft zu prüfen sein. Wird die Busse nach der von der juristischen Person hinterzogenen Steuer bemessen (Erläuternder Bericht S. 48), so knüpft man an deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an. Diese kann sich von derjenigen der handelnden natürlichen Person massiv unterscheiden. Bei den im Vergleich zum gemeinen Strafrecht hohen Bussen im Hinterziehungsverfahren ist es von erheblicher Be-

deutung, ob der für die Strafzumessung entscheidende Taterfolg bei der gebüssten Person oder bei einer Drittperson eingetreten ist. Und hier zeigt sich auch die Schwachstelle der vorgeschlagenen Regelung. Eine Busse zu Lasten der ins Recht gefassten natürlichen Person mit geringer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wird gegenüber einem Grossunternehmen ihre Wirkung vollständig verfehlen.

#### d. Konkurrenzfragen bei der Strafzumessung

Erfüllt der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen, so gilt im gemeinen Strafrecht das sog. Asperationsprinzip, d.h. das Gericht verurteilt zu der Strafe der schwersten Straftat und erhöht diese angemessen (Art. 49 Abs. 1 des Strafgesetzbuches; SR 311.0, StGB). Davon abweichend sieht Art. 9 VStrR für Bussen und Umwandlungsstrafen deren Kumulation vor. Während diese Bestimmung und damit das Kumulationsprinzip im Verrechnungssteuergesetz (VStG, vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG) und im Stempelabgabengesetz (StG, vgl. Art. 50 StG) weiterhin Geltung haben soll, erklären Art. 180 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 E-StHG das Kumulationsprinzip bzw. Art. 9 VStrR für nicht anwendbar. Art. 101 Abs. 3 E-MWStG wiederum sieht für die von der Zollverwaltung verfolgten Widerhandlungen das Asperationsprinzip vor. Dasselbe gilt für mehrere von der Eidg. Steuerverwaltung verfolgte Widerhandlungen (Art. 101 Abs. 4 E-MWStG). Im Übrigen soll auch im Mehrwertsteuerbereich das Kumulationsprinzip (wieder) gelten, will doch die Gesetzesvorlage die in Art. 101 Abs. 1 MWStG bisher verankerten Nichtanwendbarkeit von Art. 9 VStrR wieder aufheben.

Noch einmal anders sieht es aus, wenn verschiedene Verwaltungsbehörden zwar in demselben Sachzusammenhang, aber gestützt auf unterschiedliche Steuergesetze bzw. für unterschiedliche Steuerarten (Stempelabgaben, MWSt, VSt) Bussen aussprechen. Liegen bei Beurteilung der Steuerwiderhandlung betr. die direkten Steuern bereits rechtskräftig ausgesprochene Bussen für andere Steuern (MWSt, VSt, Stempelabgaben) vor, so sind diese bei der Strafzumessung angemessen zu berücksichtigen (Art. 181 E-DBG; Art. 59a E-StHG). Für den Fall, dass die Bussen hinsichtlich der direkten Steuern als erste rechtskräftig werden, fehlen dagegen in den andern Steuergesetzen die analogen Bestimmungen. Ob Bussen kumuliert werden oder nicht, hängt somit gemäss Gesetzesvorlage von der zeitlichen Abfolge der verschiedenen Steuerstrafverfahren und damit vom Zufall ab.

Gemäss den Ausführungen im Erläuternden Bericht (S. 51) sind die erwähnten Art. 180 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 E-StHG, die Art. 9 VStrR für nicht anwendbar erklären, so zu verstehen, dass für mehrere Steuerjahre ausgesprochene Hinterziehungsbussen nicht zu kumulieren sind. Anders würde es sich wohl dann verhalten, wenn eine andere kantonale Steuerbehörde aufgrund eines Wohnsitzwechsels der steuerpflichtigen Person für andere Steuerjahre bereits rechtskräftig Bussen ausgesprochen hat. Das Asperationsprinzip könnte in diesem Fall nicht angewandt werden, weil unterschiedliche Behörden zuständig sind (vgl. Erläuternder Bericht zu Art. 181 E-DBG, S. 51). Auch insoweit würde die Strafzumessung dem blossen Zufall überlassen. Darüber hinaus widerspricht die Anwendung des Asperationsprinzips dem Wortlaut von Art. 176 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 55b Abs. 2 E-StHG. Nach diesen Bestimmungen richtet sich die Busse nach der Höhe der hinterzogenen Steuer. Auf eine Bussenbemessung auf der Grundlage des hinterzogenen Steuerbetrags kann das Asperationsprinzip gemäss Art. 49 Abs. 1 StGB nicht anwendbar sein. Dies allein schon deshalb, weil als „schwerste Straftat“ jene gilt, die gemäss abstrakter Strafdrohung des Gesetzes mit der höchsten Strafe bedroht ist, nicht dagegen jene, die nach den konkreten Umständen am schwersten wiegt. Der Strafraum der Steuerhinterziehung ist indes nach oben offen, d.h. der Tatbestand enthält gar keine abstrakte Strafdrohung, auf die Bezug genommen werden könnte.

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

e. Anwendbarkeit der allgemeinen Bestimmungen des BG über das Verwaltungsstrafrecht

Die Gesetzesvorlage geht offenbar davon aus, dass nicht nur die Verfahrensbestimmungen (Art. 19 ff. VStrR), sondern auch die allgemeinen und besonderen Bestimmungen des VStrR (Art. 2 – 18) im Grundsatz auch bei den direkten Steuern anwendbar sein sollen. Dem kann grundsätzlich zugestimmt werden. Das ist im Gesetzesvorschlag jedoch besser und verständlicher umzusetzen. Denn die Anwendbarkeit verschiedener allgemeiner Bestimmungen wird im Entwurf ausdrücklich ausgeschlossen, was aber voraussetzen würde, dass sie als anwendbar erklärt würden. Das trifft aber, weil die Verweisung sowohl im E-DBG als auch im E-StHG unter dem Titel „Rechtspflege“ erfolgt, nur auf die Verfahrensbestimmungen zu. Hier ist Klarheit zu schaffen. Insbesondere wird aus Gründen der Rechtssicherheit konsequent klarzustellen sein, welche allgemeinen Bestimmungen des VStrR durch Spezialbestimmungen im DBG und StHG verdrängt werden bzw. nicht anwendbar sind.

### 3. Verfahrensrecht

a. Allgemein

Mit der Ausgestaltung des Steuerbetrugs als Qualifikationstatbestand der Steuerhinterziehung eng verknüpft ist die vorgeschlagene Vereinheitlichung des Verfahrensrechts. Denn es gehört zum Wesen eines Tatverdachts, dass im Voraus nicht erkennbar ist, wie das Beweisergebnis nach durchgeführter Untersuchung aussehen wird. Möglich ist, dass erste Verdachtsmomente auf ein qualifiziertes Delikt (Steuerbetrug) hinweisen, im Laufe der Ermittlungen aber nur noch Verdachtsgründe für den Grundtatbestand (Steuerhinterziehung) vorliegen. Umgekehrt kann sich der anfängliche Verdacht auf Verwirklichung des Grundtatbestandes im Laufe der Ermittlungen zum Verdacht auf Erfüllung des Qualifikationstatbestandes verdichten. Die Einführung der echten Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug setzt deshalb zwingend ein einheitliches Verfahren mit einheitlichen Untersuchungsmitteln für beide Straftatbestände voraus. Entsprechend können wir dem Vorschlag grundsätzlich zustimmen und begrüßen es, dass nun von der Verfahrensordnung, wie sie in der GAFI-Vorlage noch vorgesehen war, Abstand genommen wurde. Das hat aber zur Folge, dass die beiden Gesetzgebungsprojekte zwingend zu koordinieren und gleichzeitig in Kraft zu setzen sind. Denn es wäre gänzlich unverständlich, wenn die Kantone eine als untauglich erkannte Verfahrensordnung für eine begrenzte Übergangszeit umsetzen müssten, umso mehr als dies nicht unbedeutende personelle und organisatorische Massnahmen zur Folge hätte.

Der Vorschlag zur Vereinheitlichung des Verfahrensrechts geht richtigerweise dahin, die Waffengleichheit zwischen der Steuerbehörde einerseits und der beschuldigten Person andererseits wieder herzustellen. Es liegt deshalb nahe, das erprobte VStrR im Grundsatz auch für die direkten Steuern für anwendbar zu erklären (vgl. Art. 180 Abs. 1 E-DBG; Art. 58 Abs. 1 E-StHG). Es gibt keinen Grund zur Annahme, dass die kantonalen Steuerbehörden nicht ebenso in der Lage wären, die ihnen neu zur Verfügung gestellten Untersuchungsmittel gesetz- und das heisst vor allem verhältnismässig einzusetzen, wie dies bisher bereits die ESTV getan hat. Indessen wird die neue Verfahrensordnung wesentlich anspruchsvoller sein und darum einen Ausbau der Strafabteilung im Steueramt, sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht, erfordern.

Es sind auch die kantonalen Steuerbehörden, die an dem oft zitierten Vertrauensverhältnis zwischen den Bürgerinnen und Bürgern einerseits und den Steuerbehörden andererseits teilhaben. Entsprechend verdienen die kantonalen Steuerbehörden auch Vertrauen dahingehend, dass sie verantwortungsvoll von den Zwangsmassnahmen, insbesondere von der Möglichkeit der Bankauskunft, Gebrauch machen. Dass das Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Staat weiterhin hochgehalten wird, zeigt sich auch darin, dass am Bankgeheimnis, soweit das Veranlagungsverfahren betroffen ist, nicht gerüttelt werden soll.

b. Örtliche Zuständigkeit

Örtlich zuständig für die Durchführung der Steuerstrafverfahren ist gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStrR die Steuerverwaltung bzw. das Strafgericht entweder am Wohnsitz der angeschuldigten

Person oder es gilt der Gerichtsstand des Tatortes gemäss Art. 31 – 37 der Strafprozessordnung (SR 312, StPO). Sofern in einem Straffall nur direkte Steuern betroffen sind, ergibt der Gerichtsstand des Tatortes keinen Sinn, ausser der Ort der Steuerpflicht (auch der sekundären) werde als Tatort bezeichnet. Andernfalls könnte die Konsequenz sein, dass sich eine kantonale Steuerverwaltung gestützt auf das Tatortprinzip mit Steuerstrafverfahren von angeschuldigten Personen befassen müsste, die gar nie bei ihr steuerpflichtig waren. Es ist deshalb im DBG und im StHG eine Spezialregelung für die örtliche Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren vorzusehen. Grundsätzlich wird an die örtliche Steuerpflicht der angeschuldigten Person anzuknüpfen sein. Sind dagegen Steuern zugunsten einer juristischen Person hinterzogen worden, ist deren örtliche Steuerpflicht, die nicht zwingend dem (statutarischen) Sitz gleich zu setzen ist, für die Zuständigkeit als massgebend zu erklären.

Eine angeschuldigte Person kann in den von einer Steuerstrafuntersuchung betroffenen Steuerjahren ihren Wohnsitz (evtl. mehrfach) gewechselt haben. Gestützt auf das Wohnsitzprinzip können deshalb im Recht der direkten Steuern mehrere Kantone für die Bestrafung zuständig sein. Das ist auch dann der Fall, wenn die sekundäre Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit ebenfalls eine örtliche Zuständigkeit begründet. Zu prüfen wäre deshalb, ob in diesen Fällen eine einzige örtliche Zuständigkeit vorzusehen ist.

#### c. Abgekürztes Verfahren

Gemäss Art. 65 Abs. 1 VStrR kann der Strafbescheid ohne vorherige Aufnahme eines Schlussprotokolls erlassen werden, wenn die Widerhandlung offenkundig ist, die Busse nicht mehr als 2'000 Franken beträgt und der Beschuldigte nach Bekanntgabe der Höhe der Busse und der Leistungspflicht ausdrücklich auf jedes Rechtsmittel verzichtet.

Für das Ausfällen von Bussen wegen Nichteinreichens der Steuererklärung, ein Massenfallverfahren, ist diese Verfahrensform wegen des geforderten Rechtsmittelverzichts untauglich. Von jenem Personenkreis, der sich Jahr für Jahr weigert, die geforderte Steuererklärung einzureichen, wird auch keine entsprechende Verzichtserklärung beizubringen sein. Vielmehr ist im Recht der direkten Steuern eine Vorschrift einzufügen, welche für die Ordnungswidrigkeit der Verfahrenspflichtverletzung die direkte Zustellung eines Strafbefehls mit Rechtsmittelbelehrung ohne vorgängige Verfahrenseröffnung vorsieht (vgl. auch Art. 352 ff. StPO).

Für einfache Fälle von Steuerhinterziehung stellt das abgekürzte Verfahren dagegen auch im Bereich der direkten Steuern eine angemessene und sinnvolle Lösung dar, die schon bisher in ähnlicher Weise zur Anwendung gelangt. Vor dem Hintergrund der vergleichsweise hohen, am hinterzogenen Steuerbetrag orientierten Bussen erscheint es jedoch wichtig, das Bussenmaximum von 2'000 Franken erheblich zu erhöhen.

#### 4. Zu einzelnen Bestimmungen

Art. 166 und 194 E-DBG: Die beiden Bestimmungen und die Erläuterungen dazu widersprechen sich. Einerseits soll in Art. 166 Abs. 1, der die Zahlungserleichterungen regelt, der Begriff Bussen gestrichen werden, so dass die Bestimmung für den Bezug von Bussen (und Geldstrafen) nicht mehr anwendbar sein soll. Denn für die Eintreibung von Bussen und Geldstrafen würden neu die Bestimmungen des Strafgesetzbuches gelten, so dass sie bei Nichtbezahlung in Ersatzfreiheitsstrafen umgewandelt werden können, ausgenommen Bussen wegen Ordnungswidrigkeiten (Erläuternder Bericht, S. 45). Demgegenüber verweist Art. 194 E-DBG wie das geltende Recht für den Bezug der Sanktionen in Geldform auf das Steuerbezugsverfahren. Diese Spezialbestimmung geht einer allgemeinen Verweisung auf Verwaltungsstrafrecht und Strafgesetzbuch vor. Dass für den Fall, dass für Busse oder Geldstrafe ein Verlustschein resultiert, subsidiär doch noch die Umwandlung nach Strafgesetzbuch zur Anwendung gelangt, geht aus dieser Bestimmung nicht hervor. Und entgegen den Ausführungen im Erläuternden Bericht zu Art. 194 wird Art. 166 Abs. 1 gerade nicht um den Begriff der Geldstrafe ergänzt. Generell stellen wir die Frage, ob es sinnvoll ist, die Umwandlung in Freiheitsstrafe auch für Übertretungsbussen wegen Steuerhinterziehung vorzusehen, oder ob dies nicht auf Geldstrafen beschränkt werden soll.

Art. 187 E-DBG / Art. 59 E-StHG: Diese Bestimmungen sehen für die Vertretung von Steuerpflichtigen bei Steuerbetrug den Anwaltszwang auch für das Verfahren vor den Verwaltungsbehörden vor. Der dafür angegebene Grund, kein Vertreterwechsel, wenn es zur gerichtlichen Beurteilung kommt, scheint nachvollziehbar. Trotzdem geht dies zu weit. Denn weil am Urkundenmodell festgehalten wird, liegt objektiv bereits ein Steuerbetrug vor, wenn eine falsche Urkunde verwendet wird, z.B. ein selbst hergestellter Lohnausweis oder eine inhaltlich unwahre Erfolgsrechnung. In diesen oft einfach zu beurteilenden Fällen, die grösstenteils im Strafbefehlsverfahren erledigt werden können, wäre es übertrieben, den „normalen“ Steuervertreter nicht zur Vertretung zuzulassen.

Art. 193 Abs. 1 E-DBG / Art. 61 Abs. 1 E-StHG: Anders als das bisherige Recht stellt der Gesetzesvorschlag beim Beginn der Verfolgungsverjährung nun auf die Lösung gemäss Strafgesetzbuch ab, d.h. grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Tatbegehung (Art. 98 Abs. 1 StGB). Damit entsteht eine Disharmonie zur Verwirkungsregelung beim Nachsteuerrecht, das vom Ende der Steuerperiode ausgeht (Art. 152 DBG / Art. 58 Abs. 2 StHG). Es erscheint prüfenswert, ob trotz der einheitlichen Verfahrensregelung für Grund- und Qualifikationstatbestand eine Übereinstimmung von Nachsteuer- und Steuerstrafrecht – auch im Hinblick auf die Dauer der Verjährungsfristen – möglich ist.

Die Ausführungen zur Vollstreckungsverjährung von Bussen und Geldstrafen im Erläuternden Bericht (Seite 60 oben) treffen unter Berücksichtigung von Art. 194 E-DBG nicht zu (vgl. auch die vorstehenden Ausführungen zu Art. 166 und 194 E-DBG).

Art. 72xxx E-StHG: Die Neuregelung des Steuerstrafverfahrens wird – neben der Anpassung der kantonalen Steuergesetze – erhebliche organisatorische Umstellungen in vielen kantonalen Steuerverwaltungen erfordern. Es werden auch grundsätzliche Änderungen der Verfahren, z.B. klare Trennung von Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren, geprüft werden müssen. Hinzu kommt ein zusätzlicher Ausbildungsbedarf. Aus all diesen Gründen müssen genügend lange Übergangsfristen vorgesehen werden. Insbesondere ist zu gewährleisten, dass die neuen gesetzlichen Bestimmungen für die direkte Bundessteuer und die direkten Steuern der Kantone auf den Beginn der gleichen Steuerperiode in Kraft treten.

## **5. Ergebnis**

Wie eingangs anhand von wenigen Punkten aufgezeigt, besteht dringender Revisionsbedarf. Eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts ist überfällig. Insofern stimmen wir dem Bundesrat ohne Einschränkung zu. Die vorliegende Gesetzesvorlage stellt für den Bereich der direkten Steuern im Vergleich zum geltenden Rechtszustand zweifellos einen erheblichen Fortschritt dar, ihre Grundrichtung stimmt. Hingegen ist nicht zu übersehen, dass noch Verbesserungen notwendig sind und der Gesetzesentwurf verschiedentlich der Überarbeitung bedarf. Dabei ist darauf zu achten, dass das Verfahren so einfach wie nur möglich ausgestaltet und nicht die perfekte Lösung gesucht wird. Denn auch das Steuerstrafrecht bleibt ein Stück weit Massenfallrecht, weshalb die Fälle möglichst effizient und kostengünstig erledigt werden sollen.

Im Erläuternden Bericht wird zu Recht zugestanden, dass der zusätzliche Vollzugaufwand zu einem grossen Teil bei den Kantonen anfallen wird. Namentlich wenn die strafprozessualen Untersuchungsmöglichkeiten ausgeschöpft werden müssen, wird der Aufwand zunehmen. Und für diese Fälle, in denen Zeugen und Auskunftspersonen einzuvernehmen und allenfalls Hausdurchsuchungen zu organisieren und durchzuführen sind, werden die Verfahren deutlich aufwendiger. Hinzu kommen die Rechtsmittelverfahren bei Zwangsmassnahmen. Deshalb ist nicht auszuschliessen, dass die Strafabteilung des Steueramtes personell auszubauen ist. Unabdingbar wird auf jeden Fall die Aus- und Weiterbildung im Strafverfahrensrecht sein. Und wie im Bericht ebenfalls richtig dargestellt, werden sich bei Annahme dieser Vorlage in Zukunft die Strafgerichte auch mit den Fällen der Steuerhinterziehung befassen müssen, wenn die beschuldigte Person die gerichtliche Beurteilung verlangt. Gegenüber den heute wenigen Fällen, die wegen Steuerbetrugs gerichtlich beurteilt werden, kann dies eine massive Zunahme ergeben. Entsprechend wird bei Strafgerichten und Staatsanwaltschaft die steuerrechtliche Fachkompetenz auszubauen

sein. Nur dann werden sie in der Lage sein, Steuerveranlagungen sachkundig zu überprüfen und allenfalls auch die hinterzogene Steuer korrekt zu berechnen.

Aus all diesen Gründen sind – wo immer möglich – einfache Lösungen vorzuziehen, damit die grösstenteils bei den Kantonen anfallenden Vollzugskosten tief gehalten werden können. Insbesondere ist auf das mit der GAFI-Vorlage vorgeschlagene Verfahrensrecht auch übergangsrechtlich zu verzichten.

Abschliessend danken wir Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und ersuchen Sie, unsere Ausführungen zu prüfen und sie bei der Überarbeitung und definitiven Formulierung der Revisionsvorlage zu berücksichtigen.

Freundliche Grüsse

IM NAMEN DES REGIERUNGSRATES

sig. Esther Gassler  
Frau Landammann

sig. Andreas Eng  
Staatsschreiber

Kopie an: [vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch) (Word- und PDF-Format)