

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 18. September 2013

1030. Revision des Steuerstrafrechts (Vernehmlassung)

Das Steuerstrafrecht dient der Durchsetzung des Steuerrechts und letztlich auch der Steuergerechtigkeit. Dieser Bedeutung wird das geltende Recht nicht mehr gerecht, finden sich doch die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen in verschiedenen Gesetzen und sind weder die Straftatbestände noch das Verfahrensrecht einheitlich geregelt. Ein und derselbe Lebenssachverhalt kann zudem zur Mehrfachbestrafung derselben Person durch verschiedene Behörden führen. Ausserdem sind die Untersuchungsmittel der Behörden je nach anwendbarem Verfahrensrecht unterschiedlich. Ziel der Vorlage ist deshalb, einerseits das Verfahrensrecht für alle Steuerstrafverfahren zu vereinheitlichen und anderseits unabhängig von der betroffenen Steuer möglichst einheitlich ausgestaltete Straftatbestände zu schaffen.

Das geltende Recht sieht für die einzelnen Steuerarten materiell unterschiedliche Straftatbestände mit unterschiedlichen Strafandrohungen vor. Hervorzuheben ist insbesondere das unterschiedlich ausgestaltete Verhältnis zwischen dem Übertretungstatbestand der Steuerhinterziehung und dem Vergehens- oder Verbrechenstatbestand des Abgabe- bzw. Steuerbetrugs. Im Bereich der indirekten Steuern (Mehrwertsteuer, Stempelabgaben, Verrechnungssteuer) besteht zwischen Steuerhinterziehung und Abgabebetrug unechte Konkurrenz, d.h., bei einer Bestrafung wegen Abgabebetrugs erfolgt nicht auch noch eine Strafe wegen Steuerhinterziehung. Demgegenüber erfolgt im Bereich der direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer, Gewinn- und Kapitalsteuer) bei einer Bestrafung wegen Steuerbetrugs auch noch eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung (echte Konkurrenz).

Das Steuerstrafverfahren richtet sich bei den indirekten Steuern nach dem Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0). Im Bereich der direkten Steuern werden neben den Vorschriften über das Veranlagungsverfahren die allgemeinen strafprozessualen Grundsätze angewendet.

Die kantonalen Steuerbehörden verfügen im Bereich der direkten Steuern für Steuerhinterziehungsverfahren über keine strafprozessualen Zwangsmittel (Beschlagnahmung von Beweismitteln, Hausdurchsuchungen usw.) und keinen Zugang zu Bankdaten, es stehen ihnen nur die Mittel des Veranlagungsverfahrens zur Verfügung. Liegt hingegen ein Steuerbetrug vor, können die Staatsanwaltschaften, die diese Verfahren

gestützt auf die StPO durchführen, sämtliche Zwangsmittel einsetzen und das Bankgeheimnis wird durchbrochen. Für die von der EStV durchgeführten Strafverfahren betreffend indirekte Steuern stehen ebenfalls sämtliche strafprozessualen Zwangsmittel und der Zugang zu Bankdaten zur Verfügung. Aufgrund des Urteils des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) vom 3. Mai 2001 musste das Steuerstrafrecht der direkten Steuern (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und gleich datiertes Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) EMRK-konform ausgestaltet werden. Insbesondere ist die angeschuldigte Person bei Einleitung des Steuerstrafverfahrens nun ausdrücklich auf ihr Recht, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern, hinzuweisen. Dies hat dazu geführt, dass die zu einem fairen Verfahren gehörende Waffengleichheit zwischen Strafuntersuchungsbehörde und angeschuldigter Person nicht mehr gewährleistet ist.

Die Lage hat sich aufgrund der rasanten Entwicklung bei der internationalen Steueramtshilfe in den letzten Jahren noch weiter verschärft. Gestützt auf die neu abgeschlossenen oder angepassten Doppelbesteuerungsabkommen werden Bankinformationen nicht nur bei Verdacht auf Steuerwiderhandlungen, sondern auch für Veranlagungszwecke sowohl hinsichtlich der direkten als auch der indirekten Steuern amtshilfewise erhoben und dem ersuchenden Staat zur Verfügung gestellt. Die Ungleichgewichte zwischen den inländischen und den ausländischen Steuerbehörden werden noch dadurch verstärkt, dass selbst jene Bankdaten im Regelfall von den schweizerischen Steuerbehörden nicht verwertet werden dürfen, die im Einzelfall amtshilfewise erhoben werden und für den schweizerischen Fiskus von Bedeutung wären.

Ausserdem bedingt die Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlung der Groupe d’Action Financière (GAFI) und der mit dieser Revision eingeführten neuen Tatbestände, dass den Steuerbehörden griffige Untersuchungsmittel zur Verfügung stehen.

Mit der vorgeschlagenen Revision des Steuerstrafrechts sollen die Schwächen des geltenden Rechts behoben werden. Dabei werden die Straftatbestände neu soweit möglich nach vergleichbaren Tatbestandsmerkmalen aufgebaut, wobei als Grundtatbestand die unrechtmässige Steuerverkürzung gilt. Darauf aufbauend, werden qualifizierte Tatbestände (Steuerbetrug) definiert. Deren qualifizierende Elemente sind dabei entweder die arglistige Vorgehensweise oder die Verwendung falscher Urkunden zwecks Täuschung der Steuerbehörden. Die Ausgestaltung der Steuerstraftatbestände soll auch den Anforderungen der GAFI genügen. Da die Verfolgung und Beurteilung von Steuerwiderhandlun-

gen besondere Fachkenntnisse der jeweils betroffenen Steuerart voraussetzen, soll die Kompetenz zur Strafverfolgung und zum Entscheid so weit als möglich in der Zuständigkeit der Steuerbehörden liegen, die über diese Fachkenntnisse verfügen. Die Vereinheitlichung des Verfahrensrechts für die direkten und die indirekten Steuern soll auf der Grundlage des Verwaltungsstrafrechts des Bundes (VStrR) erfolgen, das heute bereits für die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen die Mehrwert- und die Verrechnungssteuer sowie die Stempelabgaben gilt. Dieses Strafverfahrensgesetz trägt den Besonderheiten solcher Verfahren Rechnung und ermöglicht es, das Ungleichgewicht zwischen den Untersuchungsmöglichkeiten der Steuerbehörden im Bereich der direkten Steuern einerseits und den Rechten der Beschuldigten anderseits zu beseitigen.

Auf Antrag der Finanzdirektion
beschliesst der Regierungsrat:

I. Schreiben an das Eidgenössische Finanzdepartement (auch in elektronischer Form in PDF- und Word-Version an vernehmlassungen@estv.admin.ch):

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 29. Mai 2013, mit dem Sie uns den Entwurf zu einem geplanten Bundesgesetz betreffend die Revision des Steuerstrafrechts zur Stellungnahme unterbreiten. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

1. Zu den Zielen der Vorlage

Wir begrüssen die Hauptziele der Vorlage, das uneinheitliche materielle Steuerstrafrecht und die verschiedenen Steuerstrafprozesse für die direkten und die indirekten Steuern zu vereinheitlichen. Auch unterstützen wir die Absicht der Revision, eine effiziente und wirksame Aufklärung von Steuerstrftaten sicherzustellen und gleichzeitig eine Über- bzw. Doppelbelastung zu vermeiden.

2. Beurteilung der Hauptrevisionsvorschläge

Systemwechsel bei der Ausgestaltung der Straftatbestände:

Gemäss Vorlage wird neu auch bei den direkten Steuern die Steuerhinterziehung als Grundtatbestand ausgestaltet, während der Steuerbetrug eine qualifizierte Steuerhinterziehung darstellt. Im Gegensatz zum heutigen Steuerbetrug wird damit ebenfalls eine Steuerverkürzung vorausgesetzt. Zwischen der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug

liegt nicht mehr echte, sondern unechte Konkurrenz vor. Das ist nicht zuletzt mit Blick auf den rechtsstaatlichen Grundsatz «ne bis in idem» (niemand soll zweimal für die gleiche Tat bestraft werden) zu begründen.

Während der Abgabebetrug bei den indirekten Steuern im geltenden Recht durch das Merkmal der Arglist von der Steuerhinterziehung abgegrenzt wird, ist beim Steuerbetrug bei den direkten Steuern die Verwendung falscher Urkunden das qualifizierende Merkmal. Im neu vorgeschlagenen Steuerbetrugstatbestand wird das Arglistmerkmal auch für die direkten Steuern eingefügt. Steuerbetrug begeht neu, wer vorsätzlich falsche Urkunden zur Täuschung der Steuerbehörden verwendet oder wer absichtlich die Steuerbehörde durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt. Mit dem Arglistkriterium ist man in der Lage, der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens Rechnung zu tragen und auch denjenigen wegen Steuerbetrugs zu bestrafen, der zwar keine Urkunden gefälscht hat, jedoch zum Beispiel ein ganzes Lügengebäude errichtet hat, um Steuern zu hinterziehen. Mit dieser Umschreibung wird auch den Anforderungen des internationalen Rechts Genüge getan. Was im Bereich der direkten Steuern unter arglistigem Verhalten zu verstehen ist, erscheint im heutigen Zeitpunkt allerdings noch unklar und wird durch die Rechtsprechung zu konkretisieren sein. Bei einer sehr restriktiven Auslegung der Arglist bleibt es faktisch beim Urkundenmodell. Eine allzu weite Auslegung könnte anderseits dazu führen, dass praktisch sämtliche Fälle von vorsätzlicher Steuerhinterziehung als Steuerbetrug zu qualifizieren sind.

In Bezug auf den vorgesehenen Verbrechenstatbestand (als Vortat zur Geldwäscherei) kann grundsätzlich auf das in der Vernehmlassung zur GAFI-Vorlage Gesagte verwiesen werden (RRB Nr. 630/2013). Dort wurde insbesondere ausgeführt, dass ein Mindestbetrag von «nicht deklarierten Steuerfaktoren» ein untaugliches Kriterium zur Abgrenzung des Verbrechenstatbestandes vom Vergehenstatbestand darstellt und stattdessen auf die hinterzogenen Steuern abzustellen ist.

Angeglichen werden die Strafandrohungen in der Vernehmlassungsvorlage insofern, als nun auch bei den direkten Steuern für die Steuerhinterziehung auf die Androhung einer Mindestbusse verzichtet wird; bisher galt eine Mindestbusse von einem Drittel des hinterzogenen Steuerbetrages. Dies ermöglicht die Festsetzung der im Einzelfall schuldangemessenen Busse und entspricht damit strafrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen. Bei der qualifizierten Steuerhinterziehung ist zusätzlich zur Freiheits- bzw. Geldstrafe eine Busse auszusprechen, die sich nach dem Strafmaß des entsprechenden Grundtatbestandes richtet. Dies erweist sich als notwendig. Bei den direkten Steuern richtet sich die Busse für die Steuerhinterziehung nach dem hinterzogenen

Steuerbetrag und ist damit nach oben unbegrenzt. Ausserdem kann der Vollzug von Bussen nicht bedingt ausgesprochen und somit nicht aufgeschoben werden. Könnte der Steuerbetrug nur mit einer betragsmässig begrenzten und in der Praxis in aller Regel nur bedingten Geldstrafe geahndet werden, würde das schwerere Delikt des Steuerbetrugs faktisch milder bestraft als die einfache Steuerhinterziehung.

Örtliche und sachliche Zuständigkeit:

Für die Veranlagung und den Bezug der direkten Steuern sind die Kantone zuständig, für die Veranlagung und den Bezug der indirekten Steuern hingegen der Bund. Dementsprechend geht die Vernehmlassungsvorlage davon aus, dass an der bisherigen Zuständigkeitsordnung keine Änderung vorgenommen wird. Der Bund bleibt zuständig für die Strafverfahren im Bereich der indirekten Steuern und die Kantone sind weiterhin für die Strafverfahren im Bereich der direkten Steuern zuständig, was zu begrüssen ist.

Wie bisher bei den indirekten Steuern ist nun auch im Bereich der direkten Steuern vorgesehen, dass die Untersuchung sowohl der einfachen als auch der qualifizierten Steuerhinterziehung (d.h. des Steuerbetrugs) den Steuerbehörden obliegt. Anders als im geltenden Recht ist bei Verdacht auf Steuerbetrug die Überweisung der Akten an die Staatsanwaltschaft erst vorgesehen, wenn die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Voraussetzungen für das Verhängen einer Freiheitsstrafe oder einer freiheitsentziehenden Massnahme für gegeben hält oder wenn die angeschuldigte Person eine gerichtliche Beurteilung verlangt hat (Art. 73 Abs. 1 VStrR). Die damit verbundene Zusatzbelastung der kantonalen Staatsanwaltschaften und Strafgerichte dürfte sich in engen Grenzen halten.

Nicht zu verkennen ist indessen, dass mit dieser Lösung dem in der StPO verankerten Staatsanwaltschaftsmodell nicht nachgelebt wird. Letzteres sieht vor, dass die Staatsanwaltschaft die gesamte Untersuchung leitet und Gerichte lediglich bei Anordnungen von Zwangsmassnahmen kontrollierend eingreifen. Folgt man dem Vorschlag in der Vernehmlassungsvorlage, sind die kantonalen Steuerbehörden für die Untersuchung sämtlicher Steuerstrafaten zuständig, die Staatsanwaltschaft ist nur dann in ein Steuerstrafverfahren involviert, wenn die (Vor-)Untersuchung ergibt, dass eine Freiheitsstrafe auszufällen ist, oder wenn ein Beschuldigter die gerichtliche Überprüfung der Busse wegen Steuerhinterziehung verlangt. Sämtliche einfachen Steuerhinterziehungen sowie Steuerbetrüge, bei denen bloss eine Geldstrafe auszufällen ist, würden somit durch die Steuerbehörden untersucht und erinstanzlich beurteilt. Sollten im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens weitere Delikte entdeckt werden, so sind diese wie bisher bei den zuständigen Stellen anzuzeigen.

Da die Abgrenzung zwischen dem Grundtatbestand der Steuerhinterziehung und dem qualifizierten Tatbestand des Steuerbetrugs gemäss künftigem Konzept – im Gegensatz zum heutigen Steuerbetrug, der lediglich ein Urkundendelikt darstellt – wie vorstehend erwähnt unscharf ist, wird es ohne vertiefte Untersuchung des Einzelfalles nicht möglich sein, zu beurteilen, ob eine qualifizierte Steuerhinterziehung vorliegt oder bloss eine einfache Steuerhinterziehung. Es ist deshalb unzweckmässig, die Staatsanwaltschaften für die Untersuchung von Steuerbetrugsfällen zuständig zu erklären (vergleiche dazu auch die nachstehenden einleitenden Bemerkungen zum Verfahrensrecht).

Der grosse Vorteil des vorgeschlagenen Zuständigkeitskonzepts ist, dass die Steuerbehörden, die über das unabdingbare steuerrechtliche Fachwissen verfügen, alle Fälle von vermuteten Steuerstraffällen untersuchen können. Nachdem beim Steuerbetrug neu auch eine Busse auszufallen ist, die sich nach dem hinterzogenen Steuerbetrag bemisst, muss in allen Fällen gestützt auf die in der Untersuchung gewonnenen Erkenntnisse eine Steuerveranlagung und Steuerberechnung vorgenommen werden. Zu bedenken ist sodann, dass es sich bei Steuerhinterziehungen um Massenfälle handelt. Auch künftig wird bei der weit überwiegenden Anzahl aller Fälle eine einfache Steuerhinterziehung vorliegen, häufig sogar im Bagatellbereich. Die vorgeschlagene Regelung bietet somit auch Gewähr dafür, dass die grosse Mehrheit der Fälle weiterhin effizient und ohne Inanspruchnahme der kantonalen Staatsanwaltschaften erledigt werden kann. Die Staatsanwaltschaft muss sich somit nur dann mit Steuerstrafrecht befassen, wenn sich im Verlaufe dieser Untersuchung ergibt, dass ein mit Freiheitsstrafe zu ahndender Steuerbetrug vorliegt. Für die betroffenen Steuerpflichtigen dürfte es zudem weniger belastend sein, wenn die Verfahren weitestgehend von den Steuerbehörden durchgeführt werden.

Anderseits muss berücksichtigt werden, dass aufgrund der Ausdehnung der Untersuchungsmittel auch den rechtsstaatlichen Anliegen angemessen Rechnung zu tragen ist. Art. 20 VStrR verlangt für die mit Steuerstrafverfahren betrauten Beamten eine besondere Ausbildung. Im Kanton Zürich beschäftigen sich ausschliesslich Juristinnen und Juristen mit Steuerhinterziehungsverfahren. Diese Personen befassen sich ausschliesslich mit Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren und sind deshalb auch im allgemeinen Strafprozessrecht besonders geschult. Sie müssten sich noch mit den Besonderheiten des VStrR vertraut machen. Sollten jedoch die Staatsanwaltschaften mit der Untersuchung von Steuerbetrugsfällen betraut werden, müssten sie die dafür notwendigen vertieften Steuerrechts- und Buchhaltungskenntnisse erwerben, um die Steuerstraffälle fachmännisch und innert nützlicher Frist erle-

digen zu können. Der Erledigung der Steuerstrafverfahren innert nützlicher Frist kommt dabei besondere Bedeutung zu, weil aufgrund des hängigen Strafverfahrens unter Umständen mit den Veranlagungen für die Folgejahre zugewartet werden muss.

Gemäss bisheriger Rechtsprechung hat ein mittels falscher Urkunden begangener Steuerbetrug regelmässig zu einer Bestrafung wegen Steuerbetrugs und Urkundenfälschung geführt (echte Konkurrenz). Bleibt es bei der vorgeschlagenen sachlichen Zuständigkeitsregelung, ergibt sich das Problem, dass für die Untersuchung des Steuerbetrugs die Steuerbehörden zuständig wären, für die Urkundenfälschung die Staatsanwaltschaft. Nachdem nun auch für die direkten Steuern das Arglistmodell eingeführt wird, liesse es sich allenfalls rechtfertigen, neu von einer unechten Konkurrenz zwischen Steuerbetrug und Urkundenfälschung auszugehen, mit der Konsequenz, dass eine Steuerbetrügerin oder ein Steuerbetrüger nur noch einmal bestraft wird. Eine entsprechende Klärung im Gesetzestext ist wünschenswert.

Örtlich zuständig für die Durchführung der Steuerstrafverfahren ist gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStrR die Steuerverwaltung bzw. das Strafgericht entweder am Wohnsitz der angeschuldigten Person oder es gilt der Gerichtsstand des Tatortes gemäss Art. 31–37 StPO. Die Konsequenz könnte sein, dass sich eine Steuerverwaltung gestützt auf das Tatortprinzip mit Steuerstrafverfahren von angeschuldigten Personen befasst müsste, die gar nie bei ihr steuerpflichtig waren, was nicht sinnvoll ist. Es ist deshalb im DBG und StHG eine Spezialregelung für die örtliche Zuständigkeit im Steuerstrafverfahren vorzusehen, die den Ort, an dem die beschuldigte Person steuerpflichtig war, für massgebend erklärt. Sind Steuern zugunsten einer juristischen Person hinterzogen worden, ist der Ort, an dem diese zur Zeit der Straftat steuerpflichtig war, als massgebend zu erklären. Zuständig für das Steuerstrafverfahren wäre so jeweils der gleiche Kanton, der auch für das Nachsteuerverfahren zuständig ist.

Verfahrensrecht:

Mit der Ausgestaltung des Steuerbetrugs als qualifizierter Steuerhinterziehung eng verknüpft ist die vorgeschlagene Vereinheitlichung des Verfahrensrechts. Es gehört zum Wesen eines Tatverdachts, dass im Voraus nicht erkennbar ist, wie das Beweisergebnis nach durchgeföhrter 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) bestehen bleiben. Umgekehrt kann sich der anfängliche Verdacht auf Verwirklichung des Grundtatbestands im Laufe der Er-

mittlungen zum Verdacht auf Erfüllung des Steuerbetrugs verdichten. Die Einführung der unechten Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug setzt deshalb ein einheitliches Verfahren mit einheitlichen Untersuchungsmitteln für beide Straftatbestände voraus. Die Untersuchungsmittel können vernünftigerweise nicht mit Blick auf die letztlich geahndete Straftat schon zum vorneherein eingeschränkt werden, und das Verfahren muss für die einfache und die qualifizierte Steuerhinterziehung dasselbe sein, denn erst die Untersuchung bringt zutage, welche Straftat tatsächlich begangen wurde.

Es ist nachvollziehbar, 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. Der enge Zusammenhang von Steuerstrafrecht und (Nach-)Steuerrecht, insbesondere die Abhängigkeit der Busse von den Nachsteuern, und der Umstand, dass so oder anders die meisten Fälle durch die Steuerbehörden zu untersuchen und zu beurteilen sein werden, spricht für die Anwendung des VStrR. An dieser Stelle ist auch auf Art. 63 Abs. 2 VStR hinzuweisen. Dieser erlaubt es, den Strafbescheid mit der Nachsteuerverfügung zu verbinden, was der bisherigen Praxis des Kantons Zürich entspricht und aus verfahrensökonomischen Gründen sinnvoll ist.

Grundsätzlich wäre jedoch auch die Anwendbarkeit der StPO denkbar, insbesondere weil die StPO in Art. 357 auch eine Regelung für die Beurteilungen von Übertretungen enthält, die Zwangsmassnahmen zulässt. Damit könnte aber die mit der Vorlage beabsichtigte Vereinheitlichung des Verfahrensrechts im Steuerstrafrecht unter Umständen nicht erreicht werden, falls nämlich die Bestimmungen der StPO nicht ohne Weiteres für Strafverfahren betreffend indirekte Steuern für anwendbar erklärt werden können. Nicht zu übersehen ist anderseits, dass bei Anwendbarkeit des VStrR die Staatsanwaltschaften und Strafgerichte für die sie betreffenden Fälle auch VStrR anzuwenden haben, was fragwürdig ist.

Aus der Vorlage geht sodann nicht klar hervor, dass sowohl die verfahrensrechtlichen als auch die materiellen Normen des VStrR zur Anwendung gelangen sollen. Nicht anwendbare Bestimmungen, die nicht durch Spezialbestimmungen im DBG und StHG verdrängt werden, wären zudem aus Gründen der Rechtssicherheit ausdrücklich zu bezeichnen (wie dies Art. 180 Abs. 2 E-DHG und Art. 58 Abs. 2 E-StHG bereits ansatzweise machen).

Gesamthaft ergibt sich eine mehrstufige Gesetzeshierarchie. Finden sich im DBG und StHG keine Spezialbestimmungen, ist das VStrR anwendbar. Art. 2 VStrR seinerseits erklärt die allgemeinen Bestimmungen

des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0) für anwendbar, soweit «dieses Gesetz oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt». Dadurch, dass das VStrR als allgemein anwendbar erklärt wird, wird sichergestellt, dass jede Änderung des VStrR (und des StGB) unmittelbar ins Steuerstrafrecht einfließt, ohne dass das DBG oder das StHG geändert werden muss. Ein derartiges Gesetzeswerk ist allerdings in der Rechtsanwendung sehr anspruchsvoll.

Im Bereich des Verfahrensrechts bleiben damit noch einige wichtige Fragen unbeantwortet. Es drängt sich daher auf, den gesamten verfahrensrechtlichen Bereich nochmals vertieft zu prüfen und zu überarbeiten.

Untersuchungsmittel:

Die vorgeschlagene Vereinheitlichung des Verfahrensrechts geht in Richtung Wiederherstellung der Waffengleichheit zwischen der Steuerbehörde einerseits und der steuerpflichtigen Person anderseits. Es gibt an sich keinen Grund zur Annahme, dass die kantonalen Steuerbehörden nicht in der Lage wären, die ihnen neu zur Verfügung gestellten Untersuchungsmittel gesetz- und das heisst vor allem auch verhältnismässig einzusetzen, wie dies bisher bereits die EStV im Rahmen der besonderen Untersuchungen getan hat. Es sind auch die kantonalen Steuerbehörden, die an dem oft erwähnten Vertrauensverhältnis zwischen den Bürgerinnen und Bürgern einerseits und den Steuerbehörden anderseits teilhaben. Entsprechend verdienen die kantonalen Steuerbehörden auch Vertrauen dahingehend, dass sie insbesondere von der Möglichkeit der Bankauskunft verantwortungsvoll Gebrauch machen. Dass der Wert des Vertrauensverhältnisses zwischen Privaten und Staat weiterhin hochgehalten wird, zeigt sich auch daran, dass am Bankgeheimnis, soweit das Veranlagungsverfahren betroffen ist, nicht gerüttelt werden soll.

Fraglich wäre dagegen, welche Signale mit einem Festhalten am Bankgeheimnis auch bei konkreten Verdachtsfällen ausgesendet würden. Er gibt beispielsweise eine Querkontrolle, dass der Rechnungssteller von Unterhaltskosten weder den Arbeitserlös noch das auf der Rechnung aufgeführte Bankkonto deklariert, liegt der Verdacht nahe, dass auf dieses Konto nicht nur dieses eine Mal Erlös aus Schwarzarbeit geflossen ist. Ist die steuerpflichtige Person nicht bereit, die entsprechenden Kontoauszüge offenzulegen, so stellt es – im Hinblick auf die Durchsetzung des Steuerrechts – eine angemessene Reaktion des Staates dar, den Weg zur Bankauskunft zu öffnen. Zu bedenken ist weiter, dass alleine die gesetzliche Möglichkeit des Einsatzes von Zwangsmitteln bzw. des Zugangs zu Bankdaten eine nicht zu unterschätzende präventive Wirkung haben wird.

Mit Blick auf die vorgeschlagene Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen einer Strafuntersuchung wegen Hinterziehung direkter Steuern ist ferner zu berücksichtigen, dass die Veranlagung von Einkommen und Vermögen die massgebende Grundlage für die Vergabe einer immer grösseren Zahl von staatlichen Leistungen darstellt. Zu erwähnen sind hier Stipendien, Prämienverbilligungen für Krankenkassen, Ergänzungsleistungen für AHV/IV und die Sozialhilfe.

Was schliesslich die internationale Entwicklung betrifft, so hat diese dazu geführt, dass die Schweiz dem Ausland nun nicht nur bei Verdacht auf Steuerhinterziehung, sondern bereits für Veranlagungszwecke sowohl hinsichtlich direkter wie auch indirekter Steuern Amtshilfe leistet und dabei auch Bankdaten übermittelt. Den inländischen Steuerbehörden stehen diese hingegen nicht einmal bei einem Verdacht auf Steuerhinterziehung, geschweige denn im Veranlagungsverfahren zur Verfügung. Eine derartige Ungleichbehandlung der inländischen gegenüber den ausländischen Steuerbehörden lässt sich rechtlich kaum begründen. Dass die Gesetzesvorlage im Rahmen der inländischen Steuerveranlagungsverfahren keine Aufhebung des Bankgeheimnisses vorsieht und insofern nicht zu einer Gleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Steuerbehörden führt, ist politisch durchaus verständlich. Die internationale Dimension zeigt indessen, dass die vorgeschlagene begrenzte Öffnung des Bankgeheimnisses wenigstens bei einem konkreten Verdacht auf Steuerhinterziehung gerechtfertigt wäre. Dieser Schritt ist nicht zuletzt auch mit Blick auf die vom Bundesrat verfolgte Weissgoldstrategie konsequent. Die Schweiz hat kein Interesse daran, international in den Ruf zu geraten, für Steuerhinterziehende sei die Wohnsitzverlegung in die Schweiz der beste Schutz.

3. Zu weiteren vorgeschlagenen Neuerungen

Strafbarkeit der juristischen Person:

Juristische Personen können nach geltendem Recht wegen Verfahrenspflichtverletzung und wegen Steuerhinterziehung belangt werden. Wurden bei der Steuerhinterziehung der juristischen Person falsche Urkunden verwendet, wird das vorsätzlich handelnde Organ zusätzlich wegen Steuerbetrugs bestraft. Die Strafbarkeit juristischer Personen im Steuerstrafrecht lässt sich damit begründen, dass sie einerseits als Rechtsperson ihre steuerlichen Verfahrenspflichten verletzt und anderseits der Erfolg, die Steuerverkürzung, direkt bei ihr eintritt.

Da im neuen System aber zu Recht die echte Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aufgegeben wird, ist das Festhalten an der bisherigen Ordnung nicht ohne Weiteres möglich. Da bei

Steuerbetrug auch eine Freiheitsstrafe droht, kann sich diese Strafandrohung nur gegen eine natürliche Person richten. Wollte man an der Strafbarkeit der juristischen Person festhalten, müsste man einen neuen Steuerbetrugstatbestand für diese schaffen und die Strafbestimmungen wegen Steuerhinterziehung und Verfahrenspflichtverletzungen aufleben lassen. Ausserdem müsste gesetzlich geregelt werden, ob und in welchem Ausmass zusätzlich zur juristischen Person noch das handelnde Organ bestraft werden soll. Die zusätzliche Bestrafung des handelnden Organs wäre grundsätzlich zulässig und würde nicht gegen das Verbot der Doppelbestrafung («ne bis in idem») verstossen, da keine Täteridentität besteht.

Wird die Strafbarkeit der juristischen Person tatsächlich aufgehoben, dürften in der Praxis die Ermittlung des verantwortlichen Organs und der Nachweis von dessen Verschulden auch mit den neuen Untersuchungsmitteln oft schwierig sein. Gestützt auf Art. 7 VStrR kann bei Bussen unter Fr. 5000 von der Bestrafung der natürlichen Person Umgang genommen und der juristischen Person eine Busse auferlegt werden, sofern die Ermittlung der verantwortlichen Person zu unverhältnismässigem Aufwand führt. Da in der Praxis die Bussen bei den juristischen Personen häufig über diesem Betrag liegen, müsste dieser Schwellenwert indessen deutlich erhöht werden.

Denkbar wäre auch eine Norm analog Art. 100 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWStG; SR 641.20): «Fällt eine Busse von höchstens Fr. 100 000 in Betracht und würde die Ermittlung der nach Artikel 6 VStrR strafbaren Personen Untersuchungsmassnahmen bedingen, die im Hinblick auf die verwirkte Strafe unverhältnismässig wären, so kann die Behörde von einer Verfolgung dieser Personen absehen und an ihrer Stelle den Geschäftsbetrieb (Art. 7 VStrR) zur Bezahlung der Busse verurteilen.» Mit dem Einführen einer Bestimmung in Analogie zu Art. 100 MWStG könnten auch dort Strafen ausgesprochen werden, wo die schuldhaft handelnde natürliche Person nicht ermittelt werden kann. So könnte eine nicht vertretbare Bestrafungslücke geschlossen werden.

Gemäss Art. 176 E-DBG wird mit Busse bestraft, wer als steuerpflichtige Person schuldhaft eine Unterbesteuerung bewirkt. Wenn aber eine natürliche Person für einen Geschäftsbetrieb handelt, ist gerade nicht sie, sondern die juristische Person die «steuerpflichtige Person». Aus dem vorgeschlagenen Gesetzestext geht nicht hervor, dass sich die natürliche Person strafbar macht, wenn sie als Organ für eine juristische Person ein Steuerdelikt begeht. Ausserdem ist aus der Norm nicht ersichtlich, dass sich die Busse nach der hinterzogenen Steuer der juristischen Person bemisst. Eine entsprechende Verdeutlichung im DBG und StHG, wonach

eine natürliche Person, die mit Wirkung für eine juristische Person handelt, persönlich strafbar ist, und sich die Busse in diesen Fällen nach der hinterzogenen Steuer der juristischen Person richtet, ist unseres Erachtens aus verfassungsrechtlichen Gründen zwingend (Gebot der Bestimmtheit gesetzlicher Strafnormen).

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 Fr. 2000 beträgt und die oder der Beschuldigte nach Bekanntgabe des Bussenbetrags und der Leistungspflicht ausdrücklich auf jedes Rechtsmittel verzichtet.

Für die sehr zahlreichen (Bagatell-)Verfahren gegen steuerpflichtige Personen, die wegen Nichteinreichens der Steuererklärung bestraft werden, ist diese Verfahrensform wegen des geforderten Rechtsmittelverzichts nicht zweckdienlich. 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, die für die Ordnungswidrigkeit der Verfahrenspflichtverletzung die direkte Zustellung eines Strafbescheids mit Rechtsmittelbelehrung ohne vorgängige Verfahrenseröffnung vorsieht. In verschiedenen kantonalen Steuergesetzen, so auch im Zürcher Steuergesetz, ist diese Vorgehensweise bereits ausdrücklich festgelegt.

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

Asperationsprinzip:

Erfüllt die Täterin oder der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen, so gilt im gemeinen Strafrecht das sogenannte Asperationsprinzip, d. h., das Gericht verurteilt zu der Strafe der schwersten Straftat und erhöht diese angemessen (Art. 49 Abs. 1 StGB). Davon abweichend, sieht Art. 9 VStrR für Bussen und Umwandlungsstrafen deren Kumulation vor. Während diese Bestimmung und damit das Kumulationsprinzip im Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.211; vgl. Art. 67 Abs. 1) und im Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10; vgl. Art. 50) weiterhin Geltung hat, soll das Kumulationsprinzip gemäss Vorlage bei den direkten Steuern nicht an-

wendbar sein. Art. 101 Abs. 3 E-MWStG wiederum sieht für die von der Zollverwaltung verfolgten Widerhandlungen das Asperationsprinzip vor. Dasselbe gilt für mehrere von der EStV verfolgte Widerhandlungen (Art. 101 Abs. 4 E-MWStG). Im Übrigen soll auch im Mehrwertsteuerbereich das Kumulationsprinzip (wieder) gelten, sieht die Gesetzesvorlage doch die Aufhebung der in Art. 101 Abs. 1 MWStG bisher verankerten Nichtanwendbarkeit von Art. 9 VStrR vor.

Noch einmal anders sieht es aus, wenn verschiedene Verwaltungsbehörden zwar in demselben Sachzusammenhang, aber gestützt auf unterschiedliche Steuergesetze bzw. für unterschiedliche Steuerarten Bussen aussprechen. Liegen bei Beurteilung der Steuerwiderhandlung betreffend die direkten Steuern bereits rechtskräftig ausgesprochene Bussen für andere Steuern vor, so sind diese bei der Strafzumessung angemessen zu berücksichtigen. 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.

Darüber hinaus widerspricht die Anwendung des Asperationsprinzips dem Wortlaut von Art. 176 Abs. 2 E-DHG bzw. Art. 55b Abs. 2 E-StHG. Nach diesen Bestimmungen richtet sich die Busse nach der hinterzogenen Steuer. Auf eine Bussenbemessung auf der Grundlage des hinterzogenen Steuerbetrags ist das Asperationsprinzip gemäss Art. 49 Abs. 1 StGB nicht anwendbar. Dies gilt 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 indessen 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. Die Konkurrenzfrage ist deshalb noch einmal grundsätzlich zu überdenken. Dabei wird auch zu überlegen sein, ob die wechselseitigen Konkurrenzen der verschiedenen Steuerarten nicht einheitlich im VStrR geregelt werden sollten.

Kompetenzen der EStV:

Bereits bisher konnte die EStV von einem Kanton die Strafverfolgung verlangen (Art. 183 Abs. 2 DBG). Neu ist indessen, dass sie, wenn der Kanton diesem Begehr nicht nachkommt, die Zuständigkeit an

sich ziehen kann und dann sowohl für die Untersuchung als auch die Beurteilung zuständig ist. Ob diese Norm der verfassungsmässigen Kompetenzordnung entspricht, ist fraglich, sie lässt sich aber mit der aufsichtsrechtlichen Funktion der EStV hinsichtlich der direkten Bundessteuer einigermassen begründen. Klarzustellen ist jedoch, dass eine solche Kompetenzattraktion nicht auf die kantonalen Steuern ausgedehnt werden darf. Dementsprechend fehlt denn auch eine entsprechende Norm im StHG.

Abzulehnen sind dagegen die ausgedehnten Parteirechte der EStV gemäss Art 185 Abs. 2 bis 4 E-DBG. Sie würden einen sehr starken Eingriff in die Verfahrensautonomie der Kantone bedeuten und lassen sich auch mit der aufsichtsrechtlichen Funktion der EStV nicht rechtferigen. Zudem müssten die kantonalen Steuerbehörden die EStV über jede Verfahrenseröffnung informieren, damit sich diese – ausnahmsweise – am Verfahren beteiligen kann.

Verjährungsvorschriften:

Leider wurde bezüglich des Fristenbeginns nicht an die Steuerperiode angeknüpft, sondern – analog zum gemeinen Strafrecht – an die Tatbegnung, was zu zusätzlichem Abklärungsaufwand und faktisch längeren Verjährungsfristen führt. Damit entsteht eine Disharmonie zur Verwirkungsregelung beim Nachsteuerrecht, das auf den Ablauf der Steuerperioden abstellt (Art. 152 DBG). Zudem müsste aus Gründen der Rechtssicherheit im DBG selber ausgeführt werden, ab wann die (Verfolgungs-)Verjährungsfristen laufen. Wenn wie vorgeschlagen der Zeitpunkt der strafbaren Tätigkeit nach Art. 98 Bst. a StGB massgebend ist, müsste wohl auf das Einreichen der Steuererklärung durch die steuerpflichtige Person oder die Beantwortung einer Auflage im Steuervertragungsverfahren abgestellt werden, allenfalls auch erst auf die Nichtanfechtung der ungenügenden Veranlagung. Es wäre jedoch – auch im Hinblick auf die Rechtssicherheit für die steuerpflichtige Person – sinnvoll, für den Beginn der Verjährung weiterhin auf die einzelne Steuerperiode abzustellen, wie dies bisher in Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG vorgesehen ist und wie dies auch für das Nachsteuerrecht massgebend ist. Da neu auch der Steuerbetrug als Erfolgsdelikt ausgestaltet ist, könnte die bisherige Regelung für Steuerhinterziehung auch für den Steuerbetrug übernommen werden.

Die neuen Verjährungsnormen des Steuerstrafrechts sollten zudem wieder mit den Verjährungsvorschriften für die Nachsteuererhebung in Einklang gebracht werden. Angesichts der Abhängigkeit der Hinterziehungsbussen von der Nachsteuer erscheint es wenig sinnvoll, wenn die entsprechenden Verjährungsnormen nicht übereinstimmen.

4. Abschliessende Beurteilung

Das geltende Steuerstrafrecht weist zahlreiche Mängel auf und lässt sich auch nicht mehr mit den internationalen Anforderungen in Einklang bringen. Der Revisionsbedarf erscheint deshalb ausgewiesen. Auch die Revisionsziele, einheitlich ausgestaltete Steuerstrafatbestände und ein einheitliches Verfahrensrecht für alle Steuerstrafverfahren zu schaffen, verdienen Unterstützung. Dem Bundesrat ist ferner zuzustimmen, wenn er ausführt, dass ein zeitgemäßes Steuerstrafrecht ohne erhebliche Umstellungen in den Kantonen, insbesondere in organisatorischer Hinsicht, nicht zu verwirklichen ist. Die vorliegende Gesetzesvorlage stellt für den Bereich der direkten Steuern im Vergleich zum geltenden Rechtszustand zweifellos einen erheblichen Fortschritt dar, und wir stimmen ihr deshalb grundsätzlich zu. Verschiedene Bereiche, insbesondere das Verfahrensrecht, sind aber nochmals vertieft zu prüfen und zu überarbeiten.

II. Mitteilung an die Geschäftsleitung des Kantonsrates, die Mitglieder des Regierungsrates sowie an die Finanzdirektion.

Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:



Husi