



Rathaus, Marktplatz 9  
4001 Basel  
  
Tel. +41 61 267 80 54  
Fax: +41 61 267 85 72  
E-Mail: staatskanzlei@bs.ch

Eidgenössische Steuerverwaltung  
Abteilung Steuerpolitik und Gesetzgebung  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

Basel, 25. September 2013

### **Regierungsratsbeschluss vom 24. September 2013**

## **Revision des Steuerstrafrechts Vernehmlassungsverfahren**

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 29. Mai 2013 an die Kantonsregierungen hat die Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements, Frau Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf, den Kantonen mit Frist bis 30. September 2013 Gelegenheit zur Stellungnahme zu einem Bundesgesetzesentwurf über die Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts gegeben. Für die Gelegenheit zur Vernehmlassung danken wir bestens. Wir machen davon gerne Gebrauch.

Am 21. September 2012 beauftragte der Bundesrat das EFD, eine Vernehmlassungsvorlage zu einer Reform des geltenden Steuerstrafrechts auszuarbeiten. Zweck dieser Gesetzesrevision ist die Behebung verschiedener Schwächen des bestehenden Systems und die Vereinheitlichung des materiellen Steuerstrafrechts und der verschiedenen Steuerstrafprozesse bei den direkten und indirekten Steuern. Dabei sollen folgende Ziele erreicht werden: die Straftatbestände der verschiedenen Steuerarten sind soweit als möglich aufeinander abzustimmen; die Steuerstrafverfahren werden nach einheitlichen Verfahrensbestimmungen geführt; zwischen Untersuchungsmassnahmen und Beschuldigtenrechten besteht ein Gleichgewicht; beim Zusammentreffen mehrerer Steuerstraftaten resultiert keine Überbestrafung; und schliesslich sollen die Straftatbestände und die Verfahren den internationalen Verpflichtungen Rechnung tragen (Erläuterungsbericht EFD vom 29.5.2013 S. 20).

### *Würdigung*

Angesichts der bekannten Schwächen des heutigen Systems und des latenten Risikos, dass Strafverfahren wegen prozessualer Mängel nicht erfolgreich durchgeführt werden können, ist es richtig, das Steuerstrafrecht und vor allem das Steuerstrafverfahrensrecht einer umfassenden Revision zu unterziehen. Die Beurteilung von Steuerhinterziehungen den Strafgerichten zu übertragen und das Steuerstrafverfahrensrecht gesetzlich einlässlicher zu normieren, sind positive Aspekte der Vorlage.

Ebenso positiv kann gewertet werden, dass den Behörden das nötige Instrumentarium an Untersuchungs- und Zwangsmitteln zur Abklärung von Steuerhinterziehungen zur Verfügung gestellt und das heutige Ungleichgewicht zwischen ihnen und der angeschuldigten Person, die über umfassende verfassungs- und EMRK-rechtliche Verteidigungsrechte verfügt, behoben und zwischen den Parteien "Waffengleichheit" hergestellt wird. Auch die Beseitigung der doppelten Strafbarkeit von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (Ne bis in idem) wird befürwortet. Schliesslich kann auch die Regelung, dass sich das Strafmass nach der Höhe der hinterzogenen Steuern richtet, sodass die präventive Funktion des Steuerstrafrechts gewahrt bleibt, positiv gewertet werden. Das Reformvorhaben des Bundes ist daher grundsätzlich zu begrüssen.

Es fragt sich allerdings welcher Behörde, der Steuerverwaltung oder der Staatsanwaltschaft, die Zuständigkeit für die Strafuntersuchung bei Steuerdelikten zukommen soll. Für die Zuständigkeit der Steuerbehörden spricht, dass sie über die nötigen steuerrechtlichen Fachkompetenzen verfügen und dass für Bagatellfälle oder in Fällen, in denen die angeschuldigte Person keine strafgerichtliche Beurteilung ihres Falles verlangt, die Inanspruchnahme der Staatsanwaltschaft nicht nötig wäre. Für die Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft spricht demgegenüber, dass in Fällen, in denen die angeschuldigte Person eine strafgerichtliche Beurteilung wünscht, die Staatsanwaltschaft nicht erst ab Anklageerhebung, sondern von Anfang an am Strafverfahren beteiligt wäre und dass die Durchführung von Strafprozessen und der Einsatz der strafprozessualen Untersuchungs- und Zwangsmittel zu ihren Kernkompetenzen gehört. Die Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft zur Durchführung der Strafuntersuchungen bei Steuerdelikten wäre daher eine durchaus denkbare und gleichwertige Alternative zur Konzeption der Vernehmlassungsvorlage, die die Zuständigkeit für die Strafuntersuchung bei Steuerhinterziehungen den Steuerbehörden belässt. Hinzu kommt, dass die Kantone hinsichtlich der Organisation ihrer Steuer- und Strafverfolgungsbehörden sehr unterschiedlich aufgestellt sind. Aus diesen Gründen wird - wie auch die Finanzdirektorenkonferenz in ihrer Stellungnahme anregt - vorgeschlagen, dass es den Kantonen freigestellt werden soll, ob sie für die Strafuntersuchung von Steuerdelikten die kantonale Staatsanwaltschaft oder die kantonale Steuerverwaltung als zuständige Behörde vorsehen wollen.

Darüber hinaus sollte statt des VStR auf jeden Fall die Schweizerische Strafprozessordnung (StPO) als massgebliche Verfahrensordnung vorgesehen werden. Die Anwendung des VStR widerspricht dem Ziel nach einer einheitlichen Verfahrensordnung und wird unweigerlich auch zu Abgrenzungs- und Auslegungsproblemen führen und das Strafverfahren bei den Steuerdelikten verkomplizieren und fehleranfällig machen. Daher sollte sowohl für die Strafuntersuchung wie auch für die Beurteilung vor Gericht nicht das VStR, sondern allein die StPO massgeblich sein. Mit der StPO steht eine moderne und kohärente Prozessordnung zur Verfügung und die Strafverfolgungsbehörden (Steuerbehörden, Staatsanwaltschaft, Strafgerichte) müssten sich nicht mit der ihnen fremden, veralteten und an verschiedener Stelle doch wieder auf die StPO verweisenden Verfahrensordnung des VStR auseinandersetzen.

#### *Weitere Kritikpunkte*

Der vertieften Abklärung bedarf die Vernehmlassungsvorlage auch in weiteren Punkten:

- a) Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen: Die Vernehmlassungsvorlage rüttelt am bisherigen Strafraumen für Steuerhinterziehungen grundsätzlich nicht. Die Busse soll bei Vorsatz bis das Dreifache, bei Fahrlässigkeit bis das Einfache der hinterzogenen Steuer betragen (Art. 176 VE DBG / StHG 55b Abs. 2 VE StHG). Das ist grundsätzlich richtig so. Wenn das Steuerstrafrecht

seine Präventivfunktion behalten soll, muss sich das Strafmass nach dem Taterfolg ausrichten und ist die Busse nach der Höhe der hinterzogenen Steuer zu bemessen. Neu beim Revisionsvorschlag ist einzig der Wegfall der bisherigen Strafuntergrenze von einem Drittel der hinterzogenen Steuer. Um klarzustellen, dass die Strafgerichte ihr Strafermessen nicht exzessiv ausschöpfen sollten, müsste zumindest in den Materialien festgehalten werden, dass sich an der bisherigen Praxis und Rechtsprechung bezüglich Strafmass bei Steuerhinterziehungen mit der Gesetzesrevision prinzipiell nichts ändert und dass bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung grundsätzlich von einer Regelstrafe des Einfachen der hinterzogenen Steuer auszugehen ist. Eventuell könnte auch eine Strafuntergrenze von bspw. einem Zehntel der hinterzogenen Steuer vorgesehen werden, um allzu symbolische Strafen zu verhindern.

b) Strafzumessung bei konkurrierenden Straftaten: Erfüllt der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen, so gilt im gemeinen Strafrecht das sog. Asperationsprinzip. Das heisst, dass das Gericht die Strafe für die schwerste Straftat bestimmt und sie angemessen erhöht (Art. 49 Abs. 1 StGB). Davon abweichend sieht Art. 9 VStrR für Bussen und Umwandlungsstrafen deren Kumulation vor. Während nach Art. 9 VStR das Kumulationsprinzip im Verrechnungssteuergesetz (VStG, vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG) und im Stempelabgabengesetz (StG, vgl. Art. 50 StG) weiterhin Geltung hat, erklären Art. 180 Abs. 2 VE DBG bzw. Art. 58 Abs. 2 VE StHG den Art. 9 VStR, der das Kumulationsprinzip vorsieht, für nicht anwendbar. Art. 101 Abs. 3 VE 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 VE MWStG). Noch einmal anders sieht die Situation aus, wenn verschiedene Verwaltungsbehörden zwar in demselben Sachzusammenhang, aber gestützt auf unterschiedliche Steuergesetze bzw. für unterschiedliche Steuerarten (Stempelabgaben, Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer) Bussen aussprechen. Dies vermittelt alles andere als den Eindruck eines vereinheitlichten und kohärenten Regelung. Die Konkurrenzfrage sollte deshalb noch einmal grundsätzlich überdacht werden und es sollte überlegt werden, ob die wechselseitigen Konkurrenzen der verschiedenen Steuerarten nicht einheitlich geregelt werden können.

c) Qualifizierter Steuerbetrug: Wie wir schon in der Vernehmlassungsantwort zur GAFI-Vorlage bemängelten, ist der Tatbestand des qualifizierten Steuerbetrugs zu wenig klar definiert. Gemäss Art. 177 Abs. 2 VE DBG / Art. 55 Abs. 2 VE StHG liegt ein solcher vor, wenn die auf betrügerische Weise nicht deklarierten Steuerfaktoren mindestens 600'000 Franken ausmachen. Wenn man unter Steuerfaktoren das Steuersubstrat als Ergebnis der Steuerbemessung versteht (sachliche Bemessungsgrundlage), so macht es einen gewaltigen Unterschied, ob es sich bei den Steuerfaktoren um das steuerbare Einkommen oder das steuerbare Vermögen handelt, sind doch die Steuersätze bei der Einkommens- und bei der Vermögenssteuer völlig verschieden. Hinzu kommt, dass unklar ist, ob sich die Steuerfaktoren von CHF 600'000 auf den Taterfolg für eine einzige oder für mehrere Steuerperioden beziehen.

d) Strafbarkeit der Juristischen Person: Die Vernehmlassungsvorlage schlägt vor, bei den direkten Steuern auf die uneingeschränkte Strafbarkeit der juristischen Person zu verzichten. Diese Änderung ist abzulehnen. Die nach heutigem Steuerrecht geltende Möglichkeit, auch die juristischen Personen strafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen, hat sich bewährt und sollte nicht ohne Not aufgegeben werden. Mit der Strafbarkeit der juristischen Personen wird sichergestellt, dass Steuerhinterziehungen, die von den handelnden natürlichen Personen für die juristische Person begangen werden, auch effektiv und mit der nötigen Abschreckungswirkung geahndet werden können. Vor allem bei grösseren Unternehmen kann der einzelne Tatbeitrag der involvier-

ten verschiedenen Akteure häufig nicht genau ermittelt werden, so dass die fehlende Strafbarkeit der juristischen Person unter Umständen zur gänzlichen Straflosigkeit der Steuerhinterziehung führen würde. Jedenfalls würden völlig falsche Signale gesetzt, wenn Steuerhinterziehungen von Unternehmen nicht wirksam geahndet werden könnten. Die Bestrafung der handelnden natürlichen Personen anstelle der juristische Person könnte auch dazu führen, dass sie die Hinterziehungsbussen, die sich nach der Höhe der hinterzogenen Steuer der juristischen Person richten, nicht aufbringen könnten, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der juristischen und der handelnden natürlichen Person massiv voneinander abweichen können. An der bisherigen Ordnung mit Strafbarkeit der juristischen Personen und subsidiärer Haftung der beteiligten natürlichen Personen für Nachsteuer und Busse sollte daher festgehalten werden.

e) Örtliche Zuständigkeit / Gerichtsstand: Örtlich zuständig für die Durchführung der Steuerstrafverfahren ist nach Art. 22 Abs. 1 VStrR die Verwaltung bzw. das Strafgericht entweder am Wohnsitz der angeschuldigten Person oder es gilt der Gerichtsstand des Tatortes gemäss Art. 31 bis 37 StPO. Damit sind Zuständigkeitskonflikte vorprogrammiert. Der Gerichtsstand des Tatortes in Fällen, in denen nur direkte Steuern betroffen sind, macht keinen Sinn, weil sich die Steuerbehörden unter Umständen mit Fällen von Personen befassen müssten, die bei ihr nicht oder nie steuerpflichtig waren. Schwierigkeiten ergeben sich auch, wenn der Steuerpflichtige in mehreren Kantonen Steuerhinterziehungen begeht oder seinen Wohnsitz im Zeitraum der Tatbegehungen wechselte. Es sollte im Gesetz deshalb eine einheitliche Regelung des Gerichtsstands verankert werden, die eine einzige Behörde zur Verfolgung aller Steuerstraftatbestände befähigt.

f) Rolle der Staatsanwaltschaft nach VStR: Die Rolle und Aufgaben der Staatsanwaltschaft sind im VStR nur spärlich geregelt und auch der erläuternde Bericht des EFD enthält diesbezüglich keine weiteren Ausführungen. Es ist insbesondere unklar, welche Aufgaben den kantonalen Staatsanwaltschaften zukommen und welche Prozessordnung, VStR oder StPO, sie anzuwenden haben, wenn ihnen die Steuerbehörden die abgeschlossenen Untersuchungsakten zuhanden des Gerichts überweisen und diese Überweisung als Anklage gilt. Hier wären ergänzende Bestimmungen von Nutzen.

g) Anordnung und Anwendung von Untersuchungs- und Zwangsmitteln: Aufgrund der Anwendbarkeit des VStR für das Steuerstrafverfahren stehen den kantonalen Steuerbehörden diverse strafprozessuale Zwangsmassnahmen zur Verfügung (Beschlagnahme, Durchsuchung von Wohnungen und Personen, vorläufige Festnahme, Zugang zu Bankinformationen und Zeugeneinvernahmen). Das ist im Sinne der "Waffengleichheit" zwischen den Parteien und damit auch der Effektivität des Steuerstrafverfahrens sehr zu begrüssen. Allerdings stellen Zwangsmassnahmen starke Eingriffe in die Freiheits- und Eigentumsrechte und in die Privatsphäre der betroffenen Personen dar. Um deren Schutz hinreichend zu gewährleisten, sollte die Anordnung von Zwangsmassnahmen nicht in die alleinige Kompetenz der Steuerbehörde fallen, sondern von einer unabhängigen Instanz, bspw. einer Gerichtsbehörde oder der Staatsanwaltschaft, genehmigt werden.

h) Inkraftsetzung nach Art. 72xxx VE StHG: Im Hinblick auf die grundlegenden organisatorischen Umstellungen in den Kantonen, die bei Einführung des Konzepts gemäss Revisionsvorschlag nötig würden, müssen ihnen hinreichend lange Fristen für die Anpassung ihrer Gesetzgebung und für die Bereitstellung der nötigen organisatorischen und personellen Mittel und Massnahmen eingeräumt werden. Zudem ist sicherzustellen, dass Bund und Kantone die Änderungen gleichzeitig vornehmen.

*Zusammenfassung:*

Der Regierungsrat schlägt vor, dass es den Kantonen freigestellt werden soll, ob sie für die Durchführung der Strafuntersuchung die Staatsanwaltschaft oder die Steuerverwaltung als zuständig bezeichnen wollen. Des Weiteren sollte zur Vermeidung von Abgrenzungs- und Anwendungsproblemen für die Durchführung des Steuerstrafverfahrens statt des Bundesgesetzes über Verwaltungsstrafverfahren (VStR) die Schweizerische Strafprozessordnung (StPO) als massgebliche Verfahrensordnung vorgesehen werden.

Die Vernehmlassungsvorlage sollte zudem in folgenden Punkten überarbeitet werden:

- Die bisherige Strafzumessungspraxis bei Steuerhinterziehungen soll beibehalten werden.
- Die Strafzumessung bei Vorliegen mehrerer Steuerdelikte muss neu überdacht werden.
- Beim qualifizierten Steuerbetrug ist der Straftatbestand ("Steuerfaktoren") klarer zu regeln.
- Die Strafbarkeit der Juristischen Person für Steuerdelikte soll beibehalten werden.
- Die örtliche Zuständigkeit der Strafverfolgung soll bei Zusammentreffen mehrerer Straftaten in mehreren Kantonen klarer geregelt und ein einheitlicher Gerichtsstand vorgesehen werden.
- Die Rolle der Staatsanwaltschaft muss geklärt und gesetzlich besser verankert werden.
- Die Anordnung von Zwangsmitteln darf nicht in die alleinige Kompetenz der Steuerbehörden fallen, sondern muss von einer unabhängigen Instanz genehmigt werden

Gerne nehmen wir an, dass die Anliegen des Kantons Basel-Stadt Berücksichtigung finden und danken Ihnen für die Möglichkeit zur Einreichung einer Stellungnahme.

Mit freundlichen Grüssen

Im Namen des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt



Dr. Guy Morin  
Präsident



Barbara Schüpbach-Guggenbühl  
Staatsschreiberin