

Frau Bundesrätin  
Eveline Widmer-Schlumpf  
Eidgenössisches Finanzdepartement  
Rechtsdienst Generalsekretariat  
Bernerhof  
3003 Bern

RR/nh

312

Bern, 30. September 2013

## Revision des Steuerstrafrechts, Vernehmlassung

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken Ihnen für die Einladung, zur Vorlage Stellung zu nehmen. Der SAV setzt sich bei Vernehmlassungen insbesondere für klare und rechtsstaatlich einwandfreie Verfahrensrechte ein. Das Strafrecht ist eng mit den Verfahrensrechten verknüpft. Bei einer Strafrechtsvorlage ist daher eine Vernehmlassung des SAV zwingend geboten.

### 1 Grundsätzliches

- 1 Das schweizerische Steuerstrafrecht muss dringend und umfassend reformiert werden, vor allem deshalb, weil es in vielen Teilen in erheblichem Widerspruch zu den Prinzipien einer modernen rechtsstaatlichen Strafrechtsordnung steht, aber auch, weil es nicht effizient ist.
- 2 Insofern ist es zu begrüßen, dass der Bundesrat diese Aufgabe angehen will. Die Vernehmlassungsvorlage befriedigt allerdings nicht, weil sie
- 3
  - die wesentlichen Probleme des heutigen Steuerstrafrechts (vgl. unten Ziff. 2) nicht löst;
- 4
  - parallel zur sog. GAFI-Vorlage durchgeführt wird, was einerseits eine Gesamtschau verhindert und andererseits eine vertiefte und umfassende Auseinandersetzung mit den wesentlichen Aspekten einer Strafrechtsreform verunmöglicht;
- 5
  - weitgehend einseitig auf die Bedürfnisse der (einzelnen) Verwaltung(seinheiten) ausgerichtet ist und dementsprechend die meisten der aus der Optik der Rechtsunterworfenen bestehenden Mängel weder anspricht noch behebt;
- 6
  - die angestrebte Vereinheitlichung nicht über die gesamte Vorlage hinweg kohärent umsetzt (bspw. die Fragen der Konkurrenzen, der Bussenhöhe, der Überbestrafung etc.).
- 7 Wir sind deshalb der Auffassung, dass das Reformprojekt weiterverfolgt werden sollte, dass aber die Vorlage in fundamentaler Weise überarbeitet werden muss und zwar basierend auf einer vorgängigen umfassenden Problemanalyse, bei der auch die Bedürfnisse der steuerpflichtigen Personen berücksichtigt werden. Der Schweizerische

Anwaltsverband ist der Auffassung, dass die Vorlage durch eine durch den Bundesrat eingesetzte Expertengruppe mit Vertretern der Verwaltung aber auch mit verwaltungsexternen Experten erarbeitet werden sollte und er wäre auch bereit, in einer solchen Expertengruppe mitzuwirken.

- 8 Die Berücksichtigung der internationalen Verpflichtungen der Schweiz ist zwar wichtig, dennoch vertreten wir die Auffassung, dass die Einhaltung dieser Verpflichtungen nicht einen künstlichen Zeitdruck verursachen darf, der eine vertiefte, breit abgestützte und zukunftsfähige Lösung verhindert.

## 2 Reformbedarf

- 9 Der Erläuternde Bericht listet zwar in Ziff. 1.5. einige Schwächen der geltenden Rechtsordnung auf. Diese Analyse deckt sich nicht mit unserer Beurteilung. Wir sind der Auffassung, dass das heutige Steuerstrafrecht weit mehr als die in der Vorlage aufgezählten Mängel aufweist:
- 10 Im geltenden Recht sind sowohl bei den direkten wie auch bei den indirekten Steuern das **Nachsteuer- und Strafverfahren** miteinander **verbunden**; die beiden Verfahren werden gleichzeitig und von der gleichen Verwaltungsbehörde geführt. Erst im Rahmen des Justizverfahrens kann – beschränkt auf den Anwendungsbereich des VStrR – eine Trennung zwischen Steuer- und Strafbehörde stattfinden. Die Verbindung der beiden Verfahren führt dazu, dass die untersuchenden Steuerbehörden neben den strafrechtlichen Zwangsmitteln auch das faktische Zwangsmittel der Ermessensveranlagung einsetzen können und dies in der Praxis regelmässig auch tun. Diese Vermischung von Kompetenzen wird vom Bürger nicht verstanden und ist durch eine Trennung der Zuständigkeiten aufzuheben.
- 11 Im gleichen Kontext ist festzustellen, dass die Steuerbehörden im Rahmen der Verfahren die **strafrechtlichen Grundsätze häufig nicht beachten**, was zu Grundrechtsverletzungen führen kann. Diese Feststellung bezieht sich nicht bloss auf die kantonalen Steuerbehörden, sondern auch auf diejenigen des Bundes, bei denen die besondere Ausbildung der zuständigen Beamten gemäss Art. 20 Abs. 1 VStrR bereits heute gesetzlich vorgeschrieben wäre. In der Praxis äussert sich dies häufig dadurch, dass entweder – wie bereits erwähnt (Rz. 10) – das Strafrecht als Druckmittel verwendet wird, um die Zustimmung zu einer Einschätzung zu erhalten oder dass elementare verfahrensrechtliche Vorschriften verletzt werden.
- 12 Im Bereich der **Übertretungen** (die das Gros der Fälle ausmachen) sind die **Strafandrohungen** im Vergleich zu den übrigen Delikten des gemeinen Strafrechts völlig **überhöht**. Dies ergibt sich u. a. auch daraus, dass die Hinterziehungsbussen **erfolgsabhängig**, d.h. nach Massgabe des hinterzogenen Betrags bemessen werden. Das Verschulden wird in der Praxis kaum berücksichtigt. Für einen Steuerhinterzieher, der einen – zugegebenermassen erheblichen – Einkommensbestandteil nicht deklariert hat und dementsprechend zu einer Busse im oberen fünfstelligen Bereich verurteilt wurde, ist seine Strafe nicht nachvollziehbar, wenn er sie mit der (bedingten) Geldstrafe eines Autorasers vergleicht, der im gleichen Zeitpunkt wegen fahrlässiger Tötung eines Kindes auf einem Fussgängerstreifen verurteilt wurde.
- 13 Es ist eine Eigenheit des schweizerischen Abgabestrafrechts, dass eine **Imparität** zwischen **Bussenkompetenz** und **Untersuchungsmittel** besteht. Im Vergleich zum ordentlichen Strafrecht können hohe Bussen ausgesprochen werden und gleichzeitig sind die Untersuchungsmittel eingeschränkt. Was man Gleichgewicht benennen könnte, ist in Tat und Wahrheit ein doppelter Systemfehler, der in beide Richtungen zu korrigieren ist.
- 14 Das Problem der übermässig hohen Strafen akzentuiert sich, weil aufgrund des gleichen Fehlverhaltens **für jedes Steuergesetz die Busse separat festgesetzt** wird. Damit

kumulieren sich die Bussen und der strafrechtliche Grundsatz der Gesamtstrafe kann nicht erfüllt werden (vgl. auch Rz. 16).

- 15 Die bisher dargestellten Mängel betreffen alle steuerpflichtigen Personen. Sobald das Fehlverhalten im **unternehmerischen Bereich** auftritt, zeigen sich in der heutigen Ordnung zusätzliche Probleme:
- 16 • Grundsätzlich droht im unternehmerischen Bereich immer die Bestrafung wegen Steuerbetrugs, weil der Fehler Eingang in die Buchhaltung gefunden hat und damit eine falsche Urkunde vorliegt. In der Praxis beschränkt sich die Verwaltung bloss auf eine Untersuchung wegen Steuerhinterziehung; latent **droht aber immer die Überweisung an den Strafrichter wegen Steuerbetrugs**. Dies wird von der Verwaltung regelmässig als Druckmittel eingesetzt, bspw. auch um der steuerpflichtigen Person eine Zustimmung zu den Nachsteuergrundlagen abzurufen.
- 17 • Nachdem das erste Steuerstrafverfahren durchgeführt wurde, erfolgt ein **zweites Verfahren** vor der nächsten zuständigen Steuerbehörde, dann das Verfahren der dritten Behörde etc. (kant. Steuerverwaltung für die direkten Steuern, ESTV für MWST, ESTV für Verrechnungssteuer, Strafbehörden für AHV etc.). Neben der Bussenkumulation (siehe oben Rz. 13) ist die Häufung von Verfahren für beide Seiten ineffizient.

### 3 Zielsetzungen einer neuen Strafrechtsordnung

- 18 Der Erläuternde Bericht nennt in Ziff. 2.1 die mit der Vorlage verfolgten Ziele:
- Die Straftatbestände der verschiedenen Steuerarten sind soweit als möglich aufeinander abgestimmt und beinhalten insbesondere gleichartige Merkmale.
  - Die Steuerstrafverfahren werden nach einheitlichen Verfahrensbestimmungen geführt.
  - Zwischen Untersuchungsmassnahmen und Beschuldigtenrechten besteht ein Gleichgewicht.
  - Beim Zusammentreffen mehrerer Steuerstraftaten resultiert keine Überbestrafung.
  - Die Straftatbestände und die Verfahren tragen den internationalen Verpflichtungen der Schweiz Rechnung.
- 19 Gestützt auf unsere Problemerkennung (vgl. oben Ziff. 2) sind wir der Auffassung, dass ein modernes Abgabestrafrecht im Wesentlichen folgenden Zielsetzungen gerecht werden müsste:
- 20 • Strikte Trennung aller Nachsteuerverfahren vom Steuerstrafverfahren;
- 21 • Vereinheitlichung der Strafbarkeit und der Strafzumessung über alle Abgabenarten hinweg;
- 22 • Zeitgemässes Strafverfahrensrecht, das dem Grundrechtsschutz der beschuldigten Personen Rechnung trägt.

## 4 Bewertung der Vorlage anhand unserer Zielsetzungen

### 4.1 Trennung von Nach- und Strafsteuerverfahren

#### 4.1.1 Grundsätzliches

- 23 Nachsteuerverfahren sind Veranlagungsverfahren. Es ist unbestritten, dass
- 24 • der Staat das Recht hat, unter bestimmten Voraussetzungen Nachsteuern zu erheben;

- 25 • diese Verfahren von der für die entsprechende Abgabe zuständigen Veranlagungsbehörden durchgeführt werden;
- 26 • in diesen Verfahren bei Bedarf Erkenntnisse aus einer Strafuntersuchung verwendet werden dürfen.
- 27 Es ist jedoch zu vermeiden, dass die Veranlagungsbehörden mit strafrechtlichen Mitteln ausgestattet werden. Dies ist zwar im Moment im schweizerischen Abgaberecht der Fall, führt aber zu rechtsstaatlichen Problemen.
- 28 Werden Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren von unterschiedlichen Behörden durchgeführt,
- 29 • wird eine Kollision zwischen der verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflicht und dem Grundrecht, sich in einem Strafverfahren nicht belasten zu müssen, verhindert;
- 30 • kann nie der Anschein entstehen, die Steuerbehörden wollen ihre strafrechtlichen Kompetenzen dazu einsetzen, um in einem Nachsteuerverfahren die steuerpflichtige Person zum Akzeptieren eines für sie nicht günstigen Veranlagungsvorschlages zu drängen;
- 31 • besteht kein politischer Grund, die Verwendung von Zwangsmitteln in einer Strafuntersuchung wegen Steuerdelikten in Frage zu stellen.

#### **4.1.2 Zuständigkeit**

- 32 Wie bereits erwähnt (Rz. 25), sollte die Zuständigkeit für das Nachsteuerverfahren in die Hände der Veranlagungsbehörden fallen. Alle strafrechtlichen Aspekte müssten u. E. aber in die Hände einer Strafbehörde, die organisatorisch strikte von den Steuerbehörden getrennt ist, gelegt werden. Ob es sich hierbei um eine auf das Abgaberecht spezialisierte Sonderbehörde handeln sollte oder um die allgemeinen Strafbehörden, ist unter diesem Aspekt zweitrangig (siehe jedoch Rz. 81).
- 33 Sobald Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren getrennt werden, trifft das Argument, für die Durchführung eines Abgabestrafverfahrens bedürfe es besonderer abgaberechtlicher Kenntnisse, nicht zu. Ein abgabestrafrechtlicher Tatbestand muss so einfach formuliert sein, dass er von jeder strafrechtlichen Untersuchungsbehörde verfolgt und von jedem Strafrichter beurteilt werden kann, ansonsten erfüllt er die Anforderungen an einen modernen Straftatbestand nicht. Es ist unbestritten, dass die abgaberechtliche Beurteilung im Einzelfall hingegen komplex sein kann; nach dem hier vertretenen Konzept bleiben hierfür alleine die Veranlagungsbehörden zuständig. Selbstverständlich sind den Veranlagungsbehörden im Strafverfahren umfassende Parteirechte zuzugestehen, so dass sie die Gelegenheit haben, gegenüber den Strafbehörden die abgaberechtlichen Aspekte einzubringen.
- 34 Es ist nichts dagegen einzuwenden, für Bagatellfälle ein Ordnungsbussensystem oder ein, gemäss dem Vorbild des Strafbefehlverfahrens, vereinfachtes Verfahren einzuführen. Wichtig ist, dass auf diesem Weg ausgesprochene Strafverfügungen an die ordentlichen Strafbehörden weitergezogen werden können.

#### **4.1.3 Abschliessende Regelung des Nachsteuerrechts im entsprechenden Abgabenerlass**

- 35 In Bezug auf die Schaffung von Rechtssicherheit ist es abträglich, dass in der heutigen Ordnung über den Weg eines Nachsteuerverfahrens Steuern erhoben werden können, die nach den materiell-rechtlichen Regeln grundsätzlich verjährt sind und dass die Verjährungsregeln im Nachsteuerverfahren von denen im materiellen Recht der entsprechenden Abgabe abweichen.
- 36 Im Bereich der direkten Steuern beträgt die Veranlagungsverjährung grundsätzlich fünf Jahre (vgl. bspw. Art. 120 Abs. 1 DBG); diese Frist wird allerdings durch Art. 152 Abs. 1 DBG relativiert, welche es ermöglicht, ein Nachsteuerverfahren innerhalb von zehn

Jahren nach Ablauf der entsprechenden Steuerperiode einzuleiten. Weil bei den direkten Steuern das Recht Nachsteuern zu erheben, vom Vorliegen neuer Tatsachen abhängig gemacht wird (resp. vom Vorliegen eines Vergehens oder Verbrechens gegen die Steuerbehörden; Art. 151 DBG), ist diese Diskrepanz in der Praxis etwas weniger störend. Es stellt sich allerdings die Frage, ob im Zusammenhang mit der Anpassung der strafrechtlichen Verjährungsfrist nicht auch die Frist von Art. 152 Abs. 1 DBG angepasst werden sollte.

- 37 Bei den meisten Abgabeerlassen des Bundes fehlen Nachsteuerbestimmungen. Abgabennachforderungen erfolgen hier gestützt auf Art. 12 VStrR. Diese sehr offen formulierte Norm ist erfüllt, sobald der objektive Tatbestand einer Abgabenerkürzung erfüllt ist; der subjektive Tatbestand muss nicht gegeben sein. Weil einerseits die Strafbestimmungen sehr offen formuliert sind und sich diesbezüglich die Verjährung nach den strafrechtlichen Verjährungsbestimmungen richtet (Art. 12 Abs. 4 VStrR), können die Steuerbehörden über Art. 12 VStrR Nachforderungen vornehmen, obwohl nach den einschlägigen abgaberechtlichen Bestimmungen der Abgabeanpruch bereits verjährt ist (vgl. Urteil des BGer 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007. E. 7).
- 38 Art. 12 VStrR ist eine materiell-rechtliche Norm. In einem Strafverfahrenserlass, der einem modernen rechtsstaatlichen Verständnis folgt, ist sie eigentlich fehl am Platz. Zumindest ist ihr Anwendungsbereich so anzupassen, dass sie nicht das materielle Abgaberecht übersteuert.
- 39 Im Rahmen der Reform des Mehrwertsteuergesetzes hat das Parlament diesen Mangel erkannt und mit Art. 105 Abs. 3 MWSTG behoben. Diese Bestimmung soll mit der vorliegenden Reform aufgehoben werden; dies ist unverständlich. Richtigerweise müsste die vorliegende Reform Anlass sein, alle Abgabenerlasse analog den parlamentarischen Überlegungen zum Mehrwertsteuerrecht anzupassen (so explizit das Votum des Kommissionssprechers in der Beratung im Nationalrat, AB 2009 N 490).
- 40 Dementsprechend fordern wir, dass sich die Anspruchsgrundlage für die Nachforderung einer Abgabe aus dem entsprechenden Abgabeerlass ergeben muss. Konkret bedeutet dies, dass Art. 12 VStrR für den Bereich des Abgaberechts aufgehoben und stattdessen entsprechende Normen in den einzelnen Abgabeerlassen geschaffen werden. Diese Forderung ergibt sich auch aus dem Gebot, Nachsteuer- und Abgabestrafrecht strikte voneinander zu trennen.

## **4.2 Vereinheitlichung der Strafbarkeit und der Strafzumessung für alle abgaberechtlichen Widerhandlungen**

### **4.2.1 Grundsätzliches**

- 41 Die Vorlage verfolgt das Ziel, die Straftatbestände der verschiedenen Steuerarten soweit als möglich aufeinander abzustimmen und mit gleichartigen Merkmalen auszugestalten. Gleichzeitig will sie die Überbestrafung, welche aus dem Zusammentreffen von mehreren Straftaten resultiert, beseitigen (vgl. oben Rz. 18).
- 42 In Bezug auf die Umsetzung dieser Zielsetzungen ist die Vorlage wenig konsequent.
- 43 Zunächst ist festzustellen, dass bspw. die Strafbestimmungen bloss rudimentär aufeinander abgestimmt wurden.
- 44 So wurde beispielsweise im Bereich der Mehrwertsteuer – richtigerweise – die in der letzten Reform vom Gesetzgeber eingeleitete Abkehr von den erfolgsabhängigen Bussen durch die Streichung von Art. 97 Abs. 1 2. Satz MWSTG konsequent weitergeführt. Hingegen werden im Bereich der direkten Steuern die erfolgsabhängigen Bussen beibehalten.

- 45 Weiter wird das Problem der Überbestrafung (vgl. Rz. 13 und 17) durch die Vorlage nur sehr beschränkt verbessert. Zwar sieht Art. 181 VE DBG für seinen Geltungsbereich vor, dass im Rahmen von Strafverfahren rechtskräftig festgesetzte Strafen für im gleichen Sachzusammenhang begangene Widerhandlungen gegen das StG, MWSTG und VStG bei der Strafzumessung zu berücksichtigen sind.
- 46 Zunächst ist nicht zu erklären, weshalb die Formulierung von Art. 181 VE DBG einschränkender ist als diejenigen von Art. 59a VE StHG.
- 47 Sodann ist im Bereich der übrigen Abgaben (bspw. MWSTG, VStG, StG) keine in Art. 181 VE DBG entsprechende Bestimmung ersichtlich, was dazu führt, dass ein Täter, der zuerst betreffend einer direktsteuerlichen Widerhandlung bestraft wird, nicht in Genuss dieser Strafreduktion gelangen kann.
- 48 Zudem fehlt der Massstab für die Angemessenheit. Darf bei einer Hinterziehung von Einnahmen in der Höhe von 10'000 Franken beispielweise im DBG-Strafverfahren keine Busse mehr ausgesprochen werden, wenn die Busse im Mehrwertsteuerstrafverfahren bereits CHF 20'000 betragen hat? Eine Überbestrafung könnte mit dieser Lösung nur verhindert werden, wenn die Summe aller Bussen betragsmässig beschränkt würde.
- 49 Schliesslich erscheint diese Bestimmung schon deshalb als wenig durchdacht, weil die Bussenbeträge zwischen verschiedenen Hoheiten aufgeteilt werden müssen (vgl. bspw. Art. 195 f VE DBG) und dementsprechend ganz offensichtlich fiskalische Interessen bei der Festsetzung der Bussen (resp. der angemessenen Berücksichtigung von in anderen Verfahren ausgesprochenen Bussen) ebenfalls eine Rolle spielen und folglich die Wirkung dieser Bestimmung beschränken werden.
- 50 Zudem sei bemerkt, dass sich der Erläuternde Bericht bezüglich der Konkurrenzregeln offensichtlich widerspricht (S. 37 und S. 51).
- 51 Bereits aus den vorstehenden Ausführungen geht hervor, dass sich Widerhandlungen im Bereich des Abgaberechts u.a. dadurch auszeichnen, dass ein Lebenssachverhalt
- 52 • Auswirkungen auf mehrere Steuerperioden hat, resp.
  - 53 • sich in mehreren Steuerperioden wiederholt, und / oder
  - 54 • eine Widerhandlung gegen mehrere Abgabenerlasse darstellt.
- 55 Für uns ist es von entscheidender Bedeutung, dass diese besondere Konstellation nicht zu einer Überbestrafung führt.
- 56 Die Vorlage bringt in diesem Bereich einige Verbesserungen gegenüber dem geltenden Recht, die sehr zu begrüßen sind, diese gehen aber insgesamt zu wenig weit und bringen in einigen Bereichen sogar Rückschritte gegenüber dem geltenden Recht. Herausstreichen möchten wir deshalb die nachfolgenden Themen.

#### **4.2.2 Reform des gesamten Abgabestrafrechts**

- 57 Einzelne Fehlverhalten von Abgabepflichtigen haben Auswirkungen auf weitere Erlasse, die in der Vorlage nicht angesprochen werden. Im Bereich eines Unternehmens tritt häufig der Fall ein, dass die gleiche Handlung neben einer Steuerhinterziehung auch eine Widerhandlung gegen sozialversicherungsrechtliche Erlasse darstellt. Oder im Bereich der Einfuhr wird häufig nicht nur die Einfuhrsteuer, sondern auch eine Strafbestimmung des Zollrechts verletzt. Die zollrechtlichen Strafbestimmungen entsprechen beispielsweise hinsichtlich ihres Strafrahmens überhaupt nicht den übrigen Strafbestimmungen.
- 58 Der SAV ist der Auffassung, dass im Rahmen einer umfassenden Revision des Abgabestrafrechts alle Abgabenerlasse einbezogen werden.

### 4.2.3 Schaffung von einheitlichen Strafbestimmungen pro Deliktart

- 59 Das heutige Recht sieht für jede Abgabe den gesamten Fächer von Delikten (Verletzung von Verfahrenspflichten, Hinterziehung, allenfalls Betrug etc.) vor. Die Vorlage will dieses Konzept beibehalten.
- 60 Konsequenter wäre es, wenn stattdessen die Abgabenhinterziehung (und selbstverständlich jede andere Deliktart) für das gesamte schweizerische Abgabestrafrecht in einer einzigen (zentralen) Strafbestimmung geregelt würde. Nur so kann eine echte Vereinheitlichung erreicht werden. Zudem würde auf diese Weise die Überbestrafung automatisch verhindert.
- 61 Die einzelnen Abgabenerlasse würden dementsprechend keine eigenen Strafbestimmungen mehr enthalten, sondern bloss noch die für ihre Abgabe spezifischen Tathandlungen der einzelnen Deliktarten umschreiben. Auf diese Weise würde sichergestellt, dass ein Lebenssachverhalt, der eine Widerhandlung gegen das Abgaberecht darstellt, mit einer einzigen Strafe sanktioniert würde, obwohl möglicherweise mehrere Abgaben davon betroffen sind.
- 62 Den im Erläuternden Bericht auf Seite 15 unten zu recht dargestellten Bedenken folgend, erschiene es konsequent und richtig, wenn die Schweiz diesen Weg selbständig und freiwillig einschlagen würde, bevor sie vom EGMR dazu aufgefordert wird.
- 63 Dieses Konzept ist auch lebensnaher: Der Vorsatz eines Delinquenten, der eine Einnahme nicht in seine Buchhaltung aufnimmt, bezieht sich auf die Verkürzung des Steueranspruchs des Staates als Gesamtes und nicht auf die Verkürzung der direkten Bundessteuer, der Kantonssteuer, der Mehrwertsteuer, der AHV und der Verrechnungssteuer.

### 4.2.4 Strafraumen

- 64 Wie bereits oben dargelegt, sind die Strafandrohungen im Abgaberecht im Vergleich mit dem übrigen Strafrecht übermässig hoch (vgl. auch Erläuternder Bericht Ziff. 1.4). Dementsprechend schöpfen selbst die Steuerbehörden den ihnen zustehenden Strafraumen fast nie aus. Wird ein Fall an ein ordentliches Gericht überwiesen, bewegen sich die Strafen in aller Regel im unteren Drittel der abstrakten Strafandrohungen. Selbst unter Berücksichtigung dieser selbstaufgelegten Zurückhaltung resultieren in der Praxis immer noch Bestrafungen in einer Höhe, die von der breiten Öffentlichkeit nicht verstanden werden (vgl. oben Rz. 12).
- 65 In diesem Zusammenhang besonders störend ist die Tatsache, dass das Abgabestrafrecht die Bussenbemessung in erster Linie vom Taterfolg abhängig macht. Dies steht im Widerspruch mit einem Verschuldensstrafrecht und verweist auf die Herkunft unseres Abgabestrafrechts, welches früher als reines Verwaltungsanktionsrecht verstanden wurde.
- 66 Statt die Reform als Chance für einen Neubeginn zu verstehen, bringt die Vorlage in diesem Bereich keine Änderung; immerhin korrigiert sie den Schritt in die richtige Richtung, welche das Mehrwertsteuerstrafrecht bei der letzten Reform unternommen hat, nicht zurück, sondern führt diesen konsequent weiter, indem sie zu recht Art. 97 Abs. 1 2. Satz MWSTG streicht.
- 67 Wir vertreten die Auffassung, dass – dem Beispiel des Mehrwertsteuerstrafrechts folgend – bei allen Abgaben die erfolgsabhängigen Strafandrohungen nicht mehr weitergeführt werden, sondern dass betragsmässig beschränkte Höchstbussen angedroht werden.

### 4.2.5 Abkehr vom Urkundenmodell beim Steuerbetrug

- 68 Es ist richtig, dass neben der (gewöhnlichen) Steuerhinterziehung ein Steuerbetrugstatbestand bestehen muss.

- 69 Im heutigen Recht beruht der Steuerbetrug im Bereich der indirekten Steuern auf dem sogenannten Arglistmodell, im Bereich der direkten Steuern auf dem sog. Urkundenmodell. Dabei ist klar, dass das Verwenden von falschen Urkunden in vielen (aber nicht in allen) Fällen als Arglist ausgelegt werden kann. Das Urkundenmodell führt hingegen dazu, dass im Unternehmensbereich eine einfache Steuerhinterziehung kaum je gegeben sein kann, weil jeder Fehler in einer Buchhaltung (oder vergleichbaren Aufzeichnungen) Eingang findet und dementsprechend bei (nahezu) jeder Steuerverkürzung eine falsche Urkunde im Spiel ist. Dies bedeutet, dass die gleiche Tathandlung (bspw. die Nichtdeklaration eines Vermögenswertes) im unternehmerischen Bereich einer wesentlich höheren Strafandrohung (Vergehen) unterworfen ist als im privaten Bereich (Übertretung).
- 70 Die Vorlage hebt die heutige Idealkonkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug im Bereich der direkten Steuern auf; dieser Schritt ist zu begrüssen und wird vom SAV vollumfänglich unterstützt.
- 71 Weiter gleicht die Vorlage den Betrugstatbestand bei den direkten Steuern und bei den indirekten Steuern aneinander an. Dagegen wäre prinzipiell ebenfalls nichts einzuwenden. Allerdings erfolgt die Angleichung dadurch, dass in allen Steuerarten parallel das Urkunden- und das Arglistmodell gelten sollen. Dies bedeutet, dass bei einer Steuerverkürzung in einem Unternehmen zwangsläufig wegen einem Vergehen ermittelt wird oder dass – mit anderen Worten ausgedrückt – im Unternehmensbereich eine einfache Steuerumgehung nicht möglich ist. Dies hat – würde man bspw. die Verjährungsordnung des geltenden Mehrwertsteuerrechts weiterführen – auch Konsequenzen auf die Verjährung der materiell-rechtlichen Steuerforderungen (vgl. Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG).
- 72 Wir vertreten die Auffassung, dass bei einer Revision des Steuerstrafrechts der Betrugstatbestand auf dem Arglistmodell basieren sollte. Dementsprechend würde die Verwendung von falschen Urkunden (namentlich Buchhaltungen) nur als Steuerbetrug qualifiziert, wenn dies als arglistige Irreführung der Steuerbehörden oder als arglistige Bestärkung der Steuerbehörden in einem Irrtum qualifiziert werden könnte. Für die Unternehmen stellt dies einen entscheidenden Unterschied dar.

## **4.3 Zeitgemässes Strafverfahrensrecht / Sicherstellung des Grundrechtsschutzes**

### **4.3.1 Grundsätzliches**

- 73 Die Vorlage verfolgt auch die beiden Ziele, dass zum einen die Steuerverfahren nach einheitlichen Verfahrensbestimmungen durchgeführt werden und dass zum andern zwischen Untersuchungsmassnahmen und Beschuldigtenrechten ein Gleichgewicht besteht (vgl. oben Rz. 18).
- 74 Während das zweite Ziel – so wie die Vorlage ausgestaltet ist – ganz eindeutig darauf ausgerichtet ist, die Verfahrensstellung der Verwaltung zu verbessern, bringt auch das erste dieser beiden Ziele den steuerpflichtigen Personen kaum einen praktischen Nutzen: Der einzelne Bürger erlebt entweder nur ein einziges Steuerstrafverfahren oder er hat eine Vielzahl von parallel laufenden Verfahren zu erdulden. Im ersten Fall ist das Argument der einheitlichen Verfahrensbestimmung für ihn ohnehin nicht relevant, im zweiten Fall läge die Erleichterung und die Vereinfachung vor allem darin, dass seine strafbaren Handlungen in einem einzigen Verfahren verfolgt würde. Dies will aber die Vorlage bewusst nicht.

### **4.3.2 Anwendbares Verfahrensrecht**

- 75 Unser Land hat nach jahrzehntelangem Ringen eine neue und moderne Strafprozessordnung (StPO) eingeführt, welche einerseits die Bedürfnisse der Strafuntersuchungsbehörden und der Gerichte, andererseits dem Grundrechtsschutz gemäss aktuellem Verständnis Rechnung trägt.

- 76 Als das Parlament sich im Jahr 2009 – im Rahmen der Reform des Mehrwertsteuergesetzes – letztmals mit einer umfassenden Reform der strafrechtlichen Bestimmungen eines Abgabbeerlasses auseinandergesetzt hat, stellte es fest, dass das VStrR nicht mehr den heutigen Ansprüchen an ein modernes Strafverfahrensgesetz entspricht; um die dringendsten Mängel zu beseitigen, hat es für den Geltungsbereich des Mehrwertsteuerstrafrechts einige Bestimmungen des VStrR korrigiert, resp. das VStrR um gewisse Grundsätze ergänzt.
- 77 Das VStrR stammt aus den siebziger Jahren und wurde seither nicht grundlegend angepasst, obwohl sich unterdessen die Rechte der Beschuldigten massiv weiterentwickelt haben. Im Rahmen der vorliegenden Vorlage wird einzig die sog. „Miranda Warning“ und eine Verlängerung einer Rechtsmittelfrist aufgenommen. Andere Anpassungen des VStrR werden nicht vorgeschlagen.
- 78 Ungeachtet dieser Ausgangslage wird in der Vorlage vorgesehen, das VStrR als massgebliches Verfahrensrecht anzuwenden, gleichzeitig werden aber die vom Parlament beschlossenen – im Moment punktuell auf das Mehrwertsteuerstrafrecht beschränkten – Anpassungen wieder aufgehoben. Mit anderen Worten schlägt die Vorlage vor, dass in Bezug auf das anwendbare Verfahrensrecht der schlechtestmögliche Zustand weitergeführt wird („badest practice“).
- 79 Als Begründung wird im Erläuternden Bericht (Ziff. 3) angegeben, es stelle für die Eidg. Zollverwaltung eine nicht zumutbare Verkomplizierung dar, wenn sich ihre Mitarbeiter mit einem zusätzlichen Gesetz auseinanderzusetzen hätten. Ähnliche Begründungen finden sich auch noch anderenorts im Erläuternden Bericht (bspw. S. 18 und ganz explizit Ziff. S. 27, letzter Absatz). Diese Aussagen belegen, dass in dieser Vorlage die Bedürfnisse der Behörden über den Anspruch der Bürger auf einen zeitgemässen Rechtsschutz gestellt werden. Eine Strafrechtsvorlage, die auf einem derartigen Verständnis aufbaut, ist kaum mehrheitsfähig.
- 80 Die einzige wesentliche Verbesserung, welche die Einführung des VStrR mit sich bringen würde, wäre die Tatsache, dass auch bei den direkten Steuern eine Beurteilung durch die ordentlichen Strafgerichte erreicht werden kann.
- 81 Getreu dem Standpunkt, dass Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren zu trennen sind (vgl. oben Ziff. 4.1), vertreten wir jedoch die Auffassung, dass das Strafverfahren inskünftig vollumfänglich (d.h. bereits im Untersuchungsverfahren) durch die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden durchzuführen ist. Nur dieses Konzept ist für die Bürger nachvollziehbar. Es ist auch für den Staat wesentlich effizienter, weil bei Sachverhaltskonstellation im Zusammenhang mit Unternehmen oder bei interkantonalen Sachverhalten nur eine Strafverfolgung durchgeführt werden muss.
- 82 Bei dieser Lösung kämen somit letztlich die verfahrensrechtlichen Bestimmungen der StPO zur Anwendung. Damit würde auch eine wesentliche Verbesserung der Wahrung der Beschuldigtenrechte im Strafverfahren sichergestellt.

#### **4.3.3 Zur Stellung der Eidg. Zollverwaltung**

- 83 Die Probleme der Eidg. Zollverwaltung (vgl. oben Rz. 79) dürfen keinesfalls determinierend für die übrigen Steuerstrafverfahren sein. Vorab ist es nicht einzusehen, weshalb für die besonders ausgebildeten Berufsleute im Strafdienst der Eidg. Zollverwaltung nicht zumutbar sein soll, zwei Strafverfahrensgesetze zu beherrschen und je nach Sachverhalt anzuwenden. Selbstverständlich wäre festzulegen, dass in einem Verfahren, das mehrere Abgaben betrifft, einheitliche Verfahrensregeln gelten. Dementsprechend müsste eine Regelung analog zum heutigen Art. 103 Abs. 5 MWSTG geschaffen werden.
- 84 Das Problem der Eidg. Zollverwaltung könnte im Übrigen auch beseitigt werden, wenn das VStrR ganz abgeschafft würde und alle Strafverfahren (abgesehen von Bagatellfällen) durch die ordentlichen Strafbehörden durchgeführt würden.

85 Etwas weniger radikal wäre die Lösung, Widerhandlungen betreffend die Einfuhr(mehrwert)steuer, welche von der Eidg. Zollverwaltung zu verfolgen sind, gesondert zu behandeln und dem VStrR zuzuweisen, das übrige Abgabestrafrecht aber ausschliesslich nach den Grundsätzen der StPO (oder allenfalls eines neuen Abgabestrafverfahrensgesetzes) zu verfolgen. Dieser Ansatz ist zwar nicht erstrebenswert, er würde es aber immerhin erlauben, das übrige Abgabestrafrecht in einem einheitlichen Abgabestrafrechtserlass zu regeln.

#### 4.4 Unternehmen

86 Unter einer rein strafrechtsdogmatischen Optik ist es sicherlich richtig, dass die Vorlage bei Abgabestrataten im Bereich der direkten Steuern die Strafbarkeit der juristischen Person aufheben will.

87 In der Praxis dürfte dies zu Schwierigkeiten führen. Wir plädieren deshalb dafür, dass für das gesamte Abgabestrafrecht zumindest eine Regelung analog zu Art. 100 MWSTG eingeführt wird.

88 Wenn überhaupt im Bereich der direkten Steuern eine Änderung vorgenommen wird, müsste diese zumindest konsequent erfolgen. Nach unserem Verständnis ist Art. 176 Abs. 1 Bst. a VE DBG (und damit auch Art. 177 VE DBG) als Sonderdelikt ausgestaltet. Damit dürfte es Schwierigkeiten verursachen, die natürlichen Personen als Täter zu bestrafen. Dieser Hinweis sollte aber nicht als Anlass genommen werden, die Steuerhinterziehung bei den direkten Steuern als Gemeindelikt auszugestalten.

89 Im Zusammenhang mit den Unternehmen sind auch die Bestimmungen über die Selbstanzeige zu überdenken:

- 90 • Es kann nicht sein, dass natürliche Personen (die möglicherweise nicht mehr dort tätig sind) in einem gegebenen Zeitpunkt untereinander einen Wettlauf veranstalten müssen, wer als erster die Selbstanzeige bei den Steuerbehörden eingereicht hat.
- 91 • Es darf ebenfalls nicht sein – was vor allem bei der fehleranfälligen Mehrwertsteuer von grosser praktischer Bedeutung sein wird –, dass es bei einer Neueinstellung eines Finanzverantwortlichen eine Rolle spielen kann, ob er bereits eine Selbstanzeige (in einem anderen Unternehmen oder für sich privat) eingereicht hat.
- 92 • Solange am Konzept der parallelen Strafverfahren festgehalten wird, muss gesetzestechnisch sichergestellt werden, dass eine Selbstanzeige, die bei einer Veranlagungs- und Strafuntersuchungsbehörde eingereicht wurde, straffreie Wirkung auch auf alle anderen Abgabenerlasse hat.

#### 4.5 Zusammenfassung

93 Aus unserer Sicht wäre es – wie in Ziff. 3 des Erläuternden Berichts angedacht – folgerichtig, die Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts durch die Schaffung eines eigenständigen Bundesgesetzes über das Abgabestrafrecht zu erreichen.

94 Dieses neue Gesetz würde die einheitliche Regelung von Strafbarkeit, Strafverfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen die Abgabenerlasse des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sicherstellen. Es sollte auf folgenden Grundsätzen aufbauen:

- 95 • Die Strafbarkeit und die Strafzumessung bei allen abgaberechtlichen Widerhandlungen vereinheitlichen, basierend auf dem Prinzip, dass ein Fehlverhalten im Bereich des Abgaberechts bloss zu einer Strafe führen darf, unabhängig davon, wie viele Abgaben von diesem Fehlverhalten betroffen sind.
- 96 • Die Koordination und die Vereinheitlichung der Strafverfolgung geht nach dem Grundsatz, dass ein Fehlverhalten im Bereich der Abgabewiderhandlung in einem einzigen Verfahren verfolgt wird. Das Verfahren richtet sich grundsätzlich nach den

Regeln der StPO und erfolgt in der Zuständigkeit der ordentlichen Strafbehörden (im Übertretungsbereich könnte dies eine auf das Abgabestrafrecht spezialisierte Behörde sein, vgl. Art. 17 StPO). Für Bagatellfälle und klare Sachverhalte kann es den abgabbeerhebenden Behörden ermöglicht werden, in eigener Kompetenz Bussen auszusprechen, dies könnte bspw. in der Form eines Strafbefehls erfolgen.

- 97 Demgegenüber wären die Nachsteuerverfahren in den einzelnen Abgabbeerlassen zu regeln und unter der Verantwortung der Veranlagungsbehörden durchzuführen. In den Abgabbeerlassen würden in strafrechtlicher Hinsicht einzig die spezifischen Tathandlungen der verschiedenen abgaberechtlichen Strafbestimmungen (Verletzung von Verfahrenspflichten, Steuerhinterziehung etc.) definiert.

## 5 Detailbemerkungen

### 5.1 Zum Rechtsschutz im Allgemeinen

- 98 Wir vertreten die Auffassung, dass der latente Konflikt zwischen der Mitwirkungspflicht und dem Recht, sich im Strafverfahren nicht selbst belasten zu müssen, nur gelöst werden kann, wenn einerseits Veranlagungs- und Strafverfahren strikte voneinander getrennt werden und andererseits das Strafverfahren – in der Tendenz – vor dem Veranlagungsverfahren durchgeführt wird. Bezüglich des zweiten Grundsatzes besteht im Einzelfall Flexibilität, solange die steuerpflichtige Person sichergehen kann, dass die im Steuerverfahren unter der Mitwirkungspflicht gemachten Aussagen und herausgegebenen Unterlagen keinen Eingang in ein Strafverfahren finden; im Gegensatz zu der Darstellung auf S. 14 des Erläuternden Berichts dürfen hingegen „Erkenntnisse“ aus Kontrollen durchaus im Strafverfahren verwendet werden. Die heute im Bereich des Mehrwertsteuerstrafrechts geltende Regelung erfüllt diese Ansprüche; sie sind – entgegen der Vorlage – nicht zu streichen, sondern auf die anderen Abgabearten zu übertragen.
- 99 Die Eröffnung eines Strafverfahrens soll der beschuldigten Person grundsätzlich unverzüglich und schriftlich mitgeteilt werden. Dies gilt umso mehr, wenn die Steuerbehörden auch im Bereich der direkten Steuern das Recht erhalten sollten, Bankauskünfte einzuholen. Es wäre mit der schweizerischen Steuerkultur nicht zu vereinbaren, wenn der beschuldigten Person nicht vorgängig die Gelegenheit eingeräumt würde, die Bankunterlagen selbst einzureichen, sondern wenn sie erst lange nach Eröffnung des Strafverfahrens zur Kenntnis nehmen müsste, dass die strafuntersuchenden Steuerbehörden diese Unterlagen bereits bei den Banken erhoben haben. Auch hier enthält das Mehrwertsteuerstrafrecht mit Art. 104 Abs. 4 MWSTG bereits heute eine Regelung, die auf das gesamte Abgabestrafrecht übertragen werden sollte. Die in Art. 38 Abs. 1<sup>bis</sup> VE VStrR vorgeschlagene Formulierung erfüllt diese Anforderung nicht.
- 100 Zum Erlangen von Rechtssicherheit (gerade wenn die gleiche Behörde Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren durchführt), wäre es für die steuerpflichtigen Personen äusserst wertvoll, wenn sie bezogen auf das Strafverfahren einen Anspruch auf eine Nichtanhandnahme- oder Einstellungsverfügung hätte (dies würde den steuerpflichtigen Personen auch in den in Rz. 10 beschriebenen Situationen helfen). Auch hier bietet das Mehrwertsteuerstrafrecht mit Art. 103 Abs. 4 2. Satz MWSTG ein Muster, das auf das gesamte Steuerstrafrecht übertragen werden sollte.
- 101 Im Bereich des Verwaltungsstrafrechts sind gemäss Art. 32 VStrR nur Verteidiger zugelassen, welche entweder über die Zulassung als Rechtsanwalt verfügen oder einem vom Bundesrat auf dem Verordnungsweg definierten Beruf angehören. Diese Regelung ist zur Wahrung der Verteidigungsrechte der beschuldigten Personen wichtig, weil die Strafuntersuchungsbehörden über die gesamte Palette an Zwangsmassnahmen verfügen. Dementsprechend erachten wir es nicht als richtig, dass in Art. 187 VE DBG diese Anforderungen aufgeweicht werden.

- 102 Es ist davon auszugehen, dass das neue Verfahrensrecht den beschuldigten Personen Vorteile bringen wird. Aus diesem Grund ist es nicht einsichtig, dass in den Übergangsbestimmungen (bspw. Art. 220b VE DBG) die Fortführung der laufenden Verfahren nach den alten Verfahrensbestimmungen vorgesehen wird. Wir befürworten, dass die Übergangsbestimmungen analog zur StPO ausgestaltet werden.
- 103 Mit dem Bundesgesetz über die Anpassung von verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis vom 28. September 2012 wurde ein neuer Art. 46 Abs. 3 VStrR eingefügt. Die Vorlage enthält einen neuen Art. 46 Abs. 3 VE VStrR, der einen völlig anderen Regelungstatbestand hat. Wir gehen davon aus, dass es sich bei dieser Ersetzung um einen redaktionellen Fehler handelt und die Vorlage die im erwähnten Bundesgesetz eingeführte Änderung nicht rückgängig machen will.

## 5.2 Zu den direkten Steuern

- 104 Art. 177 Abs. 2 VE DBG stellt für den qualifizierten Steuerbetrag auf „nicht deklarierte Steuerfaktoren“ ab. Nachdem das Vermögen durch das DBG nicht besteuert wird, kann – bezogen auf natürliche Personen – mit Steuerfaktor nur das Einkommen gemeint sein. Eine Hinterziehung von Einkommen in der Höhe von CHF 600'000 dürfte nur sehr selten vorkommen. In Art. 55c Abs. 2 VE StHG wird die gleiche Formulierung verwendet, obwohl hier sowohl Einkommen wie Vermögen Steuerfaktoren darstellen. Zudem ist nicht klar, ob dieser Betrag je pro Steuerperiode oder für die gesamte der Strafuntersuchung unterzogenen Periode ermittelt wird. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind somit nicht ausreichend klar formuliert, was aber bei einem Verbrechenstatbestand zwingend erforderlich wäre. Sachgerechter wäre es wohl, die Betragsgrenze vom Erfolg, d.h. vom eingesparten Steuerbetrag, abhängig zu machen. Diese Lösung hätte wohlgemerkt den Nachteil, dass sie nicht ganz einfach und erst ex post ermittelt werden könnte. Dennoch erscheint sie besser, als die – bereits in der GAFI-Vorlage – vorgeschlagene Formulierung.

## 5.3 Im Bereich der Mehrwertsteuer

- 105 Die Vorlage will wichtige Errungenschaften, die in der letzten Mehrwertsteuerreform eingeführt wurden, beseitigen. In Ziff. 4 wurde bereits auf verschiedene Punkte hingewiesen; die dort dargestellten Aspekte sollen hier nicht wiederholt werden.
- 106 Die in der Vorlage vorgesehene Streichung der heutigen objektiven Strafbarkeitsbestimmung von Art. 96 Abs. 6 MWSTG führte dazu, dass das Konzept der Steuerperiode, welches mit der letzten Reform im materiellen Mehrwertsteuerrecht eingeführt wurde, obsolet würde, weil von den steuerpflichtigen Personen aus strafrechtlicher Sicht verlangt würde, dass sie fehlerfreie Quartalsabrechnungen einreichen müssen. Dies ist objektiv betrachtet in der Praxis aber gar nicht möglich und deshalb vom materiellen Mehrwertsteuerrecht nicht in dieser absoluten Form vorgesehen. Art. 96 Abs. 6 MWSTG muss u. E. beibehalten werden.
- 107 In Art. 72 Abs. 2 MWSTG schafft das materielle Mehrwertsteuerrecht die Verpflichtung, auch Abrechnungen von zurückliegende Steuerperioden zu korrigieren. Die Erfüllung einer derartigen Verpflichtung darf nie mit Strafe bedroht sein, aus diesem Grund muss – zumindest im Mehrwertsteuerrecht – für die steuerpflichtigen Personen die Gewissheit bestehen, dass jede Selbstanzeige straffrei erfolgen kann.
- 108 Die Vorlage sieht vor, dass die Steuerhinterziehung im Mehrwertsteuerrecht in verschiedener Hinsicht verschärft werden soll:
- 109 • Die Deklaration von zu hohen Einnahmen aus ausgenommenen Leistungen soll neu als Hinterziehung durch falsche Deklaration (Art. 96 Abs. 1 MWSTG) qualifiziert werden. Bisher wird ein entsprechendes Fehlverhalten mit der – milder sanktionierten – Hinterziehung durch falsche Qualifikation (Art. 96 Abs. 3 MWSTG) bedroht. Nach unserer Auffassung soll die heutige Regelung beibehalten werden, weil die entspre-

chenden Abgrenzungsfragen in der Praxis oft schwierig sind und vor allem auch steuerpflichtige Personen (aus den Bereichen Medizin, Sport, Kultur etc.) betreffen, die in mehrwertsteuerlichen Belangen nicht besonders versiert sind.

- 110 • Neu soll auch der unberechtigte Steuerausweis (Art. 27 MWSTG) als Steuerverkürzung bestraft werden. U. E. genügt die in Art. 27 MWSTG stipulierte Haftungsnorm und die Strafbestimmung von Art. 98 Bst. g MWSTG, um dieses Fehlverhalten zu sanktionieren. Deshalb lehnen wir die Einführung von Art. 96 Abs. 1 Bst. d VE MWSTG ab.
- 111 • In Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG soll neu auch der Begriff der „Gefährdung“ eingeführt werden. Zunächst ist festzuhalten, dass eine Gefährdung des Steueranspruchs keine Hinterziehung darstellt und dass die vorgeschlagene Änderung alleine schon aus systematischen Gründen abzulehnen ist (wenn schon wäre – wie im Zollrecht – ein eigener Tatbestand zu schaffen). Zudem kann das ins Auge gefasste Fehlverhalten bereits heute über die versuchte Steuerhinterziehung bestraft werden, auch unter diesem Aspekt ist diese Anpassung nicht erforderlich.
- 112 Die strafrechtlichen Verjährungsbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht beginnen mit dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Steuerforderung zu laufen. Dieser Zeitpunkt kann einfach bestimmt werden und führt in aller Regel nicht zu Diskussionen. Aus diesem Grund liegt es im Interesse aller Verfahrensbeteiligten, dass auch im neuen Recht der Beginn der strafrechtlichen Verjährung in diesem Sinne geregelt wird. Weil die Rechtskraft der Steuerforderung in der Mehrzahl der Fälle erst nach Ablauf der materiellrechtlichen Verjährungsfrist von fünf Jahren (Art. 43 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 42 Abs. 1 MWSTG) eintritt, muss die strafrechtliche Verjährungsfrist für das Mehrwertsteuerrecht angepasst werden, um im Vergleich zu den anderen Steuergesetzen etwa gleich lange Verjährungsfristen zu erreichen.

## 6 Zusammenfassung

- 113 Wir begrüßen grundsätzlich eine umfassende Reform des Abgabestrafrechts.
- 114 Die Vorlage bringt zwar in einigen Bereichen gewisse Verbesserungen, stellt aber insgesamt einen unzureichenden Schritt dar für eine fundamentale Bereinigung der insgesamt unbefriedigenden und damit stark reformbedürftigen Situation.
- 115 Eine echte Verbesserung kann nur erreicht werden, wenn das gesamte schweizerische Abgabestrafrecht in einem einzigen Erlass zusammengefasst wird. Nur auf diese Weise kann eine materielle Vereinheitlichung erreicht werden. Gleichzeitig würde die völlig unökonomische und rechtsstaatlich nicht haltbare Parallelität der Strafverfolgungsverfahren beseitigt und auch die verfassungsrechtlich wichtige strikte Trennung von Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren erreicht.
- 116 Dieses Konzept erscheint radikal, ist jedoch mit einem relativ kurzen Gesetz umsetzbar. Dazu bestehen erste Studien, die wir bei Bedarf gerne präsentieren.

Der Schweizerische Anwaltsverband dankt Ihnen für Ihre Kenntnisnahme und verbleibt

mit freundlichen Grüßen  
Für den Schweizerischen Anwaltsverband

Pierre-Dominique Schupp  
Präsident