

Bericht

**der Expertenkommission für ein Bundesgesetz
über Steuerstrafrecht und internationale
Amtshilfe in Steuersachen**

zu Händen des Chefs des EFD

Bern, Oktober 2004

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung

1. **Auftrag**
2. **Zusammensetzung der Kommission**
3. **Verlauf der Arbeiten**

II. Identifizierung der Problembereiche, die prioritär geändert werden müssen bzw. einer neuen gesetzlichen Regelung bedürfen

- 2.1. **Die unterschiedliche Konzeption des Steuerstrafrechts in materieller und formeller Hinsicht zwischen dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) und den Bundesgesetzen über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)**
 - 2.1.1. **Materiellrechtliche Unterschiede (nach Tatbeständen)**
 - 2.1.1.1. **Materielles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich des VStrR**
 - 2.1.1.2. **Materielles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich von DBG und StHG**
 - 2.1.2. **Formellrechtliche Unterschiede (Strafverfahren)**
 - 2.1.2.1. **Formelles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich des VStrR**
 - 2.1.2.2. **Formelles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich von DBG und StHG**
 - 2.1.2.3. **Zusammenfassung der wichtigsten Eigenschaften des schweizerischen Steuerstrafrechts und der Unterschiede zwischen VStrR und DBG/StHG**
 - 2.1.3. **Grundsatzentscheid der Kommission: Beibehaltung der unterschiedlichen Steuerstrafrechts-Konzeptionen gemäss VStrR und gemäss DBG/StHG**
 - 2.1.3.1. **Spezifität der Steuern**
 - 2.1.3.2. **Harmonisierung durch Übernahme des VStrR-Modells im DBG/StHG**

- 2.1.3.3. Harmonisierung durch Übernahme der Grundsätze nach DBG/StHG für die Steuern, für deren Erhebung und Aufsicht der Bund zuständig ist
- 2.1.3.4. Nachsteuer-/Hinterziehungsverfahren gemäss DBG/StHG
- 2.1.3.5. Harmonisierung der Konzepte Steuer-/Abgabebetrag
- 2.1.3.6. Schlussfolgerungen

2.2. Übereinstimmung mit den Anforderungen der Europäischen Menschenrechtskonvention

- 2.2.1. Befolgung von Art. 6 § 1 EMRK (Recht auf ein faires Verfahren, von dem das Prinzip abgeleitet wird, dass niemand zur Belastung seiner selbst gezwungen werden darf) und Hinterziehungsverfahren DBG/StHG
- 2.2.2. Die Erbenhaftung im Strafverfahren auf dem Gebiet von DBG und StHG
- 2.2.3. Die Beweislast der Ehegatten im Hinterziehungsverfahren

2.3. Amtshilfe durch die Schweiz bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern

- 2.3.1. Neue Amtshilfepolitik im Anschluss an den Bericht der OECD 2000 über den Zugang zu Bankauskünften: Klausel zur Amtshilfe bei Steuerbetrug nach Schweizer Recht
- 2.3.2. Pflichten und Befugnisse der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei Rechtshilfeverfahren wegen Steuerbetrug im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern
- 2.3.3. Einverständliches "Memorandum of understanding" zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind
- 2.3.4. Rechtshilfe bei Holdinggesellschaften

2.4. Schlussfolgerungen

III. Weitere von der Kommission behandelte Fragen

3.1. Die Systematik der Widerhandlungen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern

- 3.1.1. Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug
- 3.1.2. Versuchte Steuerhinterziehung
- 3.1.3. Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung
- 3.1.4. Status der Buchungsbelege im Steuerbetrugsverfahren
- 3.1.5. Inventaraufnahmeverfahren und dazugehörige Widerhandlungen
- 3.1.6. Jüngste Änderungen im Schweizerischen Strafgesetzbuch (StGB)
- 3.1.7. Bussenfestlegung im Fall von Steuerhinterziehung nach DBG und StHG

3.2. Die Grundsatzfrage der Politik der Schweiz bei der internationalen Zusammenarbeit im Fiskalbereich

- 3.2.1. Arbeiten der OECD im Bereich Transparenz und Informationsaustausch
- 3.2.2. Jüngste Verhandlungen über die Abkommen zur Rechts- und Amtshilfe mit der Europäischen Union (Schengen und « Zollbetrug »)
- 3.2.3. Unterschiede in der Zusammenarbeit im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern gegenüber den Zollabgaben, der Mehrwertsteuer und den Verbrauchssteuern

IV. Kommissionsanträge

- 4.1. **Änderungen im DBG und im StHG**
- 4.2. **Änderung weiterer Gesetze**
- 4.3. **Entwurf für ein Bundesgesetz über die Amtshilfe bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

V. Anhang

I. Einleitung

1. Auftrag

Am 22. Dezember 2003 beschloss der damalige Chef des Eidgenössischen Finanzdepartements, Kaspar Villiger, eine Expertenkommission einzusetzen. Sie wurde beauftragt zu überprüfen, ob eine Harmonisierung des schweizerischen Steuerstrafrechts zweckmässig und die Schaffung eines Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen notwendig seien:

« Verschiedene nationale und internationale Entwicklungen führen dazu, dass die heutigen Rechtsgrundlagen und die Praxis zum Steuerstrafrecht und der internationalen Amtshilfe in Steuersachen auf ihre Zweck- und Rechtmässigkeit hin überprüft werden müssen. Vermutlich ergibt diese Analyse, dass die Notwendigkeit besteht, ein neues Bundesgesetz, welches für alle Steuerarten (inkl. Anpassungen des Steuerharmonisierungsgesetzes) eine einheitliche Regelung der Materie bringen soll, zu erlassen.

Zur Vornahme dieser Analyse und zur Ausarbeitung eines Gesetzesvorschlags wird die Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen eingesetzt. «

2. Zusammensetzung der Kommission

Die Kommission bestand aus folgenden Mitgliedern:

Kommissionspräsident:

- lic. iur., Dr. h.c. **Franz Marty**, alt Regierungsrat und Finanzdirektor des Kantons Schwyz

Vertreter der Wissenschaft:

- Prof. Dr. iur. **Peter Böckli**, Anwalt, Basel
- Prof. Dr. iur. **Stefan Trechsel**, Zürich
- Prof. Dr. iur. und lic.oec. **Robert Waldburger**, St. Gallen

Vertreter der Eidgenössischen Steuerverwaltung:

- Rechtsanwalt **Frédéric Gante**, (Kommissionssekretär), Chef Länderdienst IV, Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen

- Fürsprecher **Christoph Hasler**, Chef Sektion Strafwesen, Hauptabteilung Mehrwertsteuer
- Fürsprecher **Markus Leibundgut**, Chef Sektion Strafen und Inkasso, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
- **Ernst Maeder**, ehemaliger Leiter der Abteilung Besondere Steueruntersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Kantonsvertreter:

- lic. iur. **Bernhard Greminger**, Leiter Fachstab Steuergesetzgebung, Kantonales Steueramt Zürich

Die Kommission hat auch Fürsprecher **Hans-Georg Nussbaum**, Leiter des Rechtsdienstes der Oberzolldirektion in Bern, als Fachmann für die Fragen der Zusammenarbeit im Zollwesen ad hoc beigezogen.

Dr. oec. **Kurt Arnold** von der Schweizerischen Bankiervereinigung hat als Beobachter an den Arbeiten der Kommission teilgenommen.

Peter Böckli legt Wert darauf, klar festzuhalten, dass er als emeritierter Professor für Steuerrecht an der Universität Basel für die Arbeiten in der Kommission ausgewählt worden sei. Er sei zwar auch Mitglied und Vizepräsident des Verwaltungsrats der UBS AG. In der Expertenkommission trete er jedoch auf keinen Fall als Vertreter dieser Bank auf, da er persönlich unabhängig sei. Nach Auffassung der Kommission ist die Beteiligung eindeutig "ad personam" und es konnte so zu keinerlei Interessenkonflikten kommen.

3. Verlauf der Arbeiten

Laut Auftrag des Chefs des EFD hätte der Bericht Ende Juni 2004 abgegeben werden sollen. Die Verhandlungen mit der Europäischen Union haben aber die Arbeiten der Kommission auf organisatorischer Ebene so beeinflusst, dass sie erst im September 2004 abgeschlossen werden konnten.

Die Kommission hat zwischen November 2003 und August 2004 sechsmal im Plenum getagt. Die Analyse-Arbeiten und das Verfassen des Berichts zum schweizerischen Steuerstrafrecht wurden einer Subkommission unter der Leitung von Bernhard Greminger übertragen. Mit dem internationalen Steuerstrafrecht befasste sich eine zweite Subkommission unter der Leitung von Prof. R. Waldburger.

Am 15. September 2004 ist die Kommission zu den Schlüssen und Vorschlägen gelangt, die in diesem Bericht, insbesondere in Kapitel IV, erläutert werden. Obwohl der Kommission relativ wenig Zeit zur Verfügung stand, hat sie sich, wie in einer Vorphase auch die Subkommission Greminger, zur Hauptsache mit der Frage beschäftigt, ob eine tief-

greifende Harmonisierung der Vorschriften, die das "Schweizer Steuerstrafrecht" bilden, notwendig, wünschbar und möglich sei, und zwar sowohl unter dem Aspekt der Rechtssicherheit wie auch im Hinblick auf Klarheit und Einfachheit.

Die Kommission kam zum Schluss, eine solche Harmonisierung sei trotz der damit einhergehenden, auf den ersten Blick zu vermutenden Vereinfachung nicht zwingend notwendig. Zudem sei es nicht sicher, dass eine Harmonisierung angesichts des föderalistischen Systems in der Schweiz und der verschiedenen Steuerkategorien letztlich tatsächlich zu einer Vereinfachung führe. Nach Auffassung der Kommission drängt sich aber im Bereich der Steuern gemäss DBG/StHG die Änderung verschiedener Verfahrensvorschriften sowie materieller Bestimmungen auf. Dass ihre Änderungsvorschläge keine umfassende Harmonisierung des Schweizerischen Steuerstrafrechts beinhalten, ist einzig und allein durch grundsätzliche Überlegungen begründet und nicht etwa der knappen, der Kommission zur Verfügung stehenden Zeit zuzuschreiben.

II. Identifizierung der Problembereiche, die prioritär geändert werden müssen bzw. einer neuen gesetzlichen Regelung bedürfen

2.1. Die unterschiedliche Konzeption des Steuerstrafrechts in materieller und formeller Hinsicht zwischen dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) und den Bundesgesetzen über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Die Kommission hat zu Beginn ihrer Überlegungen über die Harmonisierung der steuerstrafrechtlichen Vorschriften in der Schweiz die verschiedenen Steuerbereiche bzw. die verschiedenen einschlägigen Gesetze miteinander verglichen. Sie wollte sich damit einen Überblick über die Situation verschaffen und zu einem möglichst pragmatischen Ansatz gelangen.

Als Erstes hat die Kommission, ohne Berücksichtigung der subtilen Differenzierungen der Doktrin und der kantonalen Erbschafts- und Handänderungssteuern, festgestellt, dass das schweizerische Steuerrecht **zwei "grosse Kategorien"** kennt, nämlich:

- die **Einkommens- und Vermögenssteuern**, die dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990¹ über die Direkte Bundessteuer (DBG) und dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (und den entsprechenden kantonalen Gesetzen) unterliegen, und
- die **übrigen Abgaben** (Mehrwertsteuer, Zollabgaben, Verbrauchssteuern, Stempelabgaben, Verrechnungssteuer), welche durch die entsprechenden Gesetze geregelt sind, deren (Straf-)Verfolgung von Verstössen sich aber nach dem Bundesgesetz vom 22. März 1974³ über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) richtet.

Zu den Steuern nach DBG und StHG gehören die Einkommenssteuern von den natürlichen Personen, die Gewinnsteuer von den juristischen Personen, die Kapitalsteuer, die Vermögenssteuer natürlicher Personen, die Kapitalgewinnsteuer, die Quellensteuer, welche anstelle der Einkommenssteuer erhoben wird, sowie die Grundstücksgewinnsteuer (nachfolgend wird bei diesen hier aufgelisteten Steuern nur noch kurz von „Einkommens- und Vermögenssteuern“ gesprochen). Diese Steuern sind zu 2/3 Kantons- und Gemeindesteuern (die direkte Bundessteuer macht ihrerseits etwa 1/3 aus), und sie werden von den kantonalen Steuerverwaltungen erhoben. Diese sind auch für die strafrechtliche Verfolgung von Verletzungen von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung zuständig. Die sogenannten Steuervergehen hingegen werden von den zuständigen kantonalen Justizbehörden gemäss den Vorschriften des kantonalen Strafprozessrechtes geahndet.

¹ SR 642.11

² SR 642.14

³ SR 313.0

Nach dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) werden dagegen alle den Verwaltungsbehörden des Bundes übertragenen Beurteilungen von Widerhandlungen des Bundesverwaltungsrechts behandelt. Dies ist im steuerrechtlichen Bereich für die Mehrwertsteuer⁴, die Zollabgaben⁵, die Verbrauchssteuern⁶, die Stempelabgaben⁷ und die Verrechnungssteuer⁸ der Fall.

Bezogen auf den Steuerbereich **gilt das VStrR für alle Bundessteuern, ausser für die Einkommens- und die Vermögenssteuern. Diese werden spezialgesetzlich ausdrücklich durch das DBG und das StHG sowie die entsprechenden kantonalen Gesetze geregelt.**

Zwischen dem VStrR und dem DBG/StHG gibt es substanzielle Unterschiede. Die zwischen diesen beiden Steuerkategorien bestehenden Unterschiede werden nachfolgend unter den Ziffern 2.1.1.1. bis 2.1.2.2. behandelt, und zwar sowohl in Bezug auf die Strafbestimmungen (Art der Straftat) als auch in Bezug auf das für ihre Verfolgung anwendbare Strafverfahren. Neben diesen Unterschieden gibt es aber auch **wichtige Gemeinsamkeiten**, die sich im gesamten schweizerischen Steuerstrafrecht wieder finden. Diese sind:

- Die Straftatbestände werden in zwei Hauptkategorien gegliedert, die **Übertretungen** (mit Busse bedroht) und die **Vergehen** (mit Gefängnis bedroht). Bei den Übertretungen gibt es eine Unterkategorie, die man als Ordnungswidrigkeiten bezeichnet und die mit Ordnungsbussen⁹ (oder im Bereich DBG/StHG mit Busse bis - unter Vorbehalt eines Rückfalls - zu Fr. 1000.--) geahndet werden¹⁰.
- Die Bussen für Steuerhinterziehung (eine Übertretung) werden **je nach Höhe des hinterzogenen Betrags** und - innerhalb des gesetzlich festgelegten Strafrahmens - **unter Berücksichtigung der Anforderungen des ordentlichen Strafrechts bezüglich des Strafmasses** - namentlich der Schwere des Verschuldens - **festgelegt**.
- Jede Steuerhinterziehung wird steuerspezifisch geahndet (**Strafkumulierung**).
- Alle Geldstrafen für Steuerhinterziehung und auch jene für Ordnungswidrigkeiten sind **Sanktionen mit strafrechtlichem Charakter**.

2.1.1. **Materiellrechtliche Unterschiede (nach Tatbeständen)**

2.1.1.1. **Materielles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich des VStrR**

Die Steuerstraftaten, die als **Ordnungswidrigkeiten** (bestraft mit Ordnungsbussen) oder, wie die Steuergefährdung und die Steuerhinterziehung, als **Übertretungen** (bestraft mit

⁴ Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG); SR 641.20.

⁵ Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (ZG); SR 631.0.

⁶ Alkohol, Mineralwasser, Öle, usw.

⁷ Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG); SR 641.10.

⁸ Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG); SR 641.21.

⁹ Art. 3 VStrR: «Ordnungswidrigkeit im Sinne dieses Gesetzes ist die vom einzelnen Verwaltungsgesetz als solche bezeichnete oder die mit Ordnungsbussen bedrohte Übertretung.»

¹⁰ Art. 174 DBG und Art. 55 StGH.

Busse) gelten, sind jeweiligen **spezialgesetzlich geregelt** (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Zollgesetz, Gesetze über die Verbrauchssteuern, Gesetz über die Stempelabgaben [StG], Gesetz über die Verrechnungssteuer [VStG]).

Zu den in diesen Bundesgesetzen als "Übertretung" bezeichneten Straftaten zählt namentlich auch die „Steuergefährdung“. Bei dieser handelt es sich um eine qualifizierte Verletzung der Verfahrenspflichten bei denjenigen Steuern, die wie die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben auf dem Grundsatz der Selbstveranlagung beruhen.

Die Vergehenstatbestände wie der Abgabebetrug hingegen werden **im Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) umschrieben und nach diesem Gesetz geahndet** (Art. 14 ff.).

Der Leistungs- und der Abgabebetrug (Art. 14 Abs. 1 und 2 VStrR) werden mit Busse oder mit **Gefängnis** bis zu drei beziehungsweise bis zu einem Jahr bestraft.

Der in Art. 14 Abs. 2 VStrR legifizierte Abgabebetrug ist eine qualifizierte, arglistig begangene Hinterziehung (« Arglistmodell »). Zum arglistigen Vorgehen gehört fast immer auch Urkundenfälschung (vgl. aber auch Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, §38, S. 1028). Ein Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR kann jedoch - sofern zur Hinterziehung arglistige Lügengebäude errichtet wurden - **auch ohne Urkundenfälschung** vorliegen.

Der Abgabebetrug steht mit anderen Worten - im Gegensatz zum Steuerbetrug im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern (vgl. hienach Ziff. 2.1.1.2.) - **nicht in Realkonkurrenz** mit der Steuerhinterziehung. Deshalb wird nur eine Strafe nach Artikel 14 Absatz 2 VStrR verhängt (vgl. insbesondere Art. 89 Abs. 1 MWSTG, der die Anwendung von Art. 85 MWSTG ausschliesst, wenn Art. 14 VStrR anwendbar ist).

2.1.1.2. Materielles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich von DBG und StHG

Die Straftaten werden in diesen beiden Gesetzen nach ihrer Schwere in drei Gruppen eingeteilt:

- die **Verletzungen von Verfahrenspflichten** (Busse im Regelfall bis zu Fr. 1000.- vergleichbar einer Ordnungsbusse),
- die Übertretungen (Busse) wie die **Steuerhinterziehung** und
- die **Steuervergehen** (Busse oder Gefängnis) wie der Steuerbetrug.

Der Bund und die Kantone kennen für den Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern die gleichen Straftatbestände, weil die Kantone in diesem Punkt durch das StHG gebunden sind (Harmonisierung des materiellen Rechts).

Im Unterschied zum Abgabebetrug nach VStrR, der auf Arglist beruht, stellt der Steuerbetrug im DBG einen Betrug dar, der mit **Urkundenfälschung**¹¹ einhergeht (« Urkundenmodell »). Hinterziehung und Steuerbetrug („usage de faux“) stehen hier in **Realkonkurrenz** zueinander. Entsprechend werden die Strafen kumuliert.

¹¹ Art. 186 DBG und Art. 59 StHG. Vgl. dazu namentlich die französische Marginale zu Art. 186 DBG: « Usage de faux ». Die deutsche Sachüberschrift im DBG und die französische Sachüberschrift im StHG sind « Steuerbetrug » und « fraude fiscale ».

Auch die **Veruntreuung der Quellensteuer** (An der Quelle erhobene Einkommenssteuer durch die Arbeitgeber oder von jeder anderen Person, die für die Erhebung der Quellensteuer für Bund und Kanton verpflichtet ist) gehört nicht zu den Übertretungen, sondern zu den Vergehen.

2.1.2. Formellrechtliche Unterschiede (Strafverfahren)

2.1.2.1. Formelles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich des VStrR

Wenn das VStrR anwendbar ist, heisst das, dass eine Bundesbehörde auf Grund eines Bundesgesetzes für eine bestimmte Steuer¹² ein Steuerdelikt ahnden kann. Diese Behörde kann **Zwangsmassnahmen** ergreifen. So kann sie Durchsuchungen anstellen, Dokumente beschlagnahmen oder Zeugen einvernehmen¹³.

Es handelt sich also um ein eigentliches Strafverfahren, in dem die steuerpflichtige Person den Schutz nach EMRK¹⁴ genieisst.

Diese Zwangsmassnahmen stehen der verfolgenden Bundesbehörde auch dann zur Verfügung, **wenn es sich bei der Straftat** nicht um ein Steuervergehen (Abgabebetrag) **handelt**, sondern **um eine Übertretung** (z.B. Steuerhinterziehung)¹⁵. Bei einer reinen Ordnungswidrigkeit hingegen dürfen sie nicht eingesetzt werden¹⁶.

Da es sich um ein Strafverfahren mit Zwangscharakter handelt, gibt das VStrR den Beschuldigten das Recht, die Beurteilung durch das Gericht zu verlangen¹⁷. Muss nach Auffassung der Verwaltungsbehörde eine Freiheitsstrafe verhängt werden, ist ohnehin das Gericht zuständig¹⁸.

Die zuständigen Bundesbehörden (Eidgenössische Steuerverwaltung und Eidgenössische Zollverwaltung) verfügen über **Personal, das spezifisch für diese Verfahren qualifiziert ist**. Der **Grundsatz der Verhältnismässigkeit** muss bei diesen Verfahren immer eingehalten werden. Es ist also die Beeinträchtigung der betroffenen Person auf das für die Untersuchung notwendige Mass zu beschränken. Es gibt keinen Vorbehalt für Bankunterlagen oder Bankauskünfte.

Die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben und die Mehrwertsteuer werden nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben. Das Selbstveranlagungssystem basiert auf der alleinigen Verantwortung des deklarierenden Steuerpflichtigen. Damit entfällt das gemischte Veranlagungsverfahren zwischen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung,

¹² z.B. Mehrwertsteuer, Zollabgaben, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, usw.

¹³ Die Zeugeneinvernahme ist keine Zwangsmassnahme im engen Sinn. Zu den eigentlichen Zwangsmassnahmen gehören die Beschlagnahme von Gegenständen und Vermögenswerten (Art. 46 und 47 VStrR), die Durchsuchung von Räumlichkeiten, Personen und Dokumenten (Art. 48-50 VStrR), die vorläufige Festnahme (Art. 51 VStrR) und die Verhaftung (Art. 52-60 VStrR). Die Zeugeneinvernahme gehört zu den anderen Instrumenten, die den untersuchenden Beamten für die Untersuchung zur Verfügung stehen. Diese können mündlich oder schriftlich Auskünfte einholen oder Auskunftspersonen (Art. 40 VStrR), die beschuldigte Person (Art. 39 VStrR) oder Zeugen (Art. 41 VStrR) einvernehmen.

¹⁴ Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, SR 0.101.

¹⁵ BGE 106 IV 413 und BGE 104 IV 133.

¹⁶ Art. 45 Abs. 2 VStrR.

¹⁷ Art. 21 Abs. 2 VStrR: „Der von der Strafverfügung der Verwaltung Betroffene kann die Beurteilung durch das Gericht verlangen.“

¹⁸ Art. 21 Abs. 1 VStrR.

wie es insbesondere bei den Einkommens- und Vermögenssteuern zur Anwendung gelangt. Allerdings kann die Verwaltung bis zum Ablauf der Verjährungsfrist die von der steuerpflichtigen Person gelieferten Angaben verändern¹⁹. Angesichts der Selbstveranlagung gilt andererseits der Grundsatz, dass die steuerpflichtige Person, welche die gemäss MWStG, VStG oder StG nötigen Steuerabrechnungen nicht abgibt, in der Regel bereits den Tatbestand der Steuergefährdung oder der Steuerhinterziehung erfüllt hat. Dass die Verwaltung in solchen Fällen zu Zwangsmitteln greift, ist jedoch in der Praxis ein nicht sehr häufiger Fall.

Im Selbstveranlagungsverfahren kommt der Pflicht der steuerpflichtigen Person, mit den Behörden zusammenzuarbeiten, eine wichtige Rolle zu²⁰. In einem Hinterziehungsverfahren können nach konstanter Praxis alle im Rahmen der Veranlagung verfügbaren oder bei einer Kontrolle erhaltenen Informationen verwendet werden. Dadurch werden die Rechte der steuerpflichtigen Person nicht verletzt. Wenn sie will, kann sie in einem Hinterziehungsverfahren nach VStrR die Zusammenarbeit verweigern.

2.1.2.2. Formelles Steuerstrafrecht im Geltungsbereich von DBG und StHG

Die Zuständigkeit für die Verfolgung von Straftaten im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern ist unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um Verletzungen von Verfahrenspflichten und Hinterziehungen oder aber um Vergehen handelt:

- Die **Verletzungen von Verfahrenspflichten** und der Tatbestand der Steuerhinterziehung werden von der **Verwaltung** geahndet; zuständig ist die kantonale Steuerverwaltung, welche auch für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständig ist.
- Die **Vergehen** (Steuerbetrug, Veruntreuung der Quellensteuer) hingegen werden von den **kantonalen Justizbehörden** geahndet; das Verfahren richtet sich folglich nach dem jeweiligen kantonalen Strafprozessrecht.

Das Verfahren bei Steuerhinterziehung oder bei Verletzung von Verfahrenspflichten im Bereich der direkten Steuern ist von besonderer Natur. Trotz des Strafcharakters der Sanktion (Busse) sind im Verfahren im Unterschied zum VStrR **keine Zwangsmittel** vorgesehen, welche die Verfolgungsbehörde bei einer Untersuchung einsetzen könnte. Die Steuerbehörde verfügt über keine für Strafverfahren übliche Zwangsmittel²¹, namentlich kann sie keine Dokumente beschlagnahmen oder Durchsuchungen anstellen. Bei Steuerhinterziehungsverfahren hat die Steuerbehörde insbesondere auch keinen Zugang zu Bankunterlagen. In diesem Sinne kann man dieses Verfahren als „Verwaltungsverfahren“ bezeichnen. Zu bemerken gilt es jedoch, dass der Fiskus bei Verweigerung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen sehr wohl eine Ermessenseinschätzung unter Beweislastumkehr vornehmen kann, was ein sehr abschreckendes Mittel darstellt.

Die steuerpflichtige Person kann gegen eine Sanktion, die ihr für die Verletzung von Verfahrenspflichten oder Steuerhinterziehung im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern auferlegt worden ist, bei der zuständigen Verwaltungsgerichtsbehörde Be-

¹⁹ Cf. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, S. 985, Ziff. 23; P. Locher „Verfahrensrechtliche Aspekte des geltenden Steuer(straf)rechtes (direkte und indirekte Steuern), StR 52 (1997) 60.

²⁰ Art. 57 MWSTG; Art. 38/39 VStG; Art. 34/35 StG.

²¹ Vgl. Fussnote 13 unten.

schwerde erheben (Steuerrekurskommission, kantonales Verwaltungsgericht, Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht).

Die Verfahren wegen Steuerbetrugs (mittels Urkundenfälschung) sind dagegen eigentliche Strafverfahren, in denen Zwangsmassnahmen nach kantonalem Strafprozessrecht angewendet werden können.

Die Komplexität des Systems im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern ist darauf zurückzuführen, dass in unserem **föderalistischen Staat zwei Steuern betroffen** sind: die Kantons- (und Gemeinde)steuern sowie die Bundessteuer. Obschon die Steuererhebung und die Straftatbestände gemäss DBG/StHG materiell harmonisiert sind, haben jede unvollständige Besteuerung und jede Widerhandlung ein anderes Verfahren zur Folge. Hat beispielsweise eine steuerpflichtige Person absichtlich Einkünfte nicht angegeben, so kommt es zu folgenden Verfahren:

- Nachsteuerverfahren für die direkte Bundessteuer²²
- Nachsteuerverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuer²³
- Steuerhinterziehungsverfahren für die direkte Bundessteuer²⁴
- Steuerhinterziehungsverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuer²⁵

Mit dem **Nachsteuerverfahren** sollen Steuerbeträge ermittelt und erhoben werden, welche bei der ordentlichen, in Rechtskraft erwachsenen Veranlagung nicht berücksichtigt worden sind. Zum geschuldeten Betrag kommen Verzugszinsen hinzu. Für den Fiskus ist dieses Verfahren faktisch das Pendant zum Revisionsverfahren, das die Steuerpflichtigen anstrengen können. Im Nachsteuerverfahren kann der Fiskus **auch ohne schuldhaftes Verhalten der steuerpflichtigen Person** auf eine rechtsgültige Veranlagung zurückkommen. Das Nachsteuerverfahren ist nur ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person ihr Einkommen, ihr Vermögen und ihren Reingewinn in ihrer Steuererklärung vollständig und genau angegeben hat und die Steuerbehörden die entsprechende Bewertung anerkannt hat (Art. 151 Abs. 2 DBG).

Das **Hinterziehungsverfahren** hat zum Ziel, die Busse für das **schuldhafte Verhalten** einer steuerpflichtigen Person festzusetzen.

Die Eröffnung eines Hinterziehungsverfahrens geht systematisch einher mit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens²⁶. Beide Verfahren können gleichzeitig durchgeführt werden (das entspricht der bisherigen Regel). Doch es handelt sich eindeutig um zwei unterschiedliche Verfahren²⁷. Bei einer Beschwerde wird in der Regel das Nachsteuerverfahren zuerst behandelt. Erst dann wird über die Strafe entschieden (so beispielsweise im Kanton Zürich).

²² Art. 151 DBG.

²³ Art. 53 StHG und die entsprechenden kantonalen Gesetzgebungen.

²⁴ Art. 175 DBG.

²⁵ Art. 56 StHG und die entsprechenden kantonalen Gesetzgebungen.

²⁶ Art. 152 Abs. 2 DBG.

²⁷ Vgl. ESTV-Kreisschreiben Nr. 21 vom 7. April 1995, S. 4: «Als gewichtigste Neuerung ist hervorzuheben, dass beim Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung die hinterzogene Steuer im Nachsteuerverfahren in einer besonderen Verfügung festzusetzen und als Nachsteuer zu beziehen ist. Die Bussen gelten als echte Strafen im Sinne der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK)».

Die **steuerpflichtige Person hat im Nachsteuerverfahren die gleichen Rechte und Pflichten** wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Sie muss für die Festsetzung der geschuldeten Steuer mit der Verwaltung zusammenarbeiten. Die Verwaltung hat zwar keine Zwangsmittel zur Verfügung; sie kann aber unter Sanktionsandrohung verlangen, dass Informationen beigebracht werden²⁸.

Im Rahmen eines **Hinterziehungsverfahrens hingegen ist für die Verteidigungsrechte** wegen des Strafcharakters der Sanktion **die EMRK anwendbar**. Somit muss die steuerpflichtige Person keine Auskünfte liefern, die sie selber belasten könnten, und der Fiskus kann diese Auskünfte nicht unter Strafandrohung einfordern. (Vgl. dazu die Erläuterungen unter nachfolgender Ziff. 2.2. und in Kap. IV., Ziff. 4.1., und insbesondere das Urteil des EMRG, nach dem das geltende schweizerische Recht nicht in allen Punkten EMRK-konform sei, sowie schliesslich auch die Änderungsvorschläge der Kommission).

Die Kommission hat sich eingehend mit dem **Verhältnis zwischen dem Nachsteuerverfahren und dem Hinterziehungsverfahren** befasst. Im Nachsteuerverfahren ist die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet, während im Hinterziehungsverfahren diese Pflicht nicht besteht; wie auch keine Zwangsmittel - wie bei einem eigentlichen Strafverfahren üblich - eingesetzt werden können. Die Behörden müssen sich aber auf die im Nachsteuerverfahren erhaltenen Informationen abstützen können²⁹. Die Kommission macht dazu Vorschläge, die EMRK-konform sein sollten.

Diese vorstehend dargelegte Problematik stellt sich bei den Vergehen nicht (namentlich nicht beim Steuerbetrug [„Usage de faux“]). Den Justizbehörden stehen diesfalls die notwendigen Zwangsmittel zur Verfügung: In diesen Verfahren eingeholte Belege dürfen sowohl zur Festlegung des hinterzogenen Betrags wie auch der Busse verwendet werden. In diesem Fall stehen die beiden Widerhandlungen in echter Idealkonkurrenz zueinander. Die **Busse für die Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG kommt also zur Strafe für Steuerbetrug [„Usage de faux“] gemäss Art. 186 DBG hinzu** (weitere Busse oder Freiheitsstrafe). Dagegen werden die Strafen für ein Vergehen im Bereich der Kantonssteuer und für ein Vergehen auf Bundesebene nicht kumuliert: Nach Art. 188 DBG ist für eine Person, die für das kantonale Steuervergehen zu einer Freiheitsstrafe verurteilt ist, eine **Freiheitsstrafe** für das Vergehen gegen die direkte Bundessteuer **als Zusatzstrafe** zu verhängen. Aber auch wenn die Strafen kumuliert werden, muss der Richter für die Festlegung der Strafe für Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG diejenige für Steuerbetrug [„usage de faux“] gemäss Art. 186 DBG berücksichtigen und umgekehrt³⁰.

²⁸ Art. 174 DBG und Art. 55 StHG und die entsprechenden kantonalen Gesetzgebungen.

²⁹ Das ESTV-Kreisschreiben Nr. 21 vom 7. April 1995, S. 32, sieht dazu Folgendes vor: « Wenn die Höhe der hinterzogenen Steuer im Nachsteuerverfahren festzustellen ist, die Busse aber im Verfahren nach Artikel 182f. DBG, dann stellt sich die Frage, ob die im Nachsteuerverfahren unter bestehender Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gewonnenen Erkenntnisse im Strafverfahren verwendet werden dürfen oder ob hier ein Verbot der Verwertung der so gewonnenen Beweise besteht. Ein solches Beweisverwertungsverbot kann nicht vorliegen, denn auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren kann der Steuerpflichtige zur Einreichung von Unterlagen aufgefordert werden, auf Grund derer seine Deklaration überprüft wird. Könnte nun der Steuerpflichtige unter Hinweis auf den Grundsatz, wonach niemand zur Belastung seiner selbst gezwungen werden dürfe, die Einreichung der Unterlagen verweigern, dann würde schon das ordentliche Einschätzungsverfahren zumindest sehr erheblich erschwert, wenn nicht gar völlig verunmöglicht. ».

³⁰ BGE 122 II 266 und ff.

Ein Sonderfall: Die besonderen Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung³¹

Wie vorgängig ausgeführt, ist das Steuerhinterziehungsverfahren nach DBG und StHG kein eigentliches Strafverfahren mit Zwangsmitteln. Man könnte es als "Verwaltungsverfahren mit Sanktionen, denen Strafcharakter zukommt" bezeichnen. Daneben gibt es aber ein Sonderverfahren, nämlich die sogenannten „Besonderen Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung“. Diese beruhen auf abweichenden Grundsätzen.

Dieses Verfahren darf nur durchgeführt werden bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen, das heisst auf **Steuervergehen** und auf **fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge** (Art. 190 Abs. 2 DBG).

Im StHG gibt es kein analoges Verfahren. Die **kantonalen Steuerverwaltungen kennen also kein vergleichbares Verfahren**.

Konkret kann die Eidgenössische Steuerverwaltung in diesen Ausnahmefällen für die Durchführung ihrer Untersuchungen auf die **Zwangsmittel nach dem VStrR** zurückgreifen. Ausgenommen ist dabei einzig die vorläufige Festnahme³².

Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nicht eigentlich Verfolgungsbehörde; vielmehr führt sie eine Untersuchung durch mit dem Ziel, den Sachverhalt und die Widerhandlungen festzustellen. **Deren anschliessende Verfolgung unterliegt alsdann den kantonalen Behörden**. Im Fall der Steuerhinterziehung sind das die Steuerbehörden, im Fall der Vergehen die zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörden³³.

Ein Vorteil dieses Verfahrens besteht darin, dass die untersuchende Behörde selber keine kantonale Behörde ist und die schweren Steuerwiderhandlungen nicht selten mehrere Kantone betreffen.

Das Verfahren ist relativ formell: Für seine Eröffnung braucht es die **Unterschrift des Vorstehers des Eidgenössischen Finanzdepartements**. Erst mit dieser Ermächtigung kann die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Untersuchung durchführen.

Nach Auffassung der Kommission hat sich dieses Verfahren für die Verfolgung schwerer Steuervergehen in der Praxis unbestrittenermassen bewährt. Von der Rechtssystematik her ist es im DBG und im StHG jedoch ein Fremdkörper. So **verfügt die Eidgenössische Steuerverwaltung über Befugnisse, die keiner kantonalen Steuerverwaltung zustehen**, obwohl diese für die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuern und für die Verfolgung von Steuerhinterziehungen zuständig sind. Die Kommission stellt auch fest, dass dieses Verfahren aufgrund seiner hohen formellen Anforderungen in der Praxis fast ausschliesslich zur Sanktionierung von Straftaten eingesetzt wird, welche **Vergehen** und nicht Übertretungen (Steuerhinterziehung) sind.

Nach Ansicht der Kommissionsmehrheit lässt es sich nur schwer rechtfertigen, dass die kantonalen und die eidgenössischen Steuerbehörden für den gleichen Fall, nämlich die

³¹ Art. 190-195 DBG.

³² Art. 191 DBG.

³³ Art. 194 DBG.

Steuerhinterziehung, so unterschiedliche Befugnisse haben. Zudem bestätigt die Praxis, dass es sich bei den verfolgten Straftaten praktisch ausschliesslich um Steuerbetrug nach Art. 186 DBG handelt. Deshalb ist nach Auffassung der Kommission in Art. 190 DBG die Steuerhinterziehung zu streichen, so dass nur noch die Steuervergehen erfasst wären. Das DBG, das StHG und die kantonalen Steuergesetze sehen für die Steuerhinterziehung ein Verwaltungsverfahren vor. Anstelle von Zwangsmitteln kann der steuerpflichtigen Person mit einer Besteuerung nach Einschätzung der Behörden, unter Umkehrung der Beweislast, gedroht werden. Auch dieses System hat sich in den Augen der Kommission bisher bewährt. Es ist deshalb sinnvoll, ein kohärentes System zu haben. Wie die bisher gemachten Erfahrungen zeigen, hätte die vorgeschlagene Änderung in der Praxis kaum, um nicht zu sagen keinerlei Auswirkungen auf die Anwendung dieses Abschnitts des Gesetzes. **Die Kommission formuliert einen diesbezüglichen Änderungsvorschlag für Art. 190 DBG** (vgl. Kap. IV., Ziff. 4.1, Nr. 1.29 weiter unten).

Eine Kommissionsminderheit erachtet eine solche Änderung jedoch als nicht wünschbar. Auch wenn in der Praxis nur selten von Relevanz, sei die Möglichkeit beizubehalten, die besonderen Untersuchungsmassnahmen gegebenenfalls auch bei Steuerhinterziehung anzuwenden. Nach dieser Minderheitsmeinung stellt die neue Formulierung eine Einschränkung in Bezug auf die Fälle schwerer Steuerhinterziehung (insbesondere bei kantonsübergreifenden Fällen) dar, gegen welche die Eidgenössische Steuerverwaltung bisher ermitteln konnte.

2.1.2.3. Zusammenfassung der wichtigsten Eigenschaften des schweizerischen Steuerstrafrechts und der Unterschiede zwischen VStrR und DBG/StHG

Die Kommission hat festgestellt, dass sowohl die materiellen als auch die Verfahrensvorschriften im Steuerstrafrecht so komplex sind, dass sie sich nur schwer zusammenfassen lassen. Sehr schematisch könnte man das schweizerische Steuerstrafrecht wie folgt beschreiben:

- **Die Steuerstraftatbestände sind relativ einheitlich, mindestens was ihre Kategorisierung nach Schwere anbelangt (Ordnungswidrigkeiten, Übertretungen und Vergehen).**
- **Die Verfahren sind wegen des föderalistischen Systems der Schweiz uneinheitlich.**
- **Grosse Unterschiede bestehen beim Verfahren, je nachdem, ob die Steuern vom Bund (Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Zollabgaben und Verbrauchssteuern) oder durch die Kantone erhoben werden (DBG/StHG).**
- **Den Steuerbehörden stehen nach DBG/StHG für die Verfolgung von mit Busse bestrafbaren Übertretungen (darunter die Steuerhinterziehung) keine Zwangsmittel zur Verfügung (unter Vorbehalt der besonderen Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung).**
- **Die aufgrund der verschiedenen verletzten Steuergesetze ausgesprochenen Strafen werden in der Regel kumuliert.**

2.1.3. Grundsatzentscheid der Kommission: Beibehaltung der bestehenden unterschiedlichen Steuerstrafrechts-Konzeptionen gemäss VStrR und gemäss DBG/StHG

Nachfolgend an diese Auslegeordnung des schweizerischen Steuerstrafrechts hat sich die Kommission mit der Frage befasst, ob eine Harmonisierung des Steuerstrafrechts sinnvoll und machbar sei. Dabei hat sie insbesondere versucht zu evaluieren, ob eine derartige Harmonisierung zu einer Steigerung der Operationalität des Systems (einfacher für die Steuerbehörden wie auch für die Steuerpflichtigen) führen würde. Sie versuchte ferner einige Fragen zu beantworten, die sich angesichts der Rechtsprechung zur EMRK und in Bezug auf die internationale Zusammenarbeit stellen.

Eine Harmonisierung sollte vor allem zu einer Vereinfachung der gesetzlichen Vorschriften führen und damit Erleichterungen für die Steuerpflichtigen und, wenn möglich, natürlich auch für die Behörden bringen, die diese Vorschriften anwenden. Für die Steuerpflichtigen sind Vorschriften, welche die komplexe Materie so einheitlich und so verständlich wie möglich regeln, von grossem Vorteil. Die Gesetzgebung muss aber nicht nur für den Steuerpflichtigen oder die vollziehende Behörde einfach sein. Sie hat auch unser föderalistisches System (welches Gemeinwesen und welche Behörde erhebt welche Steuern? Welches Gemeinwesen oder welche Behörde verfolgt welche Straftaten?) und die Natur der jeweiligen Steuer zu berücksichtigen (Selbstveranlagung, gemischtes System, Besteuerung an der Quelle, usw.). Weiter ist eine Steuergesetzgebung manchmal aber auch komplex, weil sie viele Vorschriften zum Schutz der Steuerpflichtigen enthält (Vielfalt von Abzügen, zahlreiche Rechtsmittel, Verfahrensrechte zur Verteidigung, usw.).

Die Kommission gelangte zum Schluss, dass eine allgemeine Vereinheitlichung der materiellen und der Verfahrensvorschriften des schweizerischen Steuerstrafrechts nicht nur - wegen des für die Schweiz charakteristischen Föderalismus - schwer realisierbar ist, sondern auch nicht zwingend die einzige Option für die Lösung der festgestellten Probleme darstellt. Und dies aus mehreren, in den nachfolgenden Ziffern erläuterten Gründen.

2.1.3.1. Spezifität der Steuern

Jede Steuergesetzgebung ist bis hin zu den Strafbestimmungen auf die spezifische Funktion der einzelnen Steuer ausgerichtet. Die Straftatbestände führen zwar alle zu einer Verminderung der Forderungen des Staates; sie sind aber eng an die betroffene Steuer, Abgabe oder Verbrauchssteuer gebunden. Die Straftaten im Zusammenhang etwa mit der Mehrwertsteuer oder den Zollabgaben unterscheiden sich von den Straftaten, die eine steuerpflichtige Person begeht, wenn sie im Rahmen des DBG/StHG Einkünfte nicht angibt. Offenbar stellt die Unterschiedlichkeit der Gesetze und der materiellen Strafbestimmungen für die Anwendung in der Praxis an sich kein Problem dar.

2.1.3.2. Harmonisierung durch Übernahme des VStrR-Modells im DBG/StHG

Wollte man das gesamte geltende Steuerstrafrecht auf der Grundlage des Verfahrens harmonisieren, das bereits für die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben usw. besteht, so wären folgende strukturellen Änderungen notwendig:

- Anwendung des VStrR (oder eines den gleichen Grundsätzen folgenden neuen Gesetzes) auf die Einkommens-/Gewinnsteuern von Bund und Kantonen;
- Strafverfahren mit Strafverfolgungsbehörde und Zwangsmitteln im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens bei den Steuern gemäss DBG/StHG;
- Verpflichtung der Kantone, für die Verfolgung von Übertretungen bei den Steuern gemäss DBG/StHG eine Strafverfolgungsbehörde einzurichten;
- Vereinheitlichung der kantonalen Verfahren in diesem Bereich (jeder Kanton hat seine eigene Verfolgungsbehörde und ein Verfahren, das für jedes Zwangsmittel die Möglichkeit einer Beschwerde vor den Strafgerichten vorsieht).

Nach Auffassung der Kommission wäre eine derartige Vereinheitlichung der kantonalen Praktiken mit grossen Schwierigkeiten verbunden. Die Subkommission nationale Steuern meint, eine solche Harmonisierung liesse sich allenfalls dann bewerkstelligen, wenn die Kompetenz, Steuerhinterziehung zu verfolgen, einer einzigen Behörde, konkret der Eidgenössischen Steuerverwaltung, übertragen und diese Behörde für eine einheitliche Rechtsanwendung sorgen würde. Allerdings ist nicht sicher, dass eine solche Kompetenzübertragung möglich ist, denn die Kompetenzen sind in der Verfassung verankert: es sind demnach in erster Linie³⁴ die Kantone, welche für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständig sind. Bleibt diese Zuständigkeit, wie man annehmen muss, bei den Kantonen, so müssten die 26 Kantonsverwaltungen in ihren Kantonen je eine Behörde einsetzen, die eigentliche Strafverfolgungen, also mit der Möglichkeit der Anwendung von Zwangsmassnahmen, durchführen kann. Dieses Befugnis ist zurzeit für die kantonalen Steuerbehörden sehr atypisch. Die Verfahren wegen Hinterziehung gemäss DBG/StHG sind schriftliche Verfahren (Entscheid nach Aktenlage, inkl. allfälliger Auskünfte Dritter) und unterscheiden sich von den Verfahren, welche die Gerichtsbehörden bei Steuerbetrug durchführen. Fälle von Steuerbetrug sind im Übrigen in der Praxis weniger häufig (als Steuerhinterziehung) und beanspruchen umfangreiche Mittel. Angesichts der relativ grossen Anzahl Hinterziehungsverfahren, die von den kantonalen Steuerverwaltungen jedes Jahr durchgeführt werden, könnte nach Ansicht der Kommission eine Harmonisierung in diesem Sinn organisatorische Folgen haben, welche allfällige Vorteile eines einheitlichen Verfahrens (nach VStrR) für Übertretungen im Bereich der Steuern neutralisieren würden.

Ein weiterer mit einer Harmonisierung des DBG/StHG nach dem Vorbild des VStrR verbundener Aspekt (nicht so sehr rechtlicher Natur, aber im Hinblick auf eine Debatte im Parlament von grosser Bedeutung) wäre die **Aufhebung des Bankgeheimnisses auch bei Steuerhinterziehung**. Das VStrR unterscheidet bezüglich der Möglichkeit der Anwendung von Zwangsmassnahmen nicht zwischen Übertretung (Hinterziehung) und Vergehen (Abgabebetrug). Eine Vereinheitlichung in diesem Sinn würde sich nicht nur auf unser inländisches Recht auswirken, sondern

³⁴ Die Befugnisse des Bundes sind beschränkt. Der Bund kann namentlich Verfahrensvorschriften erlassen (Art. 129 Abs. 1 und 2 BV). Ein Übergang zu einer grundsätzlichen Strafverfolgungskompetenz im Bereich der Hinterziehungen bei den direkten Bundes- und Kantonssteuern nach dem Modell VStrR wäre wahrscheinlich nicht verfassungskonform.

auch bei der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern. Bei der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern³⁵ befolgte die Schweiz bisher stets den Grundsatz, dass Auskünfte nur bei Steuerbetrug erteilt werden. Zudem werden Auskünfte und Unterlagen nur ausgetauscht, wenn nach dem internen Recht auch die schweizerischen Behörden selbst Zugang zu diesen Auskünften und Unterlagen haben. Würde für die Steuerhinterziehung ein Verfahren nach VStrR aufgezogen, so wäre der Parallelismus zwischen der internen Rechtslage und der internationalen Zusammenarbeit geändert: Man müsste mit neuen Ersuchen rechnen, wonach die internationale Zusammenarbeit entsprechend anzupassen sei.

2.1.3.3. Harmonisierung durch Übernahme der Grundsätze nach DBG/StHG für die Steuern, für deren Erhebung und Aufsicht der Bund zuständig ist

Die Kommission hat sich auch mit der umgekehrten Variante befasst: Es gäbe im Bereich der Übertretungen, unabhängig von der Steuer, nur noch ein Verwaltungsverfahren mit Strafsanktionen nach dem Vorbild von DBG und StHG.

Konkret müsste in allen anderen Gesetzen auf die Anwendung von **Zwangsmitteln bei Hinterziehung (oder Steuergefährdung) von Steuern, Abgaben und Verbrauchssteuern verzichtet werden**. Entsprechend könnte nicht mehr vor den Strafgerichten, sondern nur noch vor den Verwaltungsgerichten Beschwerde geführt werden. Diese Variante wurde auch der Oberzolldirektion³⁶ als besonders Betroffene zur Diskussion unterbreitet.

Nach den vorliegenden Erfahrungen, die weiter hinten näher diskutiert werden, scheinen bei den Einkommens- und Vermögenssteuern die Verfolgung einer Steuerhinterziehung (einschliesslich Nachsteuer) auch ohne Zwangsmittel nicht substanziell eingeschränkt zu sein. Doch bei den Zollabgaben, den Verbrauchssteuern und der Mehrwertsteuer haben sich die Zwangsmassnahmen bewährt und auch als notwendig erwiesen. Insbesondere im Bereich der Zölle sind diese Zwangsmassnahmen nach VStrR von grosser Wichtigkeit.

Es konnte festgestellt werden, dass die Eidgenössische Zollverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung die Zwangsmittel stets massvoll einsetzen und den Grundsatz der Verhältnismässigkeit einhalten. Schon die blosse Möglichkeit, diese Mittel gegebenenfalls einsetzen zu können, ist nach Ansicht der sich in der Praxis mit diesen Steuern beschäftigenden Kommissionsmitgliedern von etwelcher Bedeutung.

Angesichts der jüngsten Entwicklungen in der Zusammenarbeit mit der Europäischen Union auf dem Gebiet der indirekten Steuern (Bilaterale Abkommen II) hätte eine solche Harmonisierung grosse Auswirkungen. Nach Ansicht **einiger Kommissionsmitglieder würde eine solche Harmonisierung diesen Verhandlungszielen geradezu entgegenlaufen**. Die Amtshilferegelung, die mit dem Inkrafttreten der entsprechenden Verträge

³⁵ Zu den indirekten Steuern siehe bezüglich die jüngsten Entwicklungen nachfolgend Kap. III., Ziff. 3.2.2., a und b.

³⁶ Die EZV wurde ad hoc konsultiert, namentlich im Zusammenhang mit den Verhandlungen zwischen der Schweiz und der EU über den Zollbetrug und über den Beitritt zum Schengen Übereinkommen und mit der künftigen Zusammenarbeit im Bereich der Mehrwertsteuer, der Zollabgaben und der Verbrauchssteuern.

für die Schweiz gelten würde, und das geltende schweizerische Recht sehen bei diesen indirekten Steuern den Einsatz von Zwangsmassnahmen vor. Nach einer allfälligen **Harmonisierung, wie sie in diesem Abschnitt diskutiert wird, wäre dies nicht mehr der Fall.**

Deshalb ist nach Ansicht der Kommission eine solche Harmonisierung gegenwärtig wenig sinnvoll.

2.1.3.4. Nachsteuer-/Hinterziehungsverfahren gemäss DBG/StHG

Nachdem sich eine Harmonisierung gemäss einem der beiden bestehenden Modelle (VStrR vs. DBG/StHG) nicht als sinnvoll erweist, befasste sich die Kommission mit der Frage, ob im DBG/StHG selbst eine Harmonisierung (Vereinfachung?) angezeigt wäre.

Die Tatsache, dass es eine direkte Bundessteuer und eine direkte Kantonssteuer gibt und dass zwischen dem Nachsteuer- und dem Hinterziehungsverfahren unterschieden wird, zeigt, dass es für ein und dieselbe „Hinterziehung“ der Einkommenssteuer in Wirklichkeit **vier verschiedene Verfahren gibt**³⁷ (zwei auf Bundes- und zwei auf Kantonsebene).

Dies ist einerseits auf den Föderalismus in der Schweiz zurückzuführen und andererseits auf den - bisher offenbar unbestrittenen - Grundsatz, dass das Nachfordern einer nicht bezahlten Steuer nicht zwingend ein mit einem Verschulden verbundener Vorgang ist und darum auch unabhängig von einem Hinterziehungsverfahren durchgeführt werden kann.

Angesichts der je zwei Verfahren auf Bundes- und auf Kantonsebene stellt die Kommission fest, dass rein rechtlich die Kantons- (und Gemeinde)steuer sich von der Bundessteuer unterscheidet. Unterschiede gibt es nicht nur in Bezug auf den Anteil am Einkommen und am Vermögen der steuerpflichtigen Person. Die einzelnen Kantone gehen trotz einer substanziellen Harmonisierung in diesem Bereich auch bei der Veranlagung der Steuer unterschiedlich vor. Bei einer Steuerhinterziehung sind **zwei verschiedene Gemeinwesen** unterschiedlich stark betroffen: der Anteil der Kantone und Gemeinden am hinterzogenen Betrag liegt in der Regel bei zwei Dritteln und derjenige des Bundes bei einem Drittel. Nach Auffassung der Kommission ist es nicht nötig, diesen Zustand durch die Zusammenführung zweier Verfahren (Nachsteuern auf Bundes- und auf Kantonsebene beziehungsweise Hinterziehung auf Bundes- und Kantonsebene) in ein einziges zu ändern. In der Praxis laufen die beiden Verfahren parallel, so dass die Gefahr von Doppelspurigkeit mehr theoretischer denn praktischer Natur ist.

Was die Frage einer **Trennung von „Nachsteuer-“ und „Hinterziehungsverfahren“** anbelangt, so muss man feststellen, dass in der Schweiz im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern die gleiche Verwaltungsbehörde für die ordentliche Veranlagung der Steuer, die Nachsteuer und die Verfolgung von Steuerhinterziehung zuständig ist. Es gibt also keine spezielle Behörde, die ausschliesslich Hinterziehungsverfahren durchführen würde (die Beschwerde an eine unabhängige Gerichtsbehörde bleibt selbstverständlich vorbehalten). Wie bereits gesagt, lässt sich daraus schliessen, dass das Steuerhinterziehungsverfahren für die Einkommens- und Vermögenssteuern in der Schweiz weniger ein eigentliches Strafverfahren, als vielmehr ein Verwaltungsverfahren mit Strafcharakter darstellenden Sanktionen ist. **Das Nachsteuerverfahren erlaubt es der**

³⁷ Vgl. oben Ziff. 2.1.2.2.

Steuerverwaltung, den ausstehenden Steuerbetrag unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person festzusetzen, und zwar unabhängig von der Frage eines eventuellen Verschuldens. Das Steuerhinterziehungsverfahren hingegen ist einzig auf die Festlegung einer Busse ausgerichtet³⁸. Nach Ansicht der Kommission ist es wichtig, diese Unterscheidung beizubehalten. Dank ihr können die kantonalen Steuerverwaltungen, welche diese Verfahren durchführen, die steuerpflichtige Person auch unter Androhung von Sanktionen gemäss Art. 174 DBG / Art. 55 StHG zur Mitwirkung in einem Verfahren auffordern, mit dem die geschuldete Steuer ermittelt werden soll.

2.1.3.5. Harmonisierung der Konzepte Steuer-/Abgabebetrag

Die Kommission hat sich dann auch mit der Frage befasst, ob es sinnvoll wäre, die bestehenden Konzepte „Steuerbetrug“ gemäss DBG/StHG und „Abgabebetrag“ gemäss VStrR zu harmonisieren.

Eine Anpassung an das VStrR würde bedeuten, dass man dem „Arglistmodell“ gegenüber dem „Urkundenmodell“ den Vorzug gäbe. Das hiesse auch, Urkundenfälschung und Steuerhinterziehung stünden nicht mehr in Realkonkurrenz zueinander. Folglich liesse sich auch die Unterscheidung in Strafverfahren für Steuerbetrug („Usage de faux“) und Verwaltungsverfahren für Steuerhinterziehung nicht aufrecht erhalten (vgl. VStrR, das nur ein einziges Verfahren mit Zwangsmassnahmen für Hinterziehung und Vergehen vorsieht). Als weitere Konsequenz könnte auch für die - qualifizierte oder nicht qualifizierte - Steuerhinterziehung das Bankgeheimnis gelüftet werden. Die Kommission ist der Meinung, eine solche Harmonisierung liesse sich mit den im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern geltenden Grundsätzen kaum vereinbaren. Allerdings ist sie nicht befugt, sich definitiv über die Zweckmässigkeit einer solchen Option auszusprechen.

Eine Harmonisierung im Sinne des DBG/StHG (« Urkundenmodell ») wäre namentlich auch im Hinblick auf die Entwicklung der internationalen Zusammenarbeit problematisch. Das Vergehen "Steuerbetrug" im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern setzt Urkundenfälschung voraus (Realkonkurrenz mit der Hinterziehung). Im Zusammenhang mit der internationalen Rechtshilfe (jüngst auch der Amtshilfe) wird aber auf das arglistige Verhalten nach Art. 14 Abs. 2 VStrR abgestellt. Auch wenn ein Rechtshilfesuch die Einkommens- und Vermögenssteuern betrifft und nach unserem internen Recht (Steuer)betrug in diesem Bereich Urkundenfälschung voraussetzt, kann also dem Gesuch international entsprochen werden, wenn arglistiges Verhalten vorliegt. Urkundenfälschung ist hiebei also nicht vorausgesetzt. Streng rechtsdogmatisch ist das eine kleine Anomalie, die Rechtshilfepraxis³⁹ stützt sich aber schon seit über zwanzig Jahren auf dieses Konzept. Würde der „Abgabebetrag“ also an das Modell des DBG angepasst, so käme dies einer Beschränkung der internationalen Rechtshilfe auf Fälle mit Urkundenfälschung gleich. Denn zurzeit wird Rechtshilfe gewährt, wenn arglistiges Verhalten zur Verringerung der Steuern im Ausland geführt hat; Urkundenfälschung muss

³⁸ Vgl. nachfolgend Ziff. 2.2.1.: Die steuerpflichtige Person hat in einem Steuerhinterziehungsverfahren das Recht, ihre Mitwirkung zu verweigern, weil es hier nicht darum geht, den dem Staat geschuldeten Steuerbetrag zu ermitteln, sondern ihr eine Strafe aufzuerlegen.

³⁹ Anwendung von Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG) auf alle Steuerarten und von Art. 24 Abs. 1 der Verordnung vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfeverordnung, IRSV), welche auf die Definition des Steuerbetrugs nach Art. 14 Abs. 2 VStrR verweist, der aber auf nationaler Ebene nur die Steuern betrifft, für deren Erhebung der Bund selber zuständig ist.

dem Betrug nicht zugrunde liegen. Eine Harmonisierung in besagter Weise hätte nach Auffassung der Kommission international negative Folgen.

2.1.3.6. Schlussfolgerungen

Aus den dargelegten Gründen hält die Kommission eine **grundlegende Änderung des geltenden Steuerstrafrechts nicht für dringend notwendig**, sondern ist der Auffassung, dass die auftretenden Probleme (EMRK, internationale Zusammenarbeit) durchaus im Rahmen des aktuellen Systems behoben werden können. Der schweizerische Föderalismus ist zweifelsohne Ursache einer gewissen Komplexität dieses Systems; aber alle aktuellen Verfahren beruhen auf tragfähigen Grundlagen und würden durch eine Harmonisierung nicht unbedingt verbessert.

Nach Auffassung der Kommission **können die bestehenden Unterschiede zwischen dem VStrR und dem DBG/StHG beibehalten werden**; das gilt namentlich für das besondere Verfahren im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern, welches zwischen « Nachsteuer » und « Steuerhinterziehung » unterscheidet.

Die folgenden Kapitel vermitteln einen Überblick über punktuell zu lösende Probleme: Einerseits hinsichtlich der Übereinstimmung mit den Anforderungen der EMRK, andererseits im besonderen auf dem Gebiet der sich ständig weiter entwickelnden internationalen Zusammenarbeit im Steuerbereich.

2.2. Übereinstimmung mit den Anforderungen der Europäischen Menschenrechtskonvention⁴⁰

Kurzer Überblick über das Urteil J.B gegen die Schweiz

Am 3. Mai 2001 erliess der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) ein Urteil in Sachen J.B. gegen die Schweiz⁴¹, welches die Schweiz wegen einer Verletzung des aus Art. 6 § 1 EMRK abgeleiteten Prinzips (Recht auf faires Verfahren), wonach niemand zur Selbstbelastung gezwungen werden kann, verurteilt. Der Sachverhalt war folgender:

Ein Steuerpflichtiger wurde wegen Steuerhinterziehung verfolgt. Es bestand der auf Beweisstücke gegründete Verdacht, dass er für bestimmte Steuerperioden Anlageerträge nicht versteuert hatte. Der Steuerpflichtige gestand zwar die Steuerhinterziehung, aber er weigerte sich, der kantonalen Steuerverwaltung die angeforderten Unterlagen herauszugeben. Gestützt auf Art. 131 des alten Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) vom 9. Dezember 1940 auferlegte die kantonale Steuerverwaltung ihm nach Androhung von Rechtsfolgen wegen Verletzung einer Verfahrenspflicht eine Ordnungsbusse von SFR 1000.-, weil er die Unterlagen nicht beigebracht hatte. Nachdem der Steuerpflichtige wiederholten Aufforderungen nicht nachkam, verhängte die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer unter den gleichen Umständen eine zweite Ordnungsbusse von SFR 2'000.-. Die kantonale Rekurskommission wies die Beschwerde des Steuerpflichtigen zurück. Das Bundesgericht lehnte die Beschwerde gegen die Verfügung der Kommission ebenfalls ab.

Das Bundesgericht begründete die Abweisung wie folgt: Das Hinterziehungsverfahren im Steuerbereich stellt ein Strafverfahren dar, welches die Garantien der EMRK und namentlich das Recht auf ein faires Verfahren im Sinne von Art. 6 § 1 bieten muss. Die « Nachsteuer » dagegen stellt keine Sanktion mit strafrechtlichem Charakter dar, selbst wenn sie im Rahmen eines Hinterziehungsverfahrens veranlagt wird. Im vorliegenden Fall hatten die Steuerbehörden bereits Kenntnis von den Investitionen (Vermögensanlagen), die der Steuerpflichtige getätigt hatte. Die Steuerbehörde versuchte sich in der Folge Gewissheit zu verschaffen, ob diese Anlagen aus Einkommens- oder Vermögenselementen stammten, die bereits zuvor gesetzestkonform besteuert worden waren. Auf Grund dieser Ausgangslage wurde der Steuerpflichtige einzig aufgefordert, über die Herkunft seiner (aus den Investitionen fliessenden) Einkommen Aufschluss zu geben. So gesehen konnte deshalb nicht behauptet werden, dass der Steuerpflichtige gezwungen war, sich selbst zu belasten, da von ihm höchstens verlangt wurde, Auskünfte über die Herkunft der dem Fiskus bereits bekannten Mittel zu geben. Dem Betroffenen in dieser Situation das Schweigerecht einzuräumen, würde das gesamte Steuersystem in Frage stellen. Das ordentliche Verfahren müsste dann nach den Grundsätzen des Strafver-

⁴⁰ Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, SR 0.101, nachstehend « EMRK ».

⁴¹ Urteil des EGMR vom 3. Mai 2001 in Sachen J.B. gegen die Schweiz, Beschwerde Nr. 31827/96. Recueil des arrêts et décisions 2001 III S. 455.

fahrens durchgeführt werden. Das Schweigerecht würde die Kontrolle erschweren, ja unmöglichen, was nicht der Zweck von Art. 6 EMRK sein kann⁴².

Der Steuerpflichtige wandte sich an den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte und machte geltend, das gegen ihn gerichtete Verfahren sei nicht fair und verletze Art. 6 § 1 EMRK, da er zur Herausgabe von für ihn möglicherweise belastenden Unterlagen gezwungen worden sei.

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte gab der Schweiz Unrecht. Die Argumentation lässt sich wie folgt zusammenfassen: Der Gerichtshof stellte zunächst fest, dass er im vorliegenden Fall nicht über die Frage zu befinden habe, ob ein Staat einen Steuerpflichtigen allein zwecks Gewährleistung einer korrekten Veranlagung zur Auskunfterteilung zwingen dürfe, sondern dass er zu prüfen habe, ob die Verhängung einer Busse gegen den Beschwerdeführer wegen der verweigerten Auskunfterteilung EMRK-konform sei oder nicht. Nach Auffassung des Gerichtshofs dienten die unter Androhung von Rechtsfolgen verlangten Informationen zwar zur Feststellung der geschuldeten Steuer, aber der Steuerpflichtige konnte nicht ausschliessen, dass weitere Einkünfte aus nicht besteuerten Quellen aus diesen Unterlagen hervorgehen könnten, welche den Tatbestand der Steuerhinterziehung begründen würden. Dem Einwand der schweizerischen Regierung, eine Verfahrenstrennung (Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren) sei mit praktischen Schwierigkeiten verbunden, hielt der Gerichtshof entgegen, er habe lediglich zu ermitteln, ob die Vertragsstaaten die Ziele der EMRK befolgen, ihnen aber nicht anzugeben, mit welchen Mitteln sie ihre Pflichten aus der Konvention erfüllen können.

2.2.1. Befolgung von Art. 6 § 1 EMRK (Recht auf ein faires Verfahren, von dem das Prinzip abgeleitet wird, dass niemand zur Belastung seiner selbst gezwungen werden darf) und Hinterziehungsverfahren DBG/StHG

Das Urteil des EGMR vom 3. Mai 2001 in Sachen J.B. gegen die Schweiz stellt weder die Existenz der Nachsteuer- und der Hinterziehungsverfahren noch die Möglichkeit der Steuerbehörde in Frage, den Steuerpflichtigen gegebenenfalls unter Androhung von Rechtsfolgen zur Mitwirkung bei der Steuerfeststellung aufzufordern. Dagegen geht aus dem Urteil hervor, dass eine Busse gegen einen Steuerpflichtigen, welcher ihn möglicherweise belastende Unterlagen nicht herausgibt, gegen die EMRK verstösst - selbst wenn ein Nachsteuerverfahren existiert, in welchem er mitwirkungspflichtig ist -, sofern der Steuerpflichtige aus triftigen Gründen befürchtet, sein Verhalten trage zu seiner Verurteilung im Rahmen des Hinterziehungsverfahrens bei.

⁴² Vgl. Seiten 4 und 5 des Urteils des EGMR und Seite 8: Die schweizerische Regierung machte geltend, dass es sich beim fraglichen Verfahren um ein Verfahren sui generis handelte, selbst wenn es mehr mit einem Verwaltungsverfahren als mit einem Strafverfahren gemeinsam hat. Untersucht werden im gleichen gemischten Verfahren sowohl die Veranlagung des Steuerpflichtigen wie alle etwaigen von ihm begangenen Steuerhinterziehungen.

Die Kommission stellte einleitend fest, dass eine Änderung der grundlegenden Verfahrensprinzipien im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern zum jetzigen Zeitpunkt weder notwendig noch zweckmässig wäre. Sie prüfte im Rahmen des geltenden Rechts, welche Änderungen für die Behebung dieses Widerspruches zur EMRK erforderlich wären.

Generell zeigte sich, dass das Hinterziehungsverfahren im DBG/StHG nur summarisch geregelt ist⁴³. In erster Linie wird auf die allgemeinen Grundsätze des Bemessungs- und Beschwerdeverfahrens verwiesen, welche sinngemäss gelten. Diese Regelung erscheint im Lichte der Rügen des EGMR betreffend der Rechtsfolgen wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht bzw. betreffend der Garantie der Verteidigungsrechte des Steuerpflichtigen, welcher der Hinterziehung verdächtigt wird, als lückenhaft; diese Garantien müssten im Gesetz ausführlicher dargelegt werden.

Wenn die beiden Verfahren (Nachsteuer und Hinterziehung) beibehalten werden, muss:

- **garantiert werden, dass das Erlangen und die Verwendung der vom Steuerpflichtigen zur Steuerfestlegung gelieferten Informationen der oben erwähnten Rechtsprechung des EGMR nicht zuwider laufen;**
- **gewährleistet werden, dass der Fiskus im Rahmen beider Verfahren in der Lage ist, den geschuldeten Steuerbetrag zu ermitteln, und über ausreichende Mittel verfügt, um Hinterziehungen zu ahnden.**

Zur Frage der Steuerveranlagung bemerkten die Experten, dass praktisch alle Hinterziehungsverfahren, die parallel zu einem Nachsteuerverfahren geführt werden, vor allem nach Aktenlage beurteilt werden. Konkret nimmt der Fiskus anhand von Unterlagen, die ihm von Dritten zugekommen sind, Kenntnis von nicht deklarierten Einkünften oder Vermögen und eröffnet das Hinterziehungs- und das Nachsteuerverfahren. Fälle, in denen der Steuerpflichtige selbst mit seinen Aussagen oder mit der Aushändigung weiterer Dokumente tatsächlich mitwirkt, und zwar über die bereits festgestellten oder sich aus Vergleichen erschliessenden Informationen hinaus, bleiben die Ausnahme: In der Praxis erklärt der Steuerpflichtige generell nur das, was dem Fiskus bereits bekannt ist. Für das eigentliche Veranlagungsverfahren (Steuererklärung) ist die Mitwirkung unerlässlich, für das Nachsteuerverfahren und das Hinterziehungsverfahren gilt dies in geringerem Masse. In dieser Hinsicht ist ferner daran zu erinnern, dass der Steuerpflichtige im Rahmen des Veranlagungsverfahrens mitwirkt, weil anderenfalls die Möglichkeit der Veranlagung von Amtes wegen nach pflichtgemässen Ermessen droht.

Zur Frage der **Zwangsmittel im Rahmen des Hinterziehungsverfahrens** vertritt die Kommissionsmehrheit (unabhängig von der bisherigen politischen Option der Schweiz, darauf zu verzichten) die Auffassung, dass diese - abgesehen von der Zeugeneinvernahme⁴⁴ - das geltende System nicht wesentlich verbessern würden. Rein theoretisch

⁴³ Art. 182 und Art. 183 DBG; siehe auch ESTV-Kreisschreiben Nr. 21 vom 7. April 1995.

⁴⁴ Siehe Fussnote 13 oben: Es handelt sich nicht um eine Zwangsmassnahme im eigentlichen Sinn, sondern um eine Untersuchungsmassnahme.

wäre durchaus vorstellbar, dass eine mögliche rechtliche Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen, dessen Rechte durch die EMRK geschützt sind, und der Steuerverwaltungen auf dem Gebiet der direkten Steuern darin bestehen könnte, **letzteren den Einsatz von Zwangsmitteln im Rahmen des Hinterziehungsverfahrens zu gewähren**. Diese Lösung wurde allerdings von der Kommissionsmehrheit aus Gründen der Gesetzgebungspolitik und aus praktischen Gründen verworfen.

Die Kantonsparlamente und die eidgenössischen Räte haben sich bisher klar dafür entschieden, das Hinterziehungsverfahren für die Einkommens- und Vermögenssteuern nicht in den Rang eines eigentlichen Strafverfahrens zu erheben. Die Art der Strafe und der sich daraus ergebende Schutz des Steuerpflichtigen im Sinne der EMRK verleihen dem Hinterziehungsverfahren zwar einen «Strafcharakter»; dennoch drängt sich die Feststellung auf, dass dieses Verfahren erstens eindeutig im Zuständigkeitsbereich der Verwaltungen und der Verwaltungsgerichte bleibt und dass zweitens das Hinterziehungsverfahren abgesehen von den Ausnahmefällen nach Art. 190 DBG keine Beeinträchtigung der Privatsphäre des Steuerpflichtigen durch Zwangsmassnahmen wie die Beschlagnahmung von Dokumenten oder Durchsuchungen nach sich zieht. Die Kommission zieht daraus den Schluss, dass die schweizerischen Gesetzgeber das Hinterziehungsverfahren für direkte Steuern nicht als reines Verhältnis zwischen «Verfolgungsbehörde – Beschuldigtem» auffassen, sondern es primär als Verhältnis «Verwaltung – Bürger» definieren wollten. Dessenungeachtet kann die EMRK Anwendung finden, wenn dem Steuerpflichtigen eine strafrechtliche Sanktion droht; das Hinterziehungsverfahren könnte jedoch im Grunde als «Verwaltungsverfahren mit Sanktionen mit strafrechtlichem Charakter» bezeichnet werden. Anders verhält es sich bei Steuerbetrugsverfahren mit Urkundenfälschung: Dabei handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, bei dem Zwangsmassnahmen erlaubt sind. Die Kommission stellte fest, dass sich diese Sichtweise gewissermassen eingebürgert hatte, ohne von den Gesetzgebungsinstanzen der Schweiz in Frage gestellt zu werden. Deshalb konnte sie sich nicht für eine theoretische Lösung aussprechen, die darin bestünde, das geltende Hinterziehungsverfahren um Zwangsmittel zu ergänzen und damit grundlegend zu verändern⁴⁵.

Rein rechtlich und mit Blick auf die Durchführung der Hinterziehungsverfahren gesehen sind die Experten dagegen nicht überzeugt, dass die kantonalen Steuerverwaltungen Hinterziehungen mit Zwangsmassnahmen effizienter verfolgen könnten. Der Vorbehalt erklärt sich hauptsächlich daraus, dass Zwangsmittel nicht für sogenannte «fishing expeditions» eingesetzt werden können. Die überwiegende Mehrheit der Hinterziehungsfälle wird von den kantonalen Behörden nach Aktenlage verfolgt, wenn die hinterzogenen Beträge praktisch bereits feststehen. Mit Zwangsmitteln könnte zwar gründlicher, unter Beibringung weiterer Beweisstücke, nach den ganzen geschuldeten Steuerbeträgen gesucht werden, aber der konkrete Einsatz von Zwangsmassnahmen erscheint angesichts der Menge der verfolgten Hinterziehungsfälle weder zweckmässiger noch effizienter als ein Verfahren nach Aktenlage und mit Einvernahme der Steuerpflichtigen (in Zukunft sogar von Zeugen). Nach Auffassung der Experten würde der Einsatz von Zwangsmitteln in allen vermuteten Hinterziehungsfällen gegenüber der

⁴⁵ Siehe dazu auch oben die Erwägungen zum internationalen Recht, Ziff. 2.1.3.2.

heutigen Situation, in der die Verfahren vor allem nach Aktenlage durchgeführt werden, das Verhältnis zwischen Ergebnis und Verwaltungsaufwand nicht unbedingt verbessern. Bestätigt wird diese Einschätzung der Kommission durch die Tatsache, dass in anderen Steuerbereichen (namentlich VStG, StG und MWST) die Verfahren grösstenteils auch ohne Beschlagnahme von Unterlagen und Durchsuchungen durchgeführt werden, obwohl diese Zwangsmassnahmen dort rechtlich zulässig wären. Wenn eine Steuerverwaltung (in einem Nachsteuer- oder Hinterziehungsverfahren) für hinterzogene Steuerbeträge, für welche sie über erste Beweiselemente verfügt, nicht alle gewünschten Auskünfte erhalten sollte, **steht ihr immer die Möglichkeit der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen** offen, welche - unter Umkehrung der Beweislast - ebenso abschreckend wirken kann wie der Einsatz von Zwangsmassnahmen.

Selbst wenn materiell ein scheinbares Ungleichgewicht zwischen der Pflicht zur Achtung der Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen im Sinne der EMRK und den Befugnissen der Verwaltung vorliegt, so trägt dieser Schein, wenn man bedenkt, wie die Verfahren in Wirklichkeit eröffnet und durchgeführt werden.

Die Kommission befasste sich auch mit der **jüngsten einschlägigen Gesetzesänderung des Kantons Bern**⁴⁶: Wenn der Steuerpflichtige die Mitwirkung verweigert, werden die Grundsätze des Strafverfahrens umfassend auf ihn angewandt, d.h. sein Fall wird direkt vor ein Strafgericht gebracht und die Verwaltung verfügt mithin über Zwangsmittel. Nach Auffassung der Kommission ist diese nicht ideal, weil der Steuerpflichtige vor einer schwierigen Wahl steht: Entweder ist er einverstanden, im Hinterziehungsverfahren mit der Verwaltungsbehörde uneingeschränkt zusammen zu arbeiten und alle Auskünfte und Unterlagen vorzulegen (was prinzipiell den Bestimmungen der EMRK über das Hinterziehungsverfahren zuwider läuft), oder er verweigert die Mitwirkung und weckt damit implizit den Verdacht, dass er sich etwas vorzuwerfen habe⁴⁷ und erlaubt gleichzeitig der Verwaltungsbehörde, alle in einem eigentlichen Strafverfahren verfügbaren Zwangsmittel einzusetzen. Es fragt sich, ob der Steuerpflichtige tatsächlich aus freiem Willen auf das Strafverfahren verzichtet. Wie Prof. Trechsel in einer relativ eingehenden Analyse dieser Lösung vorsichtig andeutet⁴⁸, steht nicht fest, dass die Alternative des Berner Modells in allen Punkten mit der Rechtsprechung des EGMR übereinstimmt.

Gestützt auf die vorhergehenden Erwägungen beantragt die Kommission, die folgenden zentralen Punkte des DBG und des StHG zu ändern, um künftig die Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EMRG zu gewährleisten:

- **In Zukunft muss klar ersichtlich sein, dass der Steuerpflichtige das Recht hat, die Mitwirkung im Hinterziehungsverfahren zu verweigern. Dies muss**

⁴⁶ Art. 225 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern: „Verfahren wegen Steuerhinterziehung, Verletzung von Verfahrenspflichten und Übertretungen im Inventarverfahren werden in der Regel gemeinsam mit einem Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Rechtsmittelverfahren nach Massgabe dieses Gesetzes durchgeführt. Die steuerpflichtige Person sowie die Beteiligten im Sinne von Art. 219 können bis zum Ablauf der Rekursfrist eine gerichtliche Beurteilung nach Massgabe des Gesetzes über das Strafverfahren verlangen.“

⁴⁷ So dürfte dieses Verhalten in den meisten Fällen zumindest ausgelegt werden.

⁴⁸ Stephan Trechsel, « Nemo tenetur und Steuerstrafrecht », noch nicht veröffentlicht.

ihm bei Verfahrenseröffnung mitgeteilt werden (neue Art. 183 Abs. 2 und Art. 183s Abs. 1 des Änderungsentwurfs zum DBG; neue Art. 58b und 58c Abs. 1 des Änderungsentwurfs zum StHG);

- **die Verwendung der Auskünfte, die vom freiwillig kooperierenden Steuerpflichtigen für die Steuerfestsetzung geliefert wurden, darf Art. 6 § 1 EMRK (neuer Art. 183s Abs. 1 und 2 DBG; neuer Art. 58c Abs. 1 und 2 StHG) nicht zuwider laufen;**
- **die Verweigerung der Mitwirkung im Hinterziehungsverfahren darf keine Sanktionen zur Folge haben (das ergibt sich de facto aus den neuen Artikeln 183s Abs. 2 DBG und 58c Abs. 2 StHG).**

2.2.2. Die Erbenhaftung im Steuerstrafverfahren auf dem Gebiet von DBG und StHG

Die Urteile des EMRG vom 29. August 1997 in Sachen A.P., M.P und T.P. gegen die Schweiz⁴⁹ und E.L., R.L. und J.O.-L. gegen die Schweiz⁵⁰, die kraft Art. 130 Abs. 1 des alten Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer⁵¹ (BdBSt) erlassen wurden, obwohl das neue Recht bereits in Kraft getreten war⁵², **haben die Erbenhaftung im Bereich der Steuerbussen beträchtlich reduziert, wenn nicht gar völlig aufgehoben**⁵³. Mit diesem heiklen Thema, das im Übrigen in den erwähnten Urteilen des EMRG

⁴⁹ Ref. 71/1996/690/882 ; requête n° 19958/92, Recueil des arrêts et décisions 1997.

⁵⁰ Ref. 75/1996/694/886 ; requête n° 20919/92, Recueil des arrêts et décisions 1997 V.

⁵¹ « ¹Sind die hinterzogene Steuer sowie die Busse beim Tode des Steuerpflichtigen noch nicht bezahlt, so gehen die daraus erwachsenen Verpflichtungen auf die Erben über und diese haften dafür solidarisch bis zur Höhe ihrer Erbteile. In ein hängiges Verfahren (Art. 132) treten die Erben an Stelle des Erblassers ein. Wird die Hinterziehung erst nach dem Tode des Steuerpflichtigen entdeckt, so wird das Verfahren gegenüber seinen Erben angehoben und durchgeführt, und diese haften bis zur Höhe ihrer Erbteile solidarisch für die vom Erblasser hinterzogene Steuer und die von ihm verwirkten Bussen ohne Rücksicht auf ein eigenes Verschulden. »

⁵² Art. 179 geltendes DBG: « ¹ Die Erben des Steuerpflichtigen, der eine Steuerhinterziehung begangen hat, haften ohne Rücksicht auf eigenes Verschulden für die rechtskräftig festgesetzten Bussen solidarisch bis zum Betrag ihres Anteils am Nachlass mit Einschluss der Vorempfänge. ²Ist das Hinterziehungsverfahren beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, oder ist es erst nach dem Tod des Steuerpflichtigen eingeleitet worden, so entfällt die Erhebung einer Busse, sofern die Erben an der unrichtigen Versteuerung kein Verschulden trifft und sie das ihnen Zumutbare zur Feststellung der Steuerhinterziehung getan haben.»

⁵³ EGMR, Seite 11 des Urteils A.P : « Il faut dès lors admettre que, indépendamment du point de savoir si feu M.P. était ou non réellement coupable, les requérants ont fait l'objet d'une sanction pénale pour une fraude fiscale imputée au défunt. Or il existe une règle fondamentale en droit pénal, selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux. C'est ce que reconnaît en fait le droit pénal général, notamment l'article 48 § 3 du code pénal, aux termes duquel l'amende tombe si le condamné vient à décéder (paragraphe 31 ci-dessus). De l'avis de la Cour, cette règle est aussi requise par la présomption d'innocence consacrée à l'art. 6 § 2 de la Convention. Hériter de la culpabilité du défunt n'est pas compatible avec les normes de la justice pénale dans une société régie par la prééminence du droit. Il y a dès lors eu violation de l'article 6 § 2. ».

voneinander abweichende Meinungen auslöste⁵⁴, befasste sich noch vor den Arbeiten der Kommission eine Initiative des Kantons Jura⁵⁵.

Auf den ersten Blick ist gegen die Argumentation des Europäischen Menschenrechtsgerichtshofs nichts einzuwenden; allerdings ist es interessant, die abweichende Meinung zu prüfen und deren Begründung zu würdigen. Diese Meinung stellt die Position des Gerichtshofs zwar nicht in Frage, unterstreicht aber, dass das Steuerrecht sich nicht immer problemlos in das ordentliche Strafrecht « übertragen » lässt; wie die Expertenkommission an anderer Stelle⁵⁶ betonte, löst seine stark verwaltungslastige Komponente - d.h. die Dominanz des Verwaltung-Bürger-Verhältnisses - bisweilen Zweifel aus. Der geltende Art. 179 DBG⁵⁷ sieht zwar keine gänzliche Befreiung der Erben vor, aber er schränkt die Haftung stark ein: auf rechtskräftig auferlegte Bussen und auf den Fall, in dem die Erben nicht für das Verschulden des Verstorbenen verfolgt werden, sondern in dem nur ein Teil der Steuerschuld des nachweislich fehlbaren Verstorbenen eingetrieben werden soll.

Die Kommission teilt die Stellungnahme des Bundesrates zur Standesinitiative des Kantons Jura, der sich für die **völlige Aufhebung der geltenden Bestimmung** im DBG und des Pendantes im StHG⁵⁸ ausgesprochen hat (Art. 73 Abs. 3 StHG). Ohne die Hintergründe der Beratungen wiederzugeben, sei hier erwähnt, dass nach Auffassung der Kommission die Prinzipien der EMRK - die Unschuldsvermutung und das Wegfallen der strafrechtlichen Haftung im Todesfall - schwer mit der Verhängung von verschiedenen Arten von Bussen gegen die Erben vereinbar sind. Laut Meinung der Kommission lässt Art. 6 § 2 der EMRK - es handelt sich um internationales Recht, welches die Schweiz zu befolgen hat - grundsätzlich keine abweichende Regelung von Art. 48 Ziff. 3 StGB über Art. 333 Abs. 1 StGB⁵⁹ zu.

Inzwischen hat auch das Parlament die Aufhebung der Artikel 179 DBG und Art. 57 Abs. 3 StHG beschlossen und ein entsprechendes Bundesgesetz verabschiedet.⁶⁰ Obwohl dieses Gesetz voraussichtlich kurz nach Erscheinen dieses Berichts in Kraft treten und damit der dahingehende Vorschlag der Kommission verwirklicht sein wird, **wird er der guten Ordnung halber in den Bericht aufgenommen** (Vgl. Kapitel. IV, Ziff. 4.1. n° 1.5. et n° 2.4.).

Im gleichen (weiteren) Zusammenhang mit der Erbenhaftung hat die Kommission ausserdem das Vorhaben des EFD « **Durchführung einer allgemeinen Steueramnestie**;

⁵⁴ Abweichende Meinung des Richters BAKA, geteilt von Richter Bernhardt.

⁵⁵ Initiative des Kantons Jura :« Abschaffung der ‘Erbenbussen’» vom 15. Januar 2001, siehe insbesondere den Bericht der Kommission für Rechtsfragen des Ständerates vom 26. Januar 2004 in BBl 2004, 1437.

⁵⁶ Vgl. oben Ziff. 2.1.2.2., betreffend die Besonderheiten des Nachsteuerverfahrens und des Hinterziehungsverfahrens.

⁵⁷ Vgl. oben Fussnote 52.

⁵⁸ BBl 2004, 1451.

⁵⁹ Gemäss diesem Artikel findet das StGB auf Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung, als diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen. Selbst wenn es mit Blick auf die schweizerische Rechts- und Verfassungsordnung möglich gewesen wäre, eine Ausnahme vom Erlöschen der strafrechtlichen Haftung im Todesfall vorzusehen – anders als Art. 48 Abs. 3 StGB vorschreibt – so müsste diese das Völkerrecht übergeordneten Ranges achten.

⁶⁰ Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen vom 8. Oktober 2004, BBl 2004 5445.

Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige » zur Kenntnis genommen. Da es nicht nur um Strafbestimmungen, sondern auch um die Bezahlung der Steuer geht (Nachfordern von Steuern und Zinsen), hat die Kommission diesen bereits relativ weit fortgeschrittenen Entwurf nicht behandelt. **Der Vorschlag zu einem neuen Art. 175 Abs. 3 DBG** (56 Abs. 1 StHG), wonach einem **Steuerpflichtigen, der seine Steuerhinterziehung spontan anzeigt, die Strafe völlig erlassen wird**, berührt die Kommissionsarbeiten in einem wichtigen Punkt.

Am 27. Oktober 2004 hat der Bundesrat das EFD beauftragt, eine Botschaft auszuarbeiten, worin ein auf drei Jahre verkürztes Nachsteuerverfahren für Erben sowie die straflose Selbstanzeige vorgeschlagen werden.

2.2.3. Die Beweislast der Ehegatten im Hinterziehungsverfahren

Artikel 180 Abs. 2 DBG (sowie das Pendant Art. 57 Abs. 4 StHG) sehen im Fall der Steuerhinterziehung durch ein Ehepaar Folgendes vor:

«Jedem Ehegatten steht der Nachweis offen, dass die Hinterziehung seiner Steuerfaktoren durch den anderen Ehegatten ohne sein Wissen erfolgte oder dass er ausserstande war, die Hinterziehung zu verhindern. Gelingt dieser Nachweis, wird der andere Ehegatte wie für die Hinterziehung eigener Steuerfaktoren gebüsst».

Diese Bestimmung ist zwar gegenüber der Erbenhaftung von untergeordneter Bedeutung, aber sie wirft ein Problem hinsichtlich der in Art. 6 § 2 EMRK verankerten **Unschuldsvermutung** auf. Die Formulierung von Art. 180 Abs. 2 DBG legt eine « Schuldvermutung » für einen der Ehegatten nahe, welcher sich entlasten muss, um einer Strafe zu entgehen. Allerdings ist es selbst im Fall einer Hinterziehung, für welche beide Ehegatten verdächtigt werden, Sache des Fiskus, das Verschulden der beiden Ehegatten nachzuweisen. Diese Bestimmung wurde nach Auffassung der Kommission, welche die Streichung beantragt, zu Recht kritisiert⁶¹.

⁶¹ Expertenbericht ZH, S. 42 und 72 ; P. Böckli, Eintracht und Hader mit Steuerfolgen, RF 1991, S. 244 bis 246; Dissertation Behnisch, S. 360, Fussnote 60 und S. 391; Behnisch in ASA 61, 467 und 468.

Weitere Vorschläge der Expertenkommission

Zusätzlich zu diesen Änderungen, die mit Blick auf die Rechtsprechung des Europäischen Menschenrechtsgerichtshofs erforderlich sind, beantragt die Kommission **eine erschöpfendere Regelung des Strafverfahrens im DBG und im StHG**. Diese Änderungen besitzen indessen eine geringere Tragweite als diejenigen im vorhergehenden Kapitel.

Die Bestimmungen werden im nachstehenden Kapitel IV., Ziff. 4.1., im Einzelnen erläutert.

Zu diesen Vorschlägen gehören namentlich die Verabschiedung einer Vorschrift, welche das **Opportunitätsprinzip** bei der Verfolgung von Steuerstraftaten im DBG/StHG verankert, das Vorhandensein einer **einzigsten kantonalen Rekursinstanz** sowie die Möglichkeit der **Zeugeneinvernahme** im Hinterziehungsverfahren.

2.3. Amtshilfe durch die Schweiz bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern

Vorbemerkungen

Die Amtshilfe (und Rechtshilfe) in Steuersachen beschränkt sich nicht auf die mögliche Zusammenarbeit im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der direkten Steuern. So bestehen auch internationale bilaterale Verträge über die Amts- oder Rechtshilfe oder Bundesgesetze über die Zusammenarbeit unter bestimmten Voraussetzungen bei Zöllen, MWSt und besonderen Verbrauchsteuern.

Im Verlauf der Kommissionsarbeiten wurde hingegen sehr schnell klar, dass der Bereich, in dem **gesetzgeberische Anpassungen des Landesrechts** notwendig sind, hauptsächlich die direkten Steuern im Zusammenhang mit den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen betrifft. Noch spezifischer besteht Anpassungsbedarf bei der **Amtshilfe zur Anwendung des internen Steuerrechts der Vertragsstaaten, welche die Doppelbesteuerungsabkommen zur Verfolgung von Steuerbetrugsdelikten unterzeichnet haben**⁶².

Zwar sollte ein umfassenderes Überdenken aller Steuern nicht völlig beiseite gelassen werden, aber die Frage der Zusammenarbeit **im Bereich der indirekten Steuern** stellte sich ganz konkret in den Verhandlungen zu den Bilateralen II, die parallel zu den Arbeiten der Kommission stattfanden. Die Kommission, die bei der Beratung dieses Themas auch ad hoc durch einen Experten der Oberzolldirektion unterstützt wurde, konnte die Entwicklung der Dossiers "Schengen" und "Betrugsabkommen"⁶³ verfolgen. Nach Ansicht der Experten wirft die jetzige und zukünftige internationale Zusammenarbeit im Bereich Zölle, MWSt und besondere Verbrauchsteuern keine besonderen Fragen zur "Harmonisierung" der Verfahren oder Konzepte auf. Die betroffenen Verwaltungsstellen legen in internationalen Abkommen den Umfang der Zusammenarbeit fest und wenden anschliessend beim Vollzug der Zusammenarbeitsmassnahmen die bestehenden nationalen Gesetze an, insbesondere das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht oder das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG), welche die notwendigen Zwangsmassnahmen vorsehen⁶⁴.

Bei den Einkommens- und Vermögenssteuern stellt sich die Frage aus folgenden Gründen allerdings etwas anders dar:

⁶² Vgl. unten Ziff. 2.3.1., wo die wichtigsten Ereignisse, welche die schweizerische Politik in dieser Sache beeinflussen, nachgezeichnet werden.

⁶³ Siehe unten Kap. III., Ziff. 3.2.2.

⁶⁴ Vgl. oben Ziff. 2.1.2.1.; im Bereich Zölle, MWSt und Verbrauchsabgaben sind die Zollverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf innerstaatlicher Ebene für die Steuererhebung und die Verfolgung von Widerhandlungen zuständig.

- Bis vor kurzem gewährte die Schweiz anderen Staaten eine Zusammenarbeit im Bereich der direkten Steuern in Form der **Rechtshilfe**⁶⁵ nur gestützt auf das Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen und nur, wenn ein Steuerbetrugsdelikt vorlag⁶⁶. Es bestehen einige bilaterale Rechtshilfeverträge, insbesondere mit Italien, Kanada, den Vereinigten Staaten, in denen vereinfachte Verfahren vorgesehen sind, wobei aber dieselben materiellen Bedingungen für die Zusammenarbeit gelten, das heisst die Begehung eines Steuerbetrugsdeliktes.
- Da die Schweiz ihre Amtshilfepolitik angepasst hat und in den Doppelbesteuerungsabkommen die Möglichkeiten zur Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden erweitern will, ist es **wichtig, dass im Landesrecht das Verfahren für alle Abkommen identisch festgelegt wird**. Im Gegensatz zur gegenwärtigen Situation bei den indirekten Steuern⁶⁷ (wo die Verfahrensfragen bei der internationalen Zusammenarbeit im landesinternen schweizerischen Recht in Anwendung des IRSG und des VStrR, welches die Verfahrensregeln enthält, geregelt sind) **bestehen keine einheitlichen Verfahrensregeln für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuern**.
- Im Gegensatz zum Bereich der indirekten Steuern sind bei den Einkommens- und Vermögenssteuern **die Eidgenössische Steuerverwaltung und die kantonalen Steuerbehörden nicht zuständig für die Verfolgung von Steuerbetrugsdelikten** und verfügen aus Sicht der internen Zuständigkeitsordnung weder über ein Gesetz wie das VStrR noch über Befugnisse wie im IRSG, die für die Beschlagnahme von Dokumenten oder für die Durchführung von Hausdurchsuchungen zum Zweck der Übermittlung von Dokumenten an eine ausländische Behörde notwendig sind.

Bis heute haben Verfahrensfragen der Amtshilfe auf dem Gebiete der direkten Steuern noch keine wirklich grossen Probleme aufgeworfen. Dies hauptsächlich aufgrund der bescheidenen Zahl von Ersuchen, was sich wiederum darauf zurückführen lässt, dass eine solche Zusammenarbeit lediglich im Abkommen mit den Vereinigten Staaten und seit 2003 in jenem mit Deutschland vorgesehen ist.

Im Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁶⁸ wird der Bundesrat ermächtigt, die zur Anwendung der Abkommen notwendigen Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Nach Ansicht der Kommission genügt diese Rechtsgrundlage zur Regelung der Verfahren, die zur Umsetzung der Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsab-

⁶⁵ Eine Ausnahme bestand schon immer in der Gewährung von Rechtshilfe zwischen den schweizerischen und amerikanischen Steuerbehörden. Diese stützte sich zuerst auf das ehemalige DBA-US von 1951, in dem auch Steuerbetrugsdelikte (unter den gleichen Bedingungen wie im IRSG) vorgesehen war, und später auf demselben 1997 revidierten Abkommen, das noch immer dieselben materiellen Bedingungen einschliesst.

⁶⁶ Siehe oben Fussnote 39.

⁶⁷ Hauptsächlich im Bereich Zölle, Verbrauchsabgaben und MWSt.

⁶⁸ SR 672.2.

kommen anwendbar sind. Dies bedeutet jedoch nicht, dass auf ein Bundesgesetz, in dem die Materie einheitlich behandelt wird, verzichtet werden muss.

Unter dem Einfluss des Abkommens mit den USA von 1951 und ohne sich vorher klar darüber geäußert zu haben, ob das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (in Kraft seit 1. Oktober 1969) bei Rechtshilfemassnahmen anwendbar sei oder nicht, schien das BGer zunächst⁶⁹ implizit zu bestätigen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Befugnisse direkt aus Art. XVI des Abkommens und der Verordnung ableiten könne. Seit der Revision dieses Abkommens im Jahr 1997 regelt eine Verordnung des Bundesrates, welche am 1. November 2000 weitgehend im Geiste des Rechtshilfeverfahrens (IRSG) abgeändert wurde, das Amtshilfeverfahren im Detail. Die Fälle, die in den letzten Jahren an das BGer gelangten, warfen in dieser Hinsicht bis jetzt keine Probleme auf.

Noch aktueller ist das Beispiel einer Verordnung vom 30. April 2003 zum revidierten Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland⁷⁰, in dem das Verfahren auf dieselbe Weise wie mit den Vereinigten Staaten geregelt wird.

Im Hinblick auf die Ausweitung dieser Amtshilfepolitik hält es die Kommission für angebracht, ein Bundesgesetz zur einheitlichen Regelung des Amtshilfeverfahrens in allen Doppelbesteuerungsabkommen, die eine zukünftig Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden bei den durch das Abkommen betroffenen Steuern vorsehen, ins Auge zu fassen (vgl. nachfolgend unter Kapitel IV., Ziff. 4.3.).

2.3.1. Neue Amtshilfepolitik im Anschluss an den Bericht der OECD 2000 über den Zugang von Steuerbehörden zu Bankinformationen⁷¹: Klausel zur Amtshilfe bei Steuerbetrugsdelikten nach Schweizer Recht

Mit Ausnahme des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Staaten⁷² bestand die schweizerische Praxis beim Informationsaustausch in den Doppelbesteuerungsabkommen während vieler Jahre (seit den 50er Jahren) darin, nur die **zur korrekten Anwendung der Abkommen notwendigen Informationen auszutauschen**. Das BGer hat entschieden, dass selbst beim Fehlen einer Informationsaustauschbestimmung die Eidgenössische Steuerverwaltung einer ausländischen Verwaltung die zur korrekten Anwendung des Abkommens notwendigen Informationen und Dokumente übermitteln⁷³ könne.

⁶⁹ Entscheid des BGer vom 23. Dezember 1970; BGE 96 I 737.

⁷⁰ AS 2003, 1337.

⁷¹ "Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales", Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, 24. März 200, Editions de l'OCDE, 2 Rue André-Pascal, 75775 Paris-Cedex 16.

⁷² Vgl. oben Fussnote 65 zum DBA-US von 1951, 1997 revidiert.

⁷³ BGE 96 I 733; das Abkommen (mit Schweden) wurde seither revidiert und enthält eine Klausel zum Informationsaustausch.

Hingegen existierte keine Klausel, die den Informationsaustausch zur Anwendung des internen Rechts der Vertragsstaaten erlaubte. In dieser Hinsicht brachte die Schweiz, die als OECD-Mitglied dem OECD-Musterabkommen weitgehend folgt, einen Vorbehalt zu dessen Art. 26, der den Informationsaustausch regelt, an⁷⁴.

Im März 2000 stimmte die Schweiz dem Bericht des OECD-Steuerausschusses über den verbesserten Zugang von Steuerbehörden zu Bankinformationen mit einer wichtigen Anmerkung⁷⁵, welche die Grenzen ihrer Verpflichtung zur Verbesserung der Zusammenarbeit in ihren Doppelbesteuerungsabkommen reflektiert, zu.

Seither besteht die Abkommenspolitik bei Doppelbesteuerungsabkommen darin, mit jedem Vertragsstaat⁷⁶ eines Doppelbesteuerungsabkommens bilateral **eine Klausel auszuhandeln, welche die Amtshilfe bei Steuerbetrugsdelikten im Sinne des schweizerischen Rechts erlaubt**. Dies setzt vor allem voraus, dass die Klausel zum Informationsaustausch mit Blick auf die Ausgewogenheit des Abkommens insgesamt betrachtet wird. Wenn diese eher den Partnerstaat⁷⁷ zu bevorzugen scheint, wird eine Gegenleistung zugunsten der Schweiz verlangt.

Die Schweiz hat ihren Vorbehalt zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens an der Sitzung des Steuerausschusses im Juni 2004 modifiziert, um dieser Entwicklung Rechnung zu tragen. Seither lautet der Vorbehalt wie folgt⁷⁸:

“Switzerland reserves its position on paragraphs 1 and 5. It will propose to limit the scope of Article 26 to information necessary for carrying out the provisions of the Convention. This reservation shall not apply in cases involving acts of fraud subject to imprisonment according to the laws of both Contracting States.”

Im Fall dieser Zusammenarbeit zwischen Verwaltungsbehörden gilt naturgemäss der bisher gemäss IRSG geltende **Grundsatz der Spezialität, der die Verwendung der in einem Gerichtsverfahren beschafften Informationen zu Steuerzwecken untersagte, nicht mehr**. So waren Informationen des (ehemaligen) Bundesamtes für Polizei an eine ausländische Justizbehörde einzig zur Festlegung von Bussen oder Freiheitsstrafen bestimmt, durften aber nicht zu der Erhebung der Nachsteuern verwendet werden. Dieses erhebliche Hindernis muss kurz- oder mittelfristig durch die Einführung von Klauseln

⁷⁴ Siehe «Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune», Kurzfassung, OECD, Januar 2003, Seite 308, Ziff. 24, demgemäss die Schweiz sich ihre Position hinsichtlich dieses Artikels vorbehalte. Sie werde beantragen, die Anwendung dieses Artikels auf die für die Umsetzung der Bestimmungen im Abkommen notwendigen Informationen zu begrenzen.

⁷⁵ Vgl. Fussnote am Seitenende Nr. 7 ad § 21 des Berichtes, demgemäss Paragraph 21c) folglich als Aufforderung an die Mitgliedstaaten verstanden werden müsse, im Rahmen ihrer bilateralen Abkommen oder Rechtshilfeverträge nach Lösungen zu suchen, damit in der Praxis Bankauskünfte ausgetauscht werden könnten.

⁷⁶ Mit Vorrang für die OECD-Mitgliedstaaten.

⁷⁷ Diese Einschätzung ist subjektiv in dem Sinne, dass der Informationsaustausch als neutral hinsichtlich der Ausgewogenheit eines Vertrages angesehen wird; tatsächlich haben Hochsteuerländer, die ständige wiederkehrende Probleme mit ihren Steuerpflichtigen haben, ein höheres Interesse an der Einführung von Klauseln zum Informationsaustausch, ja sogar neuerdings an der Einführung von Rechtshilfeklauseln zur Einziehung von Forderungen.

⁷⁸ Offizielle englische Fassung zuhanden der OECD.

wie derjenigen im kürzlich revidierten Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland⁷⁹ schrittweise beseitigt werden. Mit Norwegen wurden entsprechende Verhandlungen bereits abgeschlossen und mit anderen Staaten sind sie noch im Gange.

Die Amtshilferegelung besteht aus einem **Artikel im Abkommen**, der das Prinzip der Amtshilfe festlegt, sowie aus **mehreren Protokollbestimmungen**, in denen der Umfang der Amtshilfe bestimmt wird. Die Regelung mit Deutschland, die aus schweizerischer Sicht Modellcharakter für die Verhandlungen mit anderen DBA-Staaten zukommt, ist wie folgt ausgestaltet:

«Artikel 27 Informationsaustausch

- (1) a) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind zur Durchführung dieses Abkommens, die eine unter das Abkommen fallende Steuer betreffen. Dies gilt auch für Auskünfte zur Feststellung der Voraussetzungen für die Besteuerung nach Artikel 15a.
- b) Amtshilfe wird auch zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Steuerbetrugsdelikten gewährt. Die Vertragsstaaten werden in ihrem innerstaatlichen Recht die zur Durchführung dieser Bestimmungen erforderlichen Massnahmen ergreifen.

Jede auf diese Weise ausgetauschte Auskunft soll geheim gehalten und niemandem zugänglich gemacht werden, der sich nicht mit der Veranlagung, der Erhebung, der Rechtsprechung oder der Strafverfolgung hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst. Auskünfte, die irgendein Handels- oder Geschäfts-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden. Vorbehalten bleiben die im Protokoll genannten Einschränkungen des Bankgeheimnisses bei Steuerbetrugsdelikten.

...

Protokoll

3. Zu Art. 27

- a) Es besteht Einvernehmen, dass der Ausdruck «Steuerbetrugsdelikt» ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist.

Es besteht Einvernehmen, dass das Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkundenbeweisen bei Banken und deren Weiterleitung an die zuständige Behörde des ersuchenden Staates in Fällen von Steuerbetrugsdelikten nicht entgegensteht. Eine Auskunftserteilung setzt aber voraus, dass zwischen dem betrügerischen Verhalten und der gewünschten Amtshilfemassnahme ein direkter Zusammenhang besteht.

Beide Seiten stimmen überein, dass die Anwendung der Bestimmungen des Artikels 27 Absatz 1 Satz 1 sowie dieses Protokolls die rechtliche und tatsächliche Reziprozität voraussetzt. Es besteht ferner Einigkeit, dass die Amtshilfe im Sinne dieses

⁷⁹ Protokoll vom März 2002 zum Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992; SR 0.672.913.623; AS 2003, 2530.

Absatzes keine Massnahmen einschliesst, die der blossen Beweisausforschung dienen.

b) ..."

Die in dieser Bestimmung enthaltenen Verpflichtungen beider Staaten müssen in Anwendung innerstaatlicher Bestimmungen durchgeführt werden. Das Verfahren beim Informationsaustausch ist wichtig, da es sowohl den Erfordernissen der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit (Schnelligkeit und Wirksamkeit der Massnahmen) als auch den Rechten der betroffenen Person und allfälliger Dritter, die über Informationen verfügen), Rechnung tragen muss (Beschwerderecht).

2.3.2. Pflichten und Befugnisse der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei Rechtshilfeverfahren wegen Steuerbetrugsdelikten im Bereich Einkommens- und Vermögenssteuern

Zukünftig wird internationale Zusammenarbeit gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen zur korrekten Durchführung des Abkommens einerseits und zur Anwendung des Landesrechts der Vertragsstaaten bei Fällen von Steuerbetrugsdelikten im Sinne des schweizerischen Rechts⁸⁰ andererseits gewährt.

Die erste Aufgabe für die zuständige Behörde⁸¹ ist die Prüfung, ob das Ersuchen eines Vertragsstaates die korrekte Durchführung des Abkommens⁸² betrifft oder ob es sich dabei um ein Steuerbetrugsdelikt im Sinne des schweizerischen Rechts handelt.

- Im Falle von Ersuchen betreffend die **korrekte Durchführung des Abkommens** hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die Kompetenz zur Weitergabe aller Informationen im Zusammenhang mit dem Ersuchen, über die sie verfügt⁸³ oder die sie gemäss schweizerischem Steuerverfahrensrecht beschaffen kann.
- Im Falle eines Ersuchens im Zusammenhang mit der Anwendung des internen Rechts der Vertragsstaaten **bei Steuerbetrugsdelikten im Sinne des schweizerischen Rechts** stellt sich die Situation anders dar. In der Regel genügen die zugänglichen Informationen der Steuerverwaltung nicht zur Dokumentation einer ausländischen Behörde über einen solchen Straftatbestand; zudem ist die betref-

⁸⁰ Siehe auch Ziff. 2.3.4. und Kap. III, Ziff. 3.2.1. zu der jüngsten Entwicklungen bezüglich der Einführung der Rechtshilfe bei Holdinggesellschaften (Rechtshilfe bei der Anwendung des Landesrechts der Vertragsstaaten).

⁸¹ Sämtliche von der Schweiz geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen erklären den Direktor der Steuerverwaltung oder dessen bevollmächtigten Vertreter als zuständig.

⁸² Dies ist der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger ein aus dem Abkommen abgeleitetes Recht geltend macht und die Verwaltung des Vertragsstaates die Bedingungen für die Geltendmachung dieses Rechts bestätigt (z. B. ein Steuerpflichtiger macht geltend, dass er gemäss Art. 4 des Abkommens seinen Steuerwohnsitz in der Schweiz habe und er daher gegenüber dem anderen Vertragsstaat nicht als unbeschränkt steuerpflichtig angesehen werden könne).

⁸³ Diese beinhalten die Informationen der kantonalen Steuerbehörden.

fene Person in der Regel nicht in der Schweiz steuerpflichtig. Deshalb muss die schweizerische Verwaltung diese Informationen beschaffen können, falls nötig unter Anwendung von Zwangsmassnahmen. Erwähnt sei hier, dass im schweizerischen Recht diese Befugnisse in Fällen von Steuerbetrugsdelikten zwar bestehen, diese jedoch einer Steuerbehörde zustehen⁸⁴.

Die Verordnungen zu den Abkommen mit den Vereinigten Staaten und Deutschland regeln das Verfahren im Fall eines Steuerbetrugsdeliktes bereits sehr detailliert. Die Verfahrensmodalitäten orientieren sich mehr an den Kriterien eines Rechtshilfegesetzes als an denen eines innerstaatlichen Gesetzes zur Bekämpfung von in der Schweiz verfolgten und beurteilten Delikten⁸⁵.

Die zentrale Frage bei der Amtshilfe bleibt die **Anwendung von Zwangsmassnahmen**. Es handelt sich dabei um einen schweren Eingriff in die Privatsphäre einer Person, der immer nur unter **Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsprinzips** ins Auge gefasst werden darf und gegen den **zumindest eine Beschwerdemöglichkeit** bestehen muss. Bevor die Eidgenössische Steuerverwaltung Zwangsmassnahmen anordnet, fordert sie den in der Schweiz ansässigen Informationsinhaber auf, diese herauszugeben. Erst wenn er sich weigert, der Aufforderung zur Herausgabe der Informationen Folge zu leisten, kann die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Zwangsmassnahmen zurückgreifen.

Die Kommission stellte sich die Frage, ob die durch die geltenden Verordnungen zu den Abkommen mit den Vereinigten Staaten und Deutschland vorgesehene Möglichkeit, wonach der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder dessen bevollmächtigter Vertreter, und nicht eine Justizbehörde, Zwangsmassnahmen (insbesondere Hausdurchsuchungen) anordnen, EMRK-konform sei. Die Analyse eines Falles, der vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte⁸⁶ beurteilt wurde, scheint zu bestätigen, dass diese Möglichkeit an sich nicht gegen die EMRK verstösst. Der Sachverhalt war der folgende:

Am 5. und 6. Januar 1983 führten zwei Beamte der Zollbehörde von Bordeaux in Begleitung eines Beamten der Kriminalpolizei zwei Hausdurchsuchungen in Räumlichkeiten in Bordeaux durch, die Sitz der von Herrn Mialhe geführten Unternehmen waren sowie das philippinische Konsulat beherbergten (...) Die betreffenden Beamten beschlagnahmten rund 15'000 Dokumente. Sie verpackten diese ohne vorgängige Triage in acht Kartons, die sie versiegelten und zum Sitz der regionalen Zolldirektion brachten. Die Entsigelung und Registrierung wurden dort am 21. Januar 1983 in Anwesenheit eines Beamten der Kriminal-

⁸⁴ Vgl. oben Ziff. 2.1.2.2., die Verfolgung von Steuerbetrugsdelikten bei Einkommenssteuern ist Aufgabe der Justizbehörden, die über die in den Gesetzen zum Strafprozess vorgesehenen Zwangsmassnahmen verfügen.

⁸⁵ Bei der Verabschiedung dieser Verordnungen (respektive beim Abschluss eines Protokolls mit Deutschland, in dem das Verfahren ursprünglich geregelt wurde) erachtete man es als zweckmässig, sich an dem schweizerischen Gesetz zu orientieren, das die zwischenstaatliche Zusammenarbeit am besten regelt, nämlich dem Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen und insbesondere an den Art. 78 - 80q. Ein ausdrücklicher Verweis auf Art. 49 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht findet sich dennoch in diesen Verordnungen zur konkreten Frage der Hausdurchsuchung (Art. 13 Abs. 2 DBAV-D; Art. 20g Abs. 2 DBAV-US).

⁸⁶ Verfahren Mialhe vs. Frankreich (Nr. 1) vom 25.02.1993, publiziert in Serie A256-C.

polizei und Herrn Mialhe in Angriff genommen. Insgesamt registrierten die Zollbehörden 9478 Beweisstücke. Die anderen Dokumente beurteilten sie als nicht von Interesse für das Verfahren und gaben diese in zwei versiegelten Kartons zurück.

In diesem Fall stellte das Gericht fest, dass aufgrund des geltenden Landesrechts in Frankreich die französische Zollverwaltung über umfassende Befugnisse verfüge und diese bei fehlendem Gerichtsbeschluss insbesondere die Kompetenz habe, alleine über die Zweckmässigkeit, Anzahl, Dauer und Umfang der Kontrollaktionen zu entscheiden. Die im Gesetz vorgesehenen Bedingungen erschienen als zu locker und zu lückenhaft, als dass die Eingriffe in die Rechte der Kläger in enger Verhältnismässigkeit mit dem verfolgten legitimen Zweck gestanden hätten. Das Gericht stellte ebenfalls fest, dass die vom Steuerpflichtigen erlittenen Beschlagnahmungen einen massiven und vor allem undifferenzierten Charakter aufwiesen, was insgesamt einen Verstoss gegen Art. 8 EMRK darstelle.

Die Kommission stellte fest, dass dieses Urteil hinsichtlich der Behörde, die Zwangsmassnahmen ergreift, eher ein "qualitatives" als ein formelles Kriterium enthält. Ein Verstoss gegen Art. 8 EMRK war weniger durch den Umstand, dass eine Verwaltungsbehörde eine Hausdurchsuchung vornahm, an sich gegeben, sondern dadurch, dass der Vollzug der Massnahme im Vergleich zum verfolgten Zweck als unverhältnismässig erachtet wurde.

Die Ergreifung von Zwangsmassnahmen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung ist in den zwei bestehenden Verordnungen (und im Gesetzesentwurf über die internationale Amtshilfe) genau und relativ restriktiv definiert.

Eine allgemeine **Bestimmung zu allen Zwangsmassnahmen** besagt Folgendes:

"Zwangsmassnahmen⁸⁷

¹ Werden die in der Verfügung verlangten Informationen nicht innert der verfügbaren Frist der Eidgenössischen Steuerverwaltung übergeben, so können Massnahmen unter Anwendung von Zwang durchgeführt werden. Dabei können Hausdurchsuchungen vorgenommen sowie Gegenstände, Dokumente und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern beschlagnahmt werden.

² Zwangsmassnahmen sind vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder von dessen Stellvertreter anzuordnen. Sie sind von besonders ausgebildeten Personen durchzuführen.

³ Ist Gefahr im Verzug und kann eine Massnahme nicht rechtzeitig angeordnet werden, so darf die besonders ausgebildete Person von sich aus eine Zwangsmassnahme durchführen. Die Massnahme ist innert drei Tagen vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder von seinem Stellvertreter zu genehmigen.

⁴ Die Polizei der Kantone und Gemeinden unterstützt die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Durchführung der Zwangsmassnahmen."

⁸⁷ Art. 12 DBAV-D und Art. 20 f DBAV-US.

Danach besagt eine **spezifische Bestimmung zu Hausdurchsuchungen** Folgendes:

"Durchsuchung von Räumen⁸⁸

¹ Räume dürfen nur durchsucht werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich darin die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch stehenden Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen befinden.

² Die Durchführung richtet sich nach Artikel 49 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974⁸⁹ über das Verwaltungsstrafrecht."

Art. 49 VStrR lautet wie folgt:

"Art. 49

¹ Vor Beginn der Durchsuchung hat sich der untersuchende Beamte auszuweisen.

² Der anwesende Inhaber der Räume ist über den Grund ihrer Durchsuchung zu unterrichten und zu dieser beizuziehen; anstelle des abwesenden Inhabers ist ein Verwandter oder Hausgenosse beizuziehen. Im weiteren ist die von der zuständigen kantonalen Behörde bezeichnete Amtsperson oder, falls der untersuchende Beamte von sich aus durchsucht, ein Mitglied der Gemeindebehörde oder ein Kantons-, Bezirks- oder Gemeindebeamter beizuziehen, der darüber wacht, dass sich die Massnahme nicht von ihrem Zweck entfernt. Ist Gefahr im Verzuge oder stimmt der Inhaber der Räume zu, so kann der Beizug von Amtspersonen, Hausgenossen oder Verwandten unterbleiben.

³ An Sonn- und allgemeinen Feiertagen und zur Nachtzeit darf im allgemeinen nur in wichtigen Fällen und bei dringender Gefahr eine Durchsuchung stattfinden.

⁴ Das Protokoll über die Durchsuchung wird im Beisein der Beteiligten sofort aufgenommen; auf Verlangen ist den Beteiligten ein Doppel des Durchsuchungsbefehls und des Protokolls auszuhändigen."

Schliesslich wird in einer **speziellen Bestimmung zur Beschlagnahme von Dokumenten** Folgendes verankert:

"Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen⁹⁰

¹ Gegenstände, Dokumente und Unterlagen sind mit grösster Schonung der Privatgeheimnisse zu durchsuchen.

² Es dürfen nur Gegenstände, Dokumente und Unterlagen beschlagnahmt werden, die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch von Bedeutung sein könnten.

³ Dem Inhaber der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen oder dem Informationsinhaber ist Gelegenheit zu geben, sich vor der Durchführung über ihren Inhalt auszusprechen. Der Informationsinhaber muss bei der Lokalisierung und Identifizierung der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen mitwirken.

⁸⁸ Art. 13 DBAV-D und Art. 20 g DBAV-US

⁸⁹ SR 313.0

⁹⁰ Art. 14 DBAV-D und Art. 20 h DBAV-US

⁴ Kosten, die dem Inhaber oder dem Informationsinhaber aus den Zwangsmassnahmen entstehen, sind von diesen selber zu tragen."

Eine Beschwerdemöglichkeit ist dann gegeben, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung die Übermittlung der erhaltenen Informationen ins Ausland verfügt, und zwar sowohl **gegen die Begründetheit des Rechtshilfeverfahrens** selber (Vorhandensein eines Steuerbetrugsdeliktes als auch **gegen den Vollzug der Zwangsmassnahmen**⁹¹).

Die Kommission ist der Ansicht, dass im Hinblick auf diese Artikel ein Verstoss gegen die EMRK nicht vorliegt. Die Rechte der durch ein solches Verfahren betroffenen Person sind in der Schweiz ausreichend geschützt. Der Umstand, dass der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung und nicht eine Justizbehörde einen Durchsuchungsbefehl im Zusammenhang mit Steuersachen erlassen kann, reicht nicht für einen Verstoss gegen die EMRK, wenn die Massnahmen unter Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips durchgeführt werden und der betroffenen Person mindestens eine Beschwerdeinstanz offen steht.

Der **Gesetzesentwurf zur internationalen Amtshilfe auf dem Gebiete der Doppelbesteuerungsabkommen**⁹² übernimmt die Bestimmungen der Verordnungen zu den DBA mit den USA und Deutschland und legt damit das Verfahren fest, das in der Folge auf alle durch die Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, die eine Klausel zum Informationsaustausch bei Steuerbetrugsdelikten nach Schweizer Recht enthalten, anwendbar sein wird. Würde später einmal ein Bundesgesetz angenommen, das in gewissen Punkten von beiden Verordnungen abweicht, müssten diese angepasst werden.

2.3.3. "Memorandum of Understanding" zum Abkommen zwischen der Schweiz und der EU, das für die Rechtshilfe bei "Steuerbetrugsdelikten und dergleichen" gleichwertige Massnahmen vorsieht wie die Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen

Parallel zu den Kommissionsarbeiten und gleichzeitig mit der Abgabe des Berichts wurde das "Paket" der Bilateralen II abgeschlossen, das sich nun in der Phase der Genehmigung durch das Parlament befindet. Insbesondere das Zinsbesteuerungsabkommen ist Teil dieses Pakets.

Dieses Abkommen besteht **materiell aus drei verschiedenen Teilen:**

- Ein Teil regelt die Einführung eines Steuerrückbehalts auf Sparzinsen durch die Schweiz und einen **Informationsaustausch bezüglich dieser Zinsen bei Betrugsfällen und dergleichen.**

⁹¹ Art. 17 DBAV-D und Art. 20 k DBAV-US, vgl. insbesondere Absatz 4: "Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden."

⁹² Vgl. unten Kap. IV., Ziff. 4.3., Kommentar zum Gesetz Bestimmung für Bestimmung und Anhang Nr. II

- Ein Teil sieht eine Absenkung der Quellensteuer auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen sowie auf Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen auf 0% vor.
- Und ein Teil in der Form eines separaten "Memorandum of Understanding" sieht die **Verbesserung der Amtshilfe vor bei Betrugdelikten** und dergleichen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und jedem Mitgliedsstaat, die **nicht auf den Bereich der Sparzinsen beschränkt ist**.

Im dritten Teil wird sich die Amtshilfe in Form der Verankerung einer Bestimmung in den **Doppelbesteuerungsabkommen** zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten konkretisieren müssen, analog zu derjenigen, die zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten und Deutschland bereits besteht. Diese Bestimmungen werden insbesondere die Beschlagnahme von Dokumenten, einschliesslich Bankunterlagen, bei Steuerbetrugsdelikten oder dergleichen erlauben.

Eine Definition des Begriffs "dergleichen" („the like“) wurde im Anwendungsbereich des Zinsbesteuerungsabkommens verankert, nur wurde sie noch nicht konkretisiert. Unter "the like" versteht man ein Verhalten, das als ebenso schwerwiegend angesehen wird wie ein Steuerbetrugsdelikt. Es besteht somit keine generelle Definition für "dergleichen". Im Rahmen der bilateralen Verhandlungen werden diejenigen Kategorien von Fällen definiert werden müssen, welche mit Blick auf die von den jeweiligen Partnerstaaten angewendeten Veranlagungen unter den Begriff „dergleichen“ fallen. Dabei muss es sich um Vergehen handeln, die als ebenso schwerwiegend gelten wie ein Steuerbetrugsdelikt nach schweizerischem Recht. Eine einfache Steuerhinterziehung kann sich in diesem Kontext nicht als "dergleichen" qualifizieren⁹³.

Dieser vertraglichen Lösung liegt die Betrachtung zugrunde, dass das Kriterium der doppelten Strafbarkeit bei einer rein formellen Anwendung zu einem unbefriedigenden Resultat führen kann; nämlich dann, wenn **aufgrund der Besonderheiten der Veranlagungsverfahren** in einem Staat das Vertrauen des Fiskus auf eine Weise missbraucht wurde, **wie dies bei einem Steuerbetrugsdelikt nach Schweizer Recht geschieht**. Es geht also darum, das Kriterium der doppelten Strafbarkeit nunmehr "materiell" (und nicht mehr nur formell) anzuwenden; dabei wird unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen ordentlichen Veranlagungsverfahrens die Frage des Missbrauchs eines Vertrauensverhältnisses zwischen dem Fiskus und dem Bürger geprüft.

⁹³ Siehe hierzu "Vereinbarung vom 23. Januar 2003 betreffend die Anwendung von Artikel 26 (Informationsaustausch) des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 2. Oktober 1996“, publiziert in „Internationales Steuerrecht der Schweiz“, Eidgenössische Steuerverwaltung, Band I, Ergänzung Nr. 29 (2003), Vereinigte Staaten, S. 44 a. Der Begriff „Steuerbetrugsdelikte und dergleichen“ ist dort bereits entsprechend dem Wortlaut von Artikel 26 des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens enthalten. Mehrere praktische Beispiele im Rahmen der bestehenden Gesetzgebungen in der Schweiz und den Vereinigten Staaten werden erwähnt und untersucht. Ohne eine ebenso eingehende Untersuchung bei jedem Partner eines Doppelbesteuerungsabkommens müsste hinsichtlich des Prinzips gleich vorgegangen werden.

In Bezug auf den Informationsaustausch im Bereich der direkten Steuern gilt es in Verbindung mit dem Gesetzesentwurf für die Amtshilfe festzuhalten, dass:

- dieses "Memorandum of Understanding" **nicht "self-executing"** ist und spezifische Klauseln in die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden müssen, damit Amtshilfe zwischen den Steuerbehörden gewährt werden kann;
- das für die **Gewährung der Rechtshilfe anwendbare Verfahren**, insbesondere in Form von Zwangsmassnahmen, sich nicht von dem in Ziff. 2.3.2. oben beschriebenen unterscheiden wird und deshalb keine ergänzenden Bestimmungen erforderlich sind;
- die **Voraussetzungen** der Amtshilfe, das heisst die Begehung eines Steuerbetruges, materiell **nicht geändert** werden.

2.3.4. Amtshilfe bei Holdinggesellschaften

Im Auftrag der Minister der Mitgliedstaaten nahm der OECD-Steuerausschuss 1996 ein Projekt unter dem ursprünglichen Titel «Concurrence Fiscale Dommageable» in Angriff und publizierte im April 1998 einen ersten Tätigkeitsbericht⁹⁴. Obwohl die Schweiz diesen Bericht und die darin enthaltenen Empfehlungen nicht übernommen hat, konnte sie in Anwendung der Regeln für die Arbeitsweise der OECD nicht verhindern, dass als Ergebnis der weiteren OECD-Arbeiten Holdinggesellschaften im Sinne von Artikel 28 StHG als "potenziell schädlich" angesehen wurden. Die OECD kam auf Grund des Zusammentreffens folgender drei Elemente zu dieser Beurteilung: Steuerbefreiung auf Ebene der Kantone und Gemeinden; Gewährung des Abzugs für Beteiligungen auf Bundesebene ohne Voraussetzung einer Geschäftstätigkeit oder einer vorherigen Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft; restriktive Politik der Schweiz beim Informationsaustausch. Nach intensiven Verhandlungen konnte anfangs 2004 vermieden werden, dass diese Regimes als tatsächlich schädlich beurteilt wurden; allerdings musste sich die Schweiz verpflichten, für Holdinggesellschaften in den Doppelbesteuerungsabkommen eine Bestimmung zum **Informationsaustausch** auszuhandeln.

Bis zur Redaktion dieses Berichts wurde noch keine derartige Vorschrift in ein Doppelbesteuerungsabkommen integriert. Im Moment ist die einzige ausgehandelte, jedoch noch nicht paraphierte Klausel diejenige im Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich⁹⁵. Die Verhandlungen mit den anderen Partnerstaaten sind noch nicht so weit fortgeschritten.

⁹⁴ Bericht der OECD von 1998 «Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial», Publications de l'OCDE, 2 Rue André-Pascal, 75775 Paris-Cedex 16, Frankreich.

⁹⁵ Der Textentwurf ist momentan noch vertraulich.

Dennoch empfiehlt die Kommission, das Verfahren für diesen speziellen Fall bereits jetzt im Gesetz zu regeln, genau so wie für weitere zukünftige Fälle, in denen allenfalls Schweiz in einem Doppelbesteuerungsabkommen künftig eine Amtshilfe, die über die für Fiskaldelikte vorgesehene hinausgeht, vorsehen könnte. Diese Amtshilfe wird in Teil III des Gesetzesentwurfs behandelt (vgl. Kapitel IV., Ziff. 4.3., S. 96).

2.4. Schlussfolgerungen

Die Analyse der Kommission ergibt die Notwendigkeit einer besseren Regelung **der Strafverfahren bei der Hinterziehung von direkten Steuern** nach DBG und StHG einerseits und **des Amtshilfeverfahrens bei direkten Steuern im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen** andererseits.

Gestützt auf diese Analyse schlägt die Kommission zwei Gesetzesentwürfe vor:

- Einen Entwurf, der **gleichzeitig die Revision der Verfahrensbestimmungen im DBG/StHG** bei der Verfolgung der Steuerhinterziehung⁹⁶ (wie auch in anderen Steuergesetzen⁹⁷ analog zu den vorgeschlagenen Revisionen in DBG/StHG) sowie **die Revision bestimmter materieller Strafbestimmungen** im DBG/StHG⁹⁸ vorsieht.
- Einen Entwurf für ein **Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe bei Doppelbesteuerungsabkommen**.

Die von der Kommission vorgeschlagenen Bestimmungen berücksichtigen nicht nur die Bedürfnisse des schweizerischen Rechts, sondern auch die Anforderung der Übereinstimmung mit den EMRK-Bestimmungen und der einschlägigen Rechtsprechung.

⁹⁶ Genauer gesagt bei der Verfolgung von "Widerhandlungen", zu denen auch Verletzungen von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehungen gehören.

⁹⁷ Dabei handelt es sich in erster Linie um die Einführung des Opportunitätsprinzips in das VStG, das StG und die MWSt.

⁹⁸ Vgl. zusätzlich zu den vorangehenden Ziffern auch Kap. III., Ziff. 3.1. - 3.7.

III. Weitere von der Kommission behandelte Fragen

Einleitung

Abgesehen von den Bereichen, in denen nach Ansicht der Kommission das bestehende Recht angepasst, respektive neu legiferiert werden sollte, wurden auch zahlreiche weitere (immer wiederkehrende) Fragen erörtert. In einzelnen Fällen hielt es die Kommission für angezeigt, Änderungen vorzuschlagen, in anderen wiederum kam sie zum Schluss, der Status quo - wiewohl teilweise „unbefriedigend“ - sei trotzdem vorzuziehen. Aufgrund der umstrittenen Natur oder der Komplexität gewisser Bestimmungen ist nach Ansicht der Kommission ein kurzer Abriss über die Beratungen gerechtfertigt, auch über diejenigen, die letztlich zu keinem Abänderungsantrag geführt haben.

3.1. Die Systematik der Widerhandlungen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern⁹⁹

3.1.1. Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug

Es wurde darauf hingewiesen, dass die Schweiz im internationalen Umfeld¹⁰⁰ häufig (um nicht zu sagen immer) deshalb in die Kritik gerät, weil ihr Recht bei den Einkommens- und Vermögenssteuern zwischen "Steuerhinterziehung" und "Steuerbetrug" unterscheidet. Wäre es deshalb nicht angezeigt, das Landesrecht zu harmonisieren und beispielsweise nur die Steuerhinterziehung vorzusehen, um hernach einzig noch zwischen einfacher und schwerer Steuerhinterziehung zu unterscheiden?

Die Kommission neigt eher zur Meinung, dass nicht die erwähnte Unterscheidung an sich kritisiert wird, sondern vielmehr **die Tatsache, dass als Folge dieser Systematik für die Hinterziehung keine Amtshilfe gewährt wird**. Wäre dies nämlich der Fall, kann man mit grosser Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass die Kritik über die Unterscheidung der Delikte verstummen würde. Die Kommission vertritt zudem die Ansicht, dass die OECD auf die Systematik für Widerhandlungen im Fiskalbereich, die der einzelne Mitgliedstaat in seinem internen Recht gewählt hat, keinen Einfluss nehmen könne. Sie hält überdies dafür, dass eine strengere strafrechtliche Verfolgung von Personen, die nicht nur ein zu geringes Einkommen oder Vermögen deklarieren, sondern zu diesem Zweck auch noch Urkunden fälschen, unter dem geltenden Recht an sich kein Problem darstellt. Die Unterscheidung ist ihrer Auffassung nach nicht willkürlich.

⁹⁹ Art. 174 bis Art. 189 DBG, einschliesslich der Verfahrensbestimmungen; Art. 55 bis Art. 61 StHG.

¹⁰⁰ Es handelt sich im vorliegenden Fall vor allem um die OECD, die in jedem Bericht zu den Steuern oder zur Wirtschaft die Frage der internationalen Kooperation der Schweiz in Fiskalangelegenheiten aufwirft und deren restriktive Haltung kritisiert.

Ein Kommissionsmitglied wies indessen darauf hin, dass die angedrohte Strafe für Steuerbetrug [„Usage de faux“] (3 Jahre nach 186 Abs. 1 DBG; 5 Jahre nach StGB) in mancherlei Hinsicht umstritten sei, wenn man bedenke, dass eigentlich die Steuerhinterziehung (vgl. Art. 175 DBG) das "typische" strafbare Verhalten darstelle. Die Steuerhinterziehung als solche wird mit Busse bestraft und steht in Realkonkurrenz zu Art. 186 DBG.

Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die heutige Systematik bezüglich der Abstufung der Widerhandlungen keiner grundlegenden Reform bedürfe und spricht sich für die Beibehaltung der heutigen Zweiteilung in Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aus.

3.1.2. Versuchte Steuerhinterziehung¹⁰¹

Ein Kommissionsmitglied führte hinsichtlich sich in der Praxis stellender Fragen bei der Bestrafung von Steuerhinterziehungen aus, dass es **schwierig sei, Fälle versuchter Steuerhinterziehung strafrechtlich zu verfolgen**. Das liege an den Eigenheiten des schweizerischen Verfahrens und seiner Abläufe (Nachsteuerverfahren, Hinterziehungsverfahren). Die Tatsache, dass in der Schweiz die gleiche Behörde sowohl für die Nachsteuer wie auch für das Hinterziehungsverfahren zuständig ist, werfe unweigerlich die Frage über die Verwendung der Einkünfte aus dem Nachsteuerverfahren auf; seiner Meinung nach seien die Fälle sehr selten, in denen der Fiskus sich gezwungen sieht, eine "versuchte" Steuerhinterziehung zu verfolgen. Aus diesem Grund sieht er keinen Anlass für irgendeine Änderung der geltenden Bestimmung.

Ein anderes Kommissionsmitglied fragte sich, ob es nicht angebracht wäre, **die versuchte Steuerhinterziehung weniger hart zu bestrafen (Art. 176 Abs. 2 DBG)**. Das Prinzip der Strafmilderung für den Versuch ist im ordentlichen Strafrecht gemeinhin anerkannt (Art. 21 ff StGB in Verbindung mit Art. 65 StGB). Der Unterschied liegt darin, dass Art. 176 DBG keine Möglichkeit der Strafmilderung wie Art. 21 und Art. 65 StGB vorsieht, **sondern die Busse systematisch auf zwei Drittel der Busse festlegt, die bei vorsätzlicher und vollendeter Hinterziehung ausgesprochen würde**.

Abgesehen davon, dass diese Bestimmung tatsächlich problematisch ist, stellt die Kommission fest, dass das DBG und das StHG damit sozusagen eine Sanktionsgewichtung schaffen, die irgendwo zwischen der Verletzung von Verfahrenspflichten und der Steuerhinterziehung liegt.

Die Kommission sieht keine dringende Notwendigkeit zur Änderung dieser Bestimmung.

¹⁰¹ Es handelt sich um Art. 176 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG.

3.1.3. Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung¹⁰²

Die Teilnahme an steuerlichen Widerhandlungen in Form der Gehilfenschaft oder der Mitwirkung oder die Anstiftung an oder zur Steuerhinterziehung ist sehr schwer nachweisbar. Diese Bestimmung weist unweigerlich einige problematische Aspekte auf; nach Meinung der meisten Experten sei von Vorneherein absehbar, dass es schwierig sein würde, in der Praxis zu einer besseren Regelung als der heutigen zu gelangen.

Man kann sich bezüglich dieser Bestimmung ernsthaft fragen, ob die Beibehaltung der **solidarischen Haftung**, wie sie für die Gehilfenschaft, die Anstiftung und die Mitwirkung vorgesehen ist, zweckmässig sei.

Allem voran stellen die Experten fest, dass diese Bestimmung nichts anderes ist als die Anwendung des im Schweizer Recht verankerten Prinzips, wonach derjenige, der einen Schaden mitverursacht, sich an der Schadensbehebung beteiligen und damit rechnen muss, dass er dafür rechtlich belangt werden kann. Auf den ersten Blick ist nicht ersichtlich, weshalb dieses Prinzip nicht auch gegenüber dem Fiskus angewendet werden sollte. Ungeachtet dessen, wie man den Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat qualifiziert, ist es nicht falsch, dass derjenige, der dazu beigetragen hat, einen dem Staat geschuldeten Betrag zu hinterziehen, nicht nur eine Busse für sein strafbares Verhalten zu zahlen hat, sondern sich nötigenfalls auch an der Schadensbehebung zu beteiligen hat. Eine solche Solidarhaftung ist auch im Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht¹⁰³ verankert.

Die Experten stellten jedoch auch fest, dass **der Steuerpflichtige gegenüber dem Staat eine besondere Stellung** innehat: Einerseits ist es nicht ganz logisch, dass ein Steuerpflichtiger für die **Zahlung seiner Steuerschuld gegenüber dem Staat** durch einen andern "ersetzt" werden soll (wenn ein Steuerpflichtiger nicht genügend solvent ist, muss eine andere Person die vom Steuerpflichtigen geschuldete Steuer begleichen; es ist also denkbar, dass ein Steuerpflichtiger zwei Steuerschulden zu begleichen hat, seine eigenen und diejenigen der Drittperson, die unter seiner Mitwirkung Steuern hinterzogen hat, während ein anderer Steuerpflichtiger seine Steuer überhaupt nicht bezahlt). Auf der andern Seite wiesen einzelne Experten darauf hin, dass das Ausmass der Solidarhaftung im Verhältnis zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der solidarisch haftenden Person völlig unangemessen sein kann. Die Steuern und ihre Verzugszinsen sind auf eine klar definierte Situation ausgerichtet. Wenn von einem Steuerpflichtigen 5 Millionen gefordert werden, so deshalb, weil diese Steuern im Verhältnis zu seiner individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit bzw. Vermögenslage stehen. Wird nun auch ein teilnehmender Dritter für diese Steuern haftbar gemacht (über die Busse hinaus, die er für sein widerrechtliches Verhalten entrichten muss), kann es sein, dass dieser Haftungsbetrag im Verhältnis zur steuerlichen Leistungsfähigkeit bzw. den Vermögensverhältnissen dieses

¹⁰² Es handelt sich um Art. 177 DBG und Art. 56 Abs. 3 StHG

¹⁰³ Siehe Art. 12 Abs. 3 VStrR (Randbemerkung: D. Hinterziehung, Erschleichung eines Beitrages u. dgl.) : « Wer vorsätzlich die Widerhandlung begangen oder an ihr teilgenommen hat, haftet für den nachzu-entrichtenden oder zurückzuerstattenden Betrag solidarisch mit den nach Absatz 2 Zahlungspflichtigen. »

Dritten überhaupt nicht korrespondiert (wenn z.B. eine kleine Treuhandfirma für die Nachsteuerforderung eines grossen Kunden haftbar gemacht würde).

Die Kommission ist der Meinung, dass der Bussenrahmen für die Teilnahme höher anzusetzen sei als bei den heutigen Fr. 10'000.-- nach Art. 177 Abs. 2 DBG (und seinem Pendant im StHG, Art. 56 Abs. 3). Gleichzeitig sei aber die solidarische Haftung, sollte sie beibehalten werden, im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des anstiftenden oder mitwirkenden Dritten zu begrenzen.

Einige Kommissionsmitglieder hätten - im Falle konsequenter und hoher Bussen - sogar die vollständige Abschaffung der Solidarhaftung befürwortet. Schliesslich **schlägt die Kommission aber eine Änderung im Sinne einer Herabsetzung der Solidarhaftung vor - dies unter Berücksichtigung des Verschuldens und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - und legt eine schärfere Bussenregelung mit einem Höchstbetrag von Fr. 100'000.- fest (vgl. Kapitel IV., Ziff. 4.1., Nr. 1.4.)**.

3.1.4. Status der Buchungsbelege in den Steuerbetrugsverfahren¹⁰⁴

Im DBG und im StHG zählen die **Bilanz** und die **Erfolgsrechnung** zu den Urkunden. Wenn es also mit Hilfe dieser Urkunden zu einer Steuerhinterziehung kommt, handelt es sich um eine **Steuerhinterziehung in Realkonkurrenz mit Urkundenfälschung** (Bilanz und Erfolgsrechnung sind "Urkunden" im Sinne von Artikel 110 Abs. 5 StGB)¹⁰⁵.

Da eine Bilanz, selbst wenn sie genehmigt ist, nach wie vor ein Dokument ist, das der Steuerpflichtige erstellt hat und das einer Kontrolle unterliegt, fragen sich einzelne Kommissionsmitglieder, ob es richtig sei, sie als "Urkunde" zu qualifizieren. Angesichts des geltenden "gemischten" Veranlagungsverfahrens bei der Einkommens- und Vermögenssteuer sind die Bilanz und die Erfolgsrechnung keine von einem Dritten erstellte Dokumente, denen Beweischarakter zukäme und somit von allen zusätzlichen Prüfungen befreit wären. Vielmehr dienen sie dem Steuerbeamten als **Grundlage für seine Steuerprüfungstätigkeiten**¹⁰⁶. De facto existiert zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuerbeamten somit ein anderes Verhältnis als zwischen der Unternehmung und den Dritten, die auf die Bilanzen abstellen. Die Bilanz und die Erfolgsrechnung haben für Aussenstehende zwar den Status von Dokumenten, die dazu bestimmt sind, eine Tatsache

¹⁰⁴ Zu berücksichtigen sind die Art. 125 Abs. 3, Art. 186 DBG sowie Art. 42 und Art. 59 StHG.

¹⁰⁵ « 5. Urkunden sind Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträger steht der Schriftform gleich, sofern sie demselben Zweck dient.¹⁰³ (...) ».

¹⁰⁶ Das so genannte "gemischte" Veranlagungsverfahren für die Einkommens- und Vermögenssteuern beruht in der Schweiz auf der Einreichung einer Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen einerseits und der systematischen jährlichen Prüfung durch einen Steuerbeamten andererseits. Es handelt sich hierbei nicht um eine mit einer gründlichen Revision vergleichbaren Überprüfung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse eines Steuerpflichtigen, sondern um eine sorgfältige jährliche Kontrolle der Steuererklärung und ihrer Anhänge, wodurch sich das gemischte Verfahren vom reinen Selbstveranlagungsverfahren unterscheidet (wo die Steuer allein auf der Basis der Angaben des Steuerpflichtigen erhoben wird, und wo für eine weitere Kontrolle einzig die Möglichkeit der gründlichen Überprüfung der Finanzlage des Steuerpflichtigen besteht, die in der Regel mehrere Jahre umfasst).

von rechtlicher Bedeutung zu beweisen; auf der andern Seite ist aber fraglich, ob dies auch **in Bezug auf den Steuerbeamten** gilt, dessen Aufgabe darin besteht, jährlich zu prüfen, ob die Veranlagung des Unternehmens auf korrekten Daten beruht, welche die steuerpflichtige Unternehmung selber zusammengestellt hat und welche der Kontrolle des Steuerbeamten unterliegen. Für diese Experten würde eine absolut logische Auslegung des Steuerbetrugs mittels Urkundenfälschung im Prinzip voraussetzen müssen, dass die zur Täuschung des Steuerbeamten verwendeten Dokumente nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von Dritten stammten.

Ein weiteres Kommissionsmitglied kommt in dieser Frage zu einer etwas anderen Betrachtungsweise. In der Schweiz sind die Auflagen für die Bilanzstellung sehr streng: Ein Unternehmen darf seine Situation keinesfalls beschönigen; dies wird von der Revisionsstelle geprüft. Es ist Aufgabe des Revisors zu bescheinigen, dass die Bilanz und die Erfolgsrechnung gesetzeskonform sind und den strengen rechtlichen Kriterien genügen. Es ist dieser **erhöhte Grad an Formvorschriften, der es nach Ansicht dieses Kommissionsmitgliedes erschwert, einem Dokument, dessen primäre Funktion die Widerspiegelung der Gesetzeskonformität ist, die Qualität als "Urkunde" abzusprechen**. Zudem müssten die Auflagen, die heute für Kapitalgesellschaften gelten, früher oder später auch auf alle Personengesellschaften, Vereine, usw. ausgeweitet werden. Der Trend dazu ist deutlich erkennbar.

Die Kommission hat ausserdem festgestellt, dass eine Änderung (egal welcher Art) des Begriffs dessen, was eine Urkunde ist oder nicht, unmittelbare Auswirkungen auf die internationale Kooperation haben würde. Tatsächlich wird aufgrund des IRSG (und einiger bilateraler Verträge) seit zwanzig Jahren bei Abgabebetrug Rechtshilfe gewährt, insbesondere im Fall von Betrug, begangen mit Hilfe von gefälschten Rechnungen, die zu einer falschen Erfolgsrechnung führen (und nebenbei das bilanzierte Eigenkapital verfälschen). Wenn nun in Zukunft die Bilanzen und Erfolgsrechnungen aus den heutigen Bestimmungen des DBG und des StHG gestrichen würden, weil es sich nicht um von Dritten erstellte Dokumente handelt und weil sie tatsächlich vom Steuerbeamten kontrolliert werden, würde dies die Grundlagen der von der Schweiz gewährten internationalen Zusammenarbeit komplett in Frage stellen, mit absehbaren, unerwünschten Folgen.

Auf der anderen Seite würde die Ausweitung des buchführungspflichtigen Personenkreises¹⁰⁷ bezüglich des Begriffs "Urkunde" zu einer Verschärfung der aus rein logischer Sicht heute schon unbefriedigenden Situation führen.

¹⁰⁷ Betroffen wären in erster Linie Anwälte, Ärzte und andere freie Berufe, die heute dieser Pflicht nicht unterstellt sind, die sich aber in der Praxis, insbesondere wegen der Mehrwertsteuer, trotzdem oftmals für eine Buchführung entscheiden.

3.1.5. Inventaraufnahmeverfahren¹⁰⁸ und dazugehörige Widerhandlungen¹⁰⁹

Ein Experte zeigte sich skeptisch gegenüber der Art und Weise, wie das Inventaraufnahmeverfahren in den Kantonen in der Praxis angewendet wird. Die bestehenden gesetzlichen Bestimmungen einschliesslich der dazugehörigen Strafbestimmung über die Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren bedürfen seiner Ansicht nach keiner Änderung, **jedoch müsste auf Veranlassung der Eidgenössische Steuerverwaltung die Praxis in den Kantonen harmonisiert werden.** Seines Wissens wird dieses Instrument, das die Chance zur Aufdeckung - respektive zur Vermeidung - weiterer Steuerhinterziehungen bietet, nicht in genügender Weise angewendet. Gewisse Kantone scheinen ein solches Inventar überhaupt nicht mehr zu erstellen. Ein anderer Experte, der die gleiche Meinung vertritt, meint, dass sich dieses "Desinteresse" zugespitzt habe, seit ein grosser Teil der Kantone die Erbschaftssteuer gegenüber Nachkommen abgeschafft hat. In der Praxis ist es wichtig zu wissen, wann genau ein Inventarverfahren abgeschlossen ist, um die allfälligen Strafverfahren eröffnen zu können.

Nach Auffassung der Kommission könnte **die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Thematik dann behandeln, wenn sie sich mit den ersten Auswirkungen des Übergangs zur jährlichen Gegenwartsbesteuerung befasst.** Ein möglicher Weg zur Verbesserung der heutigen Situation könnte beispielsweise darin bestehen, einen "Minimalkatalog" derjenigen Fälle zu erstellen, in denen die kantonalen Steuerbehörden ein Inventar erstellen müssen.

3.1.6. Jüngste Änderungen im Schweizerischen Strafgesetzbuch (StGB)

Eine geplante Revision des StGB¹¹⁰ enthält eine neue Definition der Freiheitsstrafen und damit auch der Verbrechen und Vergehen («Erstes Buch, Erster Teil, 2. Titel, Die Strafbarkeit»). Eine weitere Änderung, die schon am 1. Oktober 2002¹¹¹ in Kraft getreten ist, wirkt sich auf die Verjährungsfristen in den eidgenössischen Steuergesetzen, einschliesslich DBG und StHG, aus.

¹⁰⁸ Art. 154 bis Art. 159 DBG und Art. 54 StHG. Das Inventaraufnahmeverfahren dient dazu, die Möglichkeiten der Steuerhinterziehung einzuschränken, indem beim Ableben eines Steuerpflichtigen der genaue Stand seines Vermögens festgestellt wird. Die Inventaraufnahme muss in den zwei Wochen nach dem Ableben des Steuerpflichtigen erfolgen, es sei denn, man geht davon aus, dass der Steuerpflichtige kein Vermögen hinterliess. Das Inventar umfasst das Vermögen des Erblassers, seiner Ehefrau und der unter elterlicher Gewalt stehenden minderjährigen Kinder. Die Erben können ohne Genehmigung der zuständigen Behörde, d.h. der kantonalen Steuerbehörde, wo der Verstorbene seinen letzten Wohnsitz hatte, vor dem Inventar nicht über das Vermögen verfügen. Die Erben, ihre rechtlichen Vertreter oder ein Willensvollstrecker müssen bei der Inventaraufnahme mitwirken und alle notwendigen Auskünfte erteilen und nötigenfalls Zutritt zu den Räumlichkeiten des Verstorbenen (oder ihrer eigenen Räumlichkeiten) gewähren.

¹⁰⁹ Art. 178 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG.

¹¹⁰ BBl 1999, 2298 ff, Änderung vom 13. Dezember 2002, noch nicht in Kraft; mögliche Inkraftsetzung im 2006.

¹¹¹ Ziff. I des BG vom 22. März 2002 (Verfolgungsverjährung); AS 2002, 2986-2988; BBl 2002, 2673-2683

Neue Definition der Strafen

Die « **Freiheitsstrafe** » wird im neuen Art. 40 StGB allgemein definiert als Strafe von mindestens 6 Monaten und höchstens 20 Jahren. Der neue Art. 34 StGB führt die « **Geldstrafe** » ein. Die Begriffe «Zuchthaus», «Gefängnis» und «Haft» werden aufgehoben¹¹². Im neuen Art. 103 StGB wird definiert, dass Übertretungen Taten sind, die mit Busse bedroht sind¹¹³.

Nach dem neuen Art. 10 Abs. 3 StGB sind **Vergehen** (z.B. Steuerbetrug oder Abgabebetrug) weiterhin Taten, die mit einer Freiheitsstrafe von höchstens drei Jahren oder mit einer Geldstrafe (heutiger Art. 9 Abs. 2 StGB in Verbindung mit heutigem Art. 36 StGB) bedroht sind.

Der bereits in Kraft getretene revidierte Art. 333 StGB regelt das Verhältnis zwischen dem Strafgesetzbuch und den Bundesgesetzen und kantonalen Gesetzen, bis letztere angepasst sind. Es handelt sich sozusagen um einen automatischen „Umwandlungsschlüssel“, vom Gesetzgeber gewollt aufgrund der grossen Zahl von Bundesgesetzen, welche Strafbestimmungen enthalten, die auf den allgemeinen Teil des StGB verweisen. Das DBG und das StHG sehen für Übertretungen Geldstrafen vor (keine Freiheitsstrafen), für Vergehen Gefängnis (höchstens 3 Jahre gemäss Art. 36 StGB) oder Bussen (bis höchstens Fr. 30'000.--). Nach Ansicht der Kommission sollte **Absatz 2 des neuen Artikels 333 StGB** ausreichen, um den Übergang bis zur Inkraftsetzung der in den anderen Bundesgesetzen allenfalls vorgenommenen Anpassungen zu gewährleisten, da er ausdrücklich vorsieht, dass "in den andern Bundesgesetzen Gefängnis durch Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder durch Geldstrafe ersetzt wird". Damit werden die heutigen Gefängnisstrafen (höchstens 3 Jahre gemäss Definition im heutigen StGB), wie sie das DBG/StHG für Steuerbetrug und Veruntreuung der Quellensteuer vorsieht, automatisch beibehalten. Was im Bereich der Fiskaldelikte grundsätzlich ändert (wenn diese StGB-Änderung in Kraft tritt), ist, dass der Strafrichter, der die Vergehen beurteilen muss, ab Inkraftsetzung der revidierten Fassung über das Instrument der "Geldstrafe" verfügt, die sich nach dem Konzept von "**Tagessätzen**" richtet: Die Bemessung der Geldstrafe erfolgt in zwei Schritten. Zunächst wird die Anzahl der Tagessätze nach dem Verschulden festgelegt (höchstens 360 Tagessätze). Danach wird in einem zweiten Schritt die Höhe des Tagessatzes festgelegt (höchstens Fr. 2000.-- pro Tag); dies unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Täters im Zeitpunkt des Urteils.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass Art. 186 und 187 DBG sowie Art. 59 StHG zu einem späteren Zeitpunkt entsprechend geändert werden und darin ausdrücklich verankert wird: „Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder eine Geldstrafe“.

¹¹² Siehe auch künftigen Art. 41 StGB, der die Möglichkeit vorsieht, dass unter gewissen Voraussetzungen auch kurze Freiheitsstrafen von weniger als 6 Monaten ausgesprochen werden können.

¹¹³ Der heutige Art. 101 StGB besagt, dass als Übertretungen diejenigen strafbaren Handlungen gelten, die mit Haft oder Busse oder mit Busse allein bedroht sind.

Verjährungsfrist für die Strafverfolgung

Die Änderungen des StGB, **welche bereits am 1. Oktober 2002 in Kraft getreten sind** (im Anschluss an die Aufhebung des alten Art. 72 StGB und die Änderung von Art. 70 StGB), wirken sich auf die Verjährungsfristen in den Bundesgesetzen aus, die Strafbestimmungen enthalten; dazu gehören unter anderem das DBG und das StHG. Der **neue Absatz 5 des aktuellen Artikels 333 StGB** (der mit der revidierten Fassung frühestens im Jahr 2006 zum Absatz 6 wird), sieht nach dem Vorbild der Strafen auch für die Verjährungsfristen einen „Umwandlungsschlüssel“ vor.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das bisherige System mit relativen und absoluten Verjährungsfristen sowie der Möglichkeit, die Verjährung zu unterbrechen und ruhen zu lassen, durch eine einzige Verjährungsfrist (je nach Schwere der Straftat) abgelöst wird. Diese neue Verfolgungsverjährungsfrist ist gemäss „Umwandlungsschlüssel“ grundsätzlich länger, da die Bestimmungen über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung, wie schon im StGB, auch in den übrigen Bundesgesetzen - unter Vorbehalt von Art. 11 Abs. 3 VStrR - aufgehoben werden (Art. 333 neuer Abs. 5, Bst. c StGB).

Der „Umwandlungsschlüssel“ gilt bis zur Anpassung aller betroffenen Gesetze; danach sind die allfälligen neuen Bestimmungen über die Verjährung massgebend, wie sie in den einzelnen Gesetzen geregelt sind.

Nach Meinung der Kommission sollte dieser „Umwandlungsschlüssel“, der auch auf das DBG und das StHG Anwendung findet, keine grösseren Probleme bereiten, ausser dass er zu einer **sehr langen Verjährungsfrist für die Verfolgung von Steuerhinterziehungen** führt: Die heute statuierte Frist von 10 Jahren (absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren nach Art. 184 Abs. 2 DGB und 58 Abs. 3 StHG) verlängert sich gemäss „Umwandlungsschlüssel“ auf **20 Jahre** (Art. 333 Abs. 5 Bst. b StGB). Diese Frist ist nicht nur sehr lang; sie stimmt auch nicht mehr mit der Verjährungsfrist im Nachsteuerverfahren überein, die weiterhin 10 Jahre und absolut 15 Jahre beträgt (Art. 152 DBG und 53 StHG), so wie sie auch länger ist als die Verjährungsfrist für die Verfolgung des Steuerbetrugs (15 Jahre in Anwendung von Art. 333 Abs. 5 Bst. a StGB). Auch dies könnte allenfalls zu einer künftigen Änderung führen (Reduktion / Harmonisierung der erwähnten Verjährungsfristen).

3.1.7. Bussenfestlegung im Fall von Steuerhinterziehung nach DBG und StHG

Obschon diese Frage in der Vergangenheit keine signifikanten praktischen Probleme bereitet hat, stellte die Kommission fest, dass bei Steuerhinterziehungen bezüglich der Bemessung der Bussenhöhe in Anwendung von Art. 175 Abs. 2 DBG und 56 Abs. 1 Bst. 4 StHG verschiedentlich Kritik¹¹⁴ laut geworden ist. Die Subkommission für nationales Steuerstrafrecht hat sich mit dieser Frage befasst und die Zweckmässigkeit einer totalen oder teilweisen Änderung dieser Bestimmungen geprüft.

¹¹⁴ Für eine Zusammenfassung dieser Frage beachte man den Artikel von Prof. Dr. iur. Guido Jenny in ASA 66, S. 257: "Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht".

In beiden oben erwähnten Bestimmungen ist vorgesehen, dass die Busse im Allgemeinen der Höhe des hinterzogenen Steuerbetrags entspricht und bei leichtem Verschulden auf einen Drittel herabgesetzt werden kann (keine totale Minderung möglich). In schwerwiegenden Fällen (z.B. im Wiederholungsfall) kann die Busse auf das Dreifache des hinterzogenen Betrags festgesetzt werden.

Das gemeine Strafrecht kennt dagegen weder eine "fixe" Mindeststrafe, noch die Möglichkeit, dass der Richter bei einer allfälligen Strafmilderung an einen Mindestbetrag gebunden wäre. Auf den ersten Blick könnte man daraus den Schluss ziehen, dass diese Art der Strafbemessung nicht mit einem der Hauptprinzipien des Schweizer Strafrechts vereinbar ist, wonach jede Strafe, einschliesslich der Busse, im Verhältnis zum Verschulden des Täters festgelegt werden muss¹¹⁵. Ein fixer Betrag, der im Verhältnis zum hinterzogenen Betrag steht, würde einem solchen Erfordernis eigentlich nicht wirklich entsprechen.

Es ist schwierig, diese Frage abschliessend zu beantworten. Einerseits darf nicht vergessen werden, dass die Geldsanktion eine abschreckende Wirkung haben soll, weil der schweizerische Gesetzgeber im Gegensatz zu andern Gesetzgebern darauf verzichtet hat, die Steuerhinterziehung mit einer Freiheitsstrafe zu ahnden. Die Festlegung der Geldbusse gemäss der Höhe der hinterzogenen Steuer soll eine abschreckende Wirkung auf den Steuerpflichtigen ausüben. Andererseits und **allem voran** hat das Bundesgericht in seiner ständigen Rechtsprechung erkannt, dass die Grundsätze des StGB bei der Bemessung des Strafmasses auch für die Strafbestimmungen im Steuerbereich gelten (und zwar selbst dann, wenn Art. 175 Abs. 2 DBG nicht explizit auf den Verschuldensgrad verweist¹¹⁶). Der Kommentar zum DBG¹¹⁷ präzisiert in dieser Hinsicht jedoch, dass die Sanktion je nach Schwere des Verschuldens zwischen einem Drittel und dem Dreifachen der hinterzogenen Steuern variiert und dass eine Bemessung des Strafmasses ohne Berücksichtigung der Schwere des Verschuldens (beispielsweise allein aufgrund des Verhältnisses zwischen hinterzogenem und geschuldetem Steuerbetrag) nicht zulässig ist.

Die Kommission ist sich bewusst, dass die Meinungen zur Thematik dieses Absatzes auseinander gehen können. Sie ist jedoch der Ansicht, dass er die Grundsätze des ordentlichen Strafrechts nicht verletzt, und dass die bestehende Praxis in diesem Bereich genügend gesichert ist, um sagen zu können, dass die Bestimmung im Wesentlichen unverändert beibehalten werden kann. Die Kommission beantragt nachfolgend unter Kapitel IV., Ziff. 4.1., Nr. 1.3., und **im Zusammenhang mit der Einführung des Opportunitätsprinzips** (neuer Art. 183 DBG und neuer Art. 58b StHG mit Verweis auf Art. 183 DBG) **eine einzige Änderung vorzunehmen; nämlich hinsichtlich der Reduktion der Strafe bei leichtem Verschulden**. Die Strafe sollte höher sein können als ein Drittel der hinterzogenen Steuer wie nach heutiger Regelung, wenn die Steuerverwaltung im Gegenzug die Möglichkeit hat, unter gewissen Voraussetzungen auf eine Strafverfolgung ganz zu verzichten.

¹¹⁵ Art. 48 Abs. 2 und Art. 63 StGB.

¹¹⁶ Die Berücksichtigung des Verschuldens wird in Art. 56 Abs. 1 StHG ausdrücklich erwähnt.

¹¹⁷ Agner, Digeronimo, Neuhaus, Steinmann, « Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer : Ergänzung zum Kommentar von Peter Agner, Beat Jung und Gottard Steinmann », S. 373, Ziff. 2.4. sowie « Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer », Agner, Jung, Steinmann, S. 80, Ziff. 3.

3.2. Die Grundsatzfrage der Politik der Schweiz auf dem Gebiet der internationalen Zusammenarbeit im Fiskalbereich

3.2.1. Arbeiten der OECD im Bereich Transparenz und Informationsaustausch

Die OECD war in den letzten Jahren im Bereich des Informationsaustausches an drei Fronten aktiv: erstens im Rahmen des **Berichts 2000 über den Zugang zu Bankauskünften** für Steuerzwecke¹¹⁸; zweitens im Forum über die « **Schädlichen Steuerpraktiken**¹¹⁹ », in welchem der Informationsaustausch eine wesentliche Rolle spielt, damit ein Vorzugssteuerregime nicht als schädlich eingestuft wird; und drittens, seit 2003, in einem **gemischten Ausschuss**, genannt 'Global Forum', der ursprünglich aus den Arbeiten über die schädlichen Steuerpraktiken hervorgegangen ist und in dem OECD-Mitgliedstaaten und andere Jurisdiktionen, die sich verpflichteten, auf dem Gebiet der Normen zu Transparenz und Informationsaustausch mit der OECD zusammenzuarbeiten, Einsitz haben.

Die Arbeiten der OECD gehen weiter und sie haben zum Ziel, von allen Mitgliedstaaten und andern Jurisdiktionen, die sich verpflichtet haben, die OECD-Standards im Bereich Transparenz und Informationsaustausch anzuwenden, eine wirksame Amtshilfe zu erlangen, **die für alle Steuerpflichtigen** gilt (Gesellschaften und natürliche Personen) **und die auch die Weitergabe von Bankdaten umfassen soll, ohne die Bedingung der doppelten Strafbarkeit erfüllen zu müssen**¹²⁰.

Theoretisch hätte dieser Standard im Jahre 2006 erreicht werden sollen; die Arbeiten des Global Forums sind aber wegen der Opposition der Schweiz, Luxemburgs, Österreichs und Belgiens, welche die Standards nicht akzeptierten und entsprechenden Berichten der OECD nicht zustimmten, noch nicht so weit fortgeschritten wie erhofft.

Der OECD-Rat hat ferner am 18. September 2003 einen Empfehlungsentwurf geprüft, mit dem unter den Mitgliedstaaten nur noch eine einzige Definition von "Steuerbetrug" gelten soll (wobei diese Definition auch Tatbestände umfasst, die nach schweizerischem Recht lediglich als Steuerhinterziehung zu qualifizieren sind.) Damit wäre das schweizerische Bankgeheimnis im Steuerbereich, so wie es heute gilt, aufgehoben worden. **Der OECD-Rat konnte diese Empfehlung infolge der Opposition der vier obenerwähnten Länder nicht gutheissen. Er hat jedoch:**

- festgestellt, dass dem Rat ein Empfehlungsentwurf über den verbesserten Zugang zu Bankauskünften zu steuerlichen Zwecken zum Entscheid vorgelegt worden

¹¹⁸ Vgl. Anmerkung 71 oben.

¹¹⁹ Bericht der OECD von 1998 « Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial », Publikationen der OECD, 2 Rue André-Pascal, 75775 Paris-Cedex 16, France ; Bericht der OECD 2000 « Vers une coopération fiscale globale » ; Bericht der OECD 2001 « The 2001 Progress Report » ; Bericht der OECD 2004 « The 2004 Progress Report ».

¹²⁰ Konkret hiesse das, dass ein Informationsaustausch (einschliesslich Bankauskünfte) unabhängig davon erfolgt, ob in einem der beiden Staaten ein Vergehen begangen worden ist oder nicht.

war und dass keine Einigung gefunden werden konnte;

- festgestellt, dass 28 Mitgliedstaaten der gemeinsamen Definition des Steuerbetrugs zustimmen konnten und 26 überein kamen, geeignete Schritte einzuleiten, um bis zum 31. Dezember 2005 den Zugang zu Bankauskünften zum Zweck der Überprüfung der Steuerschulden und zu allen weiteren Steuerungsverwaltungszwecken zu gewährleisten;
- ausserdem die Wichtigkeit der laufenden Arbeiten der OECD in Steuerfragen bekräftigt.

Man kann diesen Entscheid als Aufforderung an das OECD-Fiskalkomitee auslegen, ihre Interventionen im politisch sensiblen Bereich des Schutzes der Privatsphäre zurückzubinden und ihre Kräfte wieder auf Fragen zu konzentrieren, die direkt mit den internationalen Steuerproblemen verbunden sind. Das bedeutet indessen noch nicht, dass sich gewisse Mitgliedstaaten der OECD und die G7-Staaten mit dem heutigen Stand der Dinge zufrieden geben werden (die Frage der Amtshilfe in Bezug auf Vorzugssteuerregime deckt sich nicht mit der Frage der Bankauskünfte). Die gewichtigen Mitgliedstaaten der OECD (insbesondere die G7-Staaten) werden weiterhin direkt oder via Global Forum, Druck auch auf die Schweiz ausüben, damit sie ihre Amtshilfe entsprechend dem revidierten Artikel 26 des OECD-Musterabkommens ausdehnt.

3.2.2. Jüngste Verhandlungen über die Abkommen zur Rechts- und Amtshilfe mit der Europäischen Union (Schengen und « Zollbetrug »)

Im Zeitpunkt des Abschlusses der Kommissionsarbeiten, war das Paket der sogenannten "Bilateralen II" unterzeichnet. Obschon es in diesen Abkommen vor allem um die so genannt "indirekten" Steuern¹²¹ ging, werden die gewählten Lösungen nachfolgend kurz dargelegt. Die kurze Zusammenfassung vermag den komplexen und in die Einzelheiten gehenden Originalbestimmungen allerdings nicht ganz gerecht zu werden; es ist auf die vereinbarten Texte zu verweisen.

a. Anschluss an das Schengenabkommen

Der Schengenvertrag (einschliesslich seines Durchführungsabkommens vom 19. Juni 1990) behandelt die Rechts- und nicht die Amtshilfe, d.h. die Zusammenarbeit zwischen Justiz und nicht zwischen Verwaltungsbehörden.

Art. 51 des Schengener Durchführungsübereinkommen in Verbindung mit anderen einschlägigen Bestimmungen desselben Vertrages und anderer EU-Verträge bestimmt, dass im Rahmen der Rechtshilfe im Bereich der indirekten und (künftig) der direkten Steuern ein Vertragsstaat sich nur dann weigern kann, Zwangsmassnahmen, d.h. Durchsuchungen und Beschlagnahmen, vorzunehmen, wenn ein Straftatbestand sowohl im ersuchenden als auch im ersuchten Staat nicht mit einer Freiheitsstrafe von mehr als 6 Monaten bedroht ist oder wenn in einem der beiden Staaten die Verurteilung durch eine

¹²¹ Es handelt sich vor allem, aber nicht ausschliesslich um Zölle, Verbrauchssteuern und die Mehrwertsteuer.

Verwaltungsbehörde nicht durch auch in Strafsachen zuständige Gerichtsinstanz nachprüfbar ist (kumulative Interpretation der EU)¹²².

Konkret bedeutet dies, dass die Schweiz bei der Hinterziehung von Zöllen, Verbrauchssteuern und der Mehrwertsteuer im Waren- und Dienstleistungsaustausch umfassende Rechtshilfe gewähren müsste.

Etwas komplexer präsentiert sich die Situation bei den direkten Steuern. Hier ist die Schweiz gemäss geltendem Dispositiv von Art. 51 nicht gehalten, Rechtshilfe zu gewähren. Die Schweiz hält in diesem Zusammenhang in einer einseitigen Erklärung fest, dass bei der Einkommens- und Vermögenssteuer die Gerichte, die in der Schweiz über Übertretungen entscheiden müssen, zweifelsohne Verwaltungsgerichte sind, und keine auch in Strafsachen zuständige Gerichte darstellen.

Der europäische Acquis kann indessen fortentwickelt werden. Sollte künftig das Prinzip der doppelten Strafbarkeit im Steuerbereich aufgehoben oder abgeändert werden, ist **für diesen Fall ist ein so genanntes "Opting Out" vorgesehen. Dies bedeutet, dass die Schweiz nicht gezwungen würde, die entsprechende Anpassung automatisch zu übernehmen und bei einfacher Steuerhinterziehung Rechtshilfe zu gewähren.**

Im Rahmen der parlamentarischen Genehmigung dieses Abkommens schlägt der Bundesrat vor Art. 182 DBG zu ändern und einen neuen Art. 57a StHG einzufügen, um die Steuerhinterziehungsverfahren vor den Beschwerdeinstanzen der Verwaltung zu harmonisieren. Diese punktuellen Änderungen fügen sich materiell in den Rahmen der von dieser Kommission vorgeschlagenen Revision ein. Wortlaut und Systematik sind jedoch unterschiedlich, da es sich bei den Kommissionsvorschlägen um eine umfassendere Revision handelt. Die Begleitvorschriften zum Schengenabkommen müssen jedoch gleichzeitig mit dem Schengenabkommen in Kraft treten. Aus diesem Grund ist es nicht möglich, die sich aus diesem Bericht möglicherweise ergebenden Folgearbeiten abzuwarten. In einer zweiten Phase, wenn die von der Kommission nachfolgend vorgestellten Änderungen übernommen und dem Parlament vorgeschlagen werden sollten, könnten sie ohne Weiteres die beiden Bestimmungen, die in der Zwischenzeit in Kraft getreten sind, ersetzen, ohne im Hinblick auf das Schengen Abkommen materielle Änderungen nach sich zu ziehen.

¹²² Genauer Wortlaut von Art. 51: «Die Vertragsparteien unterwerfen die Erledigung von Rechtshilfeersuchen um Durchsuchung und Beschlagnahme keinen weitergehenden Bedingungen als denen, dass:

- a) die dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende Tat nach dem Recht beider Vertragsparteien mit einer Freiheitsstrafe oder die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung im Höchstmass von mindestens sechs Monaten bedroht ist, oder nach dem Recht einer der beiden Vertragsparteien mit einer Sanktion des gleichen Höchstmasses bedroht ist und nach dem Recht der anderen Vertragspartei als Zuwiderhandlung gegen Ordnungsvorschriften durch Behörden geahndet wird, gegen deren Entscheidung ein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann;
- b) die Erledigung des Rechtshilfeersuchens im Übrigen mit dem Recht der ersuchten Vertragspartei vereinbar ist.»

Die englischen, italienischen und französischen relevanten Passagen lauten: «...before a court having jurisdiction in particular in criminal matters ; » ; « davanti ad una giurisdizione competente in particolare in materia penale ; » ; « ...devant une juridiction compétente notamment en matière pénale».

b. Das Abkommen über die sog. 'Betrugsbekämpfung'

Bei den Zöllen, Verbrauchssteuern und der Mehrwertsteuer auf Waren- und Dienstleistungen sieht das ebenfalls im Rahmen der 'Bilateralen II' abgeschlossene sog. Betrugsabkommen¹²³ die **Amtshilfe sowie eine verstärkte Rechtshilfe** vor, einschliesslich des Tatbestands der Hinterziehung. Sowohl im Teil "Amtshilfe" wie auch im Teil "Rechtshilfe" ist für alle von diesem Abkommen betroffenen Steuerhinterziehungen eine Zusammenarbeit auch in Form von Zwangsmassnahmen - z.B. der Aufhebung des Bankgeheimnisses - vorgesehen.

Die Verwaltungszusammenarbeit gründet auf dem **Prinzip der Staatenhoheit**, so dass die eidgenössischen Verwaltungen auf der Grundlage der Befugnisse, die ihnen vom Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht eingeräumt werden, Hilfe gewähren. In diesem Zusammenhang erfolgen Zwangsmassnahmen nur unter der Voraussetzung, dass die ersuchende Behörde selber über Strafbefugnisse¹²⁴ verfügt oder sie in deren Ermangelung zu diesem Zweck eine Justizbehörde anrufen kann.

Schliesslich wird in Anwendung dieses spezifischen Abkommens eine Zusammenarbeit künftig auch für **Tatbestände, die auf "Geldwäscherei" in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union zurückzuführen sind**, möglich werden, sofern die Vortat in beiden Staaten mit mehr als 6 Monaten Strafe geahndet wird: in der Schweiz entspricht dies dem Tatbestand des Steuerbetrugs.

3.2.3. Unterschiede in der Zusammenarbeit im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern gegenüber den Zollabgaben, der Mehrwertsteuer und den Verbrauchssteuern

Die Kommission stellt fest, dass die die beiden in Ziff. 3.2.2. erwähnten Abkommen substanzielle Änderungen im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen bringen. In ihnen ist eine wichtige Unterscheidung zwischen Steuern, die der Bund erhebt (Anwendung des VStrR), und solchen, die die Kantone erheben (DBG-StHG)¹²⁵, verankert.

Angenommen, die Abkommen treten in Kraft, so gelten für die Schweiz unterschiedliche Normen der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, je nachdem, ob es sich

- um Steuern handelt, die in den Zuständigkeitsbereich des Bundes fallen: Hier umfasst die Zusammenarbeit Fälle von Widerhandlungen und gründet auf dem Prinzip der Staatenhoheit, mit umfassender Anwendung von Zwangsmass-

¹²³ Der genaue Titel dieses Abkommens, das am 25. Juni 2004 unterzeichnet wurde, lautet « Accord entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers. »

¹²⁴ Konkret muss die ausländische Strafverfolgungsbehörde eine Strafverfahren eröffnet und einen Durchsuchungs- und Beschlagnahmungsantrag ausgestellt haben

¹²⁵ Im Stand mit den Beziehungen zu den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, es handelt sich aber an sich um einen sehr wichtigen Teil der internationalen Zusammenarbeit der Schweiz in Steuersachen.

nahmen, die den eidgenössischen Verwaltungen aufgrund des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht zur Verfügung stehen; und

- ob es sich um Steuern handelt, die in den Zuständigkeitsbereich der Kantone fallen: In diesen Fällen ist eine Zusammenarbeit nur bei Steuerbetrug beziehungsweise Steuerbetrug oder einem ähnlichen Delikt möglich, gegebenenfalls mit Zwangsmassnahmen, deren Durchführungsbestimmungen im Entwurf eines neuen Bundesgesetzes geregelt sein werden¹²⁶.

Diese Unterscheidung entspricht der Situation im inländischen Recht, wie sie unter Kapitel II. unter Ziff. 2.1. bis 2.1.2.3. beschrieben ist.

Die Kommission stellt fest, dass im Vergleich zur heutigen Situation **die Zuständigkeiten der Bundesverwaltung auf interner Ebene und die internationale Zusammenarbeit kohärenter geregelt sein werden**. Dies gilt sowohl für die Strafbarkeit von Widerhandlungen bei den indirekten Steuern, als auch für die Strafbarkeit von Vergehen im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern.

Im Prinzip müsste diese Entwicklung zur Milderung der Unzufriedenheit und des Drucks der für die Schweiz wichtigen Europäischen Partnerstaaten beitragen, die eine Verbesserung der Amts- und Rechtshilfe wünschten; andererseits sollte sie auch zur Festigung des Gleichbehandlungsprinzips zwischen internem Bereich und internationaler Zusammenarbeit beitragen. Was dies anbelangt, konnte sich die Schweiz oftmals gegen Angriffe auf ihre Politik des Informationsaustauschs wehren, indem sie vorbrachte, dass sie dieselben Grundsätze anwende, die in ihrem Landesrecht Gültigkeit hätten. Dies stimmte jedoch so nicht ganz, da zumindest nach dem Wortlaut des Gesetzes die Steuerbehörden weiter gehende Befugnisse besaßen, die ihnen unter bestimmten Voraussetzungen schon im Falle der simplen Steuerhinterziehung den Einsatz von Zwangsmassnahmen erlaubten¹²⁷.

¹²⁶ Vgl. oben Ziff. 2.3.3..

¹²⁷ Hier ist jedoch anzumerken, dass die Anwendung dieser Zwangsmassnahmen immer streng dem Prinzip der Verhältnismässigkeit untergeordnet war, so dass in der Praxis die Fälle sehr selten sind, in denen Zwangsmassnahmen für Straftatbestände zum Zuge kommen, die als "Widerhandlungen" qualifiziert waren. In diesem Sinne ist es richtig, dass die Schweiz stets die Ausgewogenheit zwischen ihrem Landesrecht und der internationalen Zusammenarbeit gewahrt hat.

IV. Kommissionsanträge

4.1. Änderungen im DBG und im StHG

Nachstehend werden die Kommissionsvorschläge hinsichtlich der zu ändernden Gesetzesbestimmungen (vgl. Anhang I und II) artikelweise kommentiert¹²⁸.

1. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG)

1.1. „Dritter Titel: Veranlagung im ordentlichen Verfahren 3. Kapitel: Veranlagung

Art. 130 Durchführung (Absätze 1 und 2 unverändert)

Für den Fall, dass sich später herausstellt, dass die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu tief ausgefallen ist, bleiben ein Nachsteuerverfahren nach den Artikeln 151-153 sowie ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 175 vorbehalten.“

Zusammen mit den Strafbestimmungen von Art. 174 ff. garantiert diese neue Bestimmung, was grundsätzlich heute bereits der Fall ist, nämlich dass ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung vorbehalten bleibt, wenn ein Steuerpflichtiger eine Veranlagung nach Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG) rechtskräftig werden lässt, obwohl er weiss, dass sie offensichtlich zu tief ist.

1.2. „Sechster Titel: Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide 3. Kapitel: Nachsteuern

Art. 153 Verfahren (Absätze 1 und 2 unverändert.)

Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann nicht an eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz weitergezogen werden; gegen ihn kann direkt Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden.“

Nach dem Vorbild dessen, was im neuen Art. 183o (siehe nachfolgend 1.23.) zum Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung vorgesehen ist, hebt diese Bestimmung **bezüglich der Nachsteuer** (Art. 151 DBG) die Rekursmöglichkeit an eine zweite kantonale Instanz auf (in der Regel eine Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht) und vereinfacht das Verfahren. Künftig wird nach dem Entscheid einer kantonalen Steuerrekurskommission nur noch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht möglich sein.

¹²⁸ Bei der Ablieferung dieses Berichts liegt noch keine französische Übersetzung der Deutsch verfassten Kommissionsvorschläge vor.

1.3. *„Sechster Teil: Steuerstrafrecht
Erster Titel: Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung
2. Kapitel: Steuerhinterziehung*

Art. 175 Vollendete Steuerhinterziehung (Absatz 1 unverändert.)

Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.

(Absatz 3 unverändert¹²⁹).“

Diese Bestimmung sieht für eine Strafreduktion bei leichtem Verschulden keine Untergrenze mehr vor. Die Kommission war der Ansicht, dass die Möglichkeit einer Ermässigung der Busse ohne Begrenzung nach unten den strafrechtlichen Grundsätzen sowie dem **im neuen Art. 183 Abs. 4 ausdrücklich verankerten Opportunitätsprinzip** besser entspricht.

1.4. *„Art. 177 Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung*

Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet solidarisch; der Haftungsbetrag wird unter Berücksichtigung des Verschuldens und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt.

Die Busse beträgt bis zu 100'000 Franken.“

Diese Bestimmung sieht neu eine Beschränkung der Solidarhaftung unter Berücksichtigung des Verschuldens und der Steuerkraft des Zuwiderhandelnden vor. Damit hält sie zwar am Grundsatz fest, dass der Anstifter, Mittäter oder Gehilfe eines Fiskaldelikts zur Wiedergutmachung des Schadens, den er mitverursacht hat, verpflichtet werden kann; gleichzeitig beschränkt sie jedoch diese Haftbarkeit mit einer stärkeren Berücksichtigung der Beweggründe und insbesondere der finanziellen Verhältnisse der betreffenden Person. Die Steuern hängen in der Tat eng mit den finanziellen Verhältnissen eines Steuerpflichtigen zusammen, der auch in erster Linie dafür haftet. Höhere Einkünfte haben höhere Steuern zur Folge, deren Entrichtung in den Möglichkeiten des Steuerpflichtigen liegt. Ein Dritter hingegen ist von seinen Vermögens- und Einkommensverhältnissen her dazu vielleicht nicht in der Lage, selbst wenn er ein

¹²⁹ Vgl. jedoch oben unter Kapitel II., Ziff. 2.2.2., den Entwurf des EFD «Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige», der zurzeit in Vernehmlassung ist. Er enthält einen Antrag auf Änderung von Absatz 3 sowie auf die vollständige Aufhebung der Busse bei Selbstanzeige.

gesetzlich geahndetes Delikt begangen hat. Die geschuldete Steuer, die nach dem Vermögen und den Einkünften des Steuerpflichtigen berechnet wird, kann gemessen an den finanziellen Verhältnissen des Dritten völlig überrissen sein. Indem das Gesetz das Verhalten des Dritten mit Busse belegt (die neu sogar noch höher ausfallen kann) und eine um die Schwere des Verschuldens und die Steuerkraft « korrigierte » Haftung für die hinterzogene Steuer vorsieht, sollten unangemessene Resultate vermieden werden können.

1.5. „Art. 179 Erbenhaftung¹³⁰

Ersatzlos aufgehoben.“

Diese Bestimmung muss aufgehoben werden, damit das DBG mit der Rechtsprechung des EGMR entspricht (pro forma integriert; Vgl. Kapitel II, Ziff. 2.2.2 betreffend das Inkrafttretens des Bundesgesetzes über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen).

1.6. „Art. 180 Steuerhinterziehung von Ehegatten

Der in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige wird nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Vorbehalten bleibt Artikel 177.

Absatz 2 ersatzlos aufgehoben¹³¹.“

Die Umkehr der Beweislast nach heutigem Art. 180 Abs. 2 hält nach Auffassung der Kommission einer strengen Analyse im Lichte der EMRK-Grundsätze, namentlich der Unschuldsvermutung (Art. 6 § 2), nicht mehr Stand. Die Aufhebung dieses Absatzes ist gerechtfertigt. Die Ehegatten haften nur für die Hinterziehung ihrer eigenen steuerpflichtigen Steuerfaktoren. Vorbehalten bleibt Art. 177 DBG (Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung).

¹³⁰ «¹ Die Erben des Steuerpflichtigen, der eine Steuerhinterziehung begangen hat, haften ohne Rücksicht auf eigenes Verschulden für die rechtskräftig festgesetzten Bussen solidarisch bis zum Betrag ihres Anteils am Nachlass mit Einschluss der Vorempfänge.

² Ist das Hinterziehungsverfahren beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, oder ist es erst nach dem Tod des Steuerpflichtigen eingeleitet worden, so entfällt die Erhebung einer Busse, sofern die Erben an der unrichtigen Versteuerung kein Verschulden trifft und sie das ihnen Zumutbare zur Feststellung der Steuerhinterziehung getan haben. »

¹³¹ «² Jedem Ehegatten steht der Nachweis offen, dass die Hinterziehung seiner Steuerfaktoren durch den anderen Ehegatten ohne sein Wissen erfolgte oder dass er ausserstande war, die Hinterziehung zu verhindern. Gelingt dieser Nachweis, wird der andere Ehegatte wie für die Hinterziehung eigener Steuerfaktoren gebüsst. »

1.7. *„4. Kapitel:*

Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung

Art. 182 Zuständige kantonale Amtsstelle

Der Kanton bezeichnet die zuständige Amtsstelle, die für die Verfolgung von Verletzungen von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehungen zuständig ist.“

Die Kommission schlägt eine **neue Regelung des Strafverfahrens wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung** vor. Sie übernimmt weitgehend die Grundsätze der bestehenden Regelung. Nebst einigen Änderungen, die in den nachfolgenden Bestimmungen erläutert werden, führen die Kommissionsanträge zu einer besseren gesetzlichen Verankerung gewisser bereits heute angewandter Grundsätze.

Der neue Art. 182 DBG ist der erste Artikel über die Bestimmungen zum Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung. Er stellt den Grundsatz auf, dass die Amtsstellen, denen die Verfolgung dieser Widerhandlungen obliegt, von den Kantonen bezeichnet werden. Das sind heute die kantonalen Steuerverwaltungen (und sie dürften es auch in Zukunft bleiben), welche auch für die Steuererhebung und die Nachsteuerverfahren zuständig sind.

1.8. *„Art. 183 Eröffnung des Verfahrens*

Liegen konkrete Anhaltspunkte vor, dass eine strafbare Handlung begangen wurde, leitet die zuständige Amtsstelle das Strafverfahren ein und eröffnet dem Betroffenen, welcher strafbaren Handlung er verdächtigt wird.

Bei Eröffnung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung wird der Betroffene darauf hingewiesen, dass er in diesem Verfahren keine Aussagen machen muss, mit denen er sich selber belasten würde.

Richtet sich der Verdacht auf eine Verletzung von Verfahrenspflichten, kann die Eröffnung des Strafverfahrens durch Zustellung eines Strafbescheids erfolgen.

Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung verlangen. Artikel 258 des Bundesstrafrechtspflegesetzes ist sinngemäss anwendbar.“

Diese Bestimmung gehört zu den zentralen Regelungen des Revisionsentwurfs. Sie sieht insbesondere vor, dass die Verwaltung dem Betroffenen eröffnet, welcher strafbaren Handlung er verdächtigt wird (Abs. 1). Vor allem aber sieht sie vor, dass er **ausdrücklich**

darauf hingewiesen wird, dass er im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen er sich selber belasten würde (Abs. 2). Absatz 2 ist zudem in Verbindung mit dem neuen Art. 183s Abs. 2 des Entwurfs auszulegen. Dieser sieht vor, dass die Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden dürfen, wenn bei deren Beschaffung weder eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast, noch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde. Auf diese Weise sind die von der EMRK verliehenen Verfahrensrechte vollständig gewährleistet, und es kann keine Verletzung von Art. 6 § 2 EMRK geltend gemacht werden¹³².

Absatz 4 dieser neuen Bestimmung führt das **Opportunitätsprinzip** ein. Es gibt einer Steuerbehörde die Möglichkeit, von der Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung oder Verletzung von Verfahrenspflichten abzusehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge stehen würde. Mit dieser Bestimmung, die dem Grundsatz nach auch im «Vorentwurf zu einer Schweizerischen Strafprozessordnung» vom Juni 2001 (Art. 8 des Vorentwurfs) des Bundesamtes für Justiz enthalten war, soll auf gar keinen Fall einer «willkürlichen» Behandlung gewisser Steuerpflichtigen Vorschub geleistet werden. Legt man diese Bestimmung restriktiv aus, dient sie im Gegenteil einzig dazu, zu vermeiden, dass die Verwaltung überlastet wird, weil sie Dossiers zu bearbeiten hat, bei denen die Schwere des Verschuldens den Einsatz umfangreicher menschlicher und fachlicher Ressourcen gar nicht rechtfertigt. Es versteht sich von selbst, dass in solchen Fällen sehr wohl die Steuer - einschliesslich der Verzugszinsen - im Nachsteuerverfahren erhoben und einzig auf den strafrechtlichen Teil, das Hinterziehungsverfahren, verzichtet wird. Die Kommission schlägt zudem vor, eine solche Bestimmung auch im Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben sowie die Mehrwertsteuer zu verankern.

1.9. „Art. 183a Verteidigung

Der Angeschuldigte kann jederzeit einen Verteidiger beiziehen.

Wenn es die Schwere des Vorwurfs rechtfertigt und dieser in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht Schwierigkeiten bietet, wird dem Angeschuldigten auf sein Begehren hin ein amtlicher Verteidiger bestellt, wenn er nicht über die Mittel zur Bezahlung eines Verteidigers verfügt.

Der Kanton bezeichnet die Stelle, die über das Begehren um Bestellung eines amtlichen Verteidigers bis zum Eingang eines allfälligen Begehrens um gerichtliche Beurteilung entscheidet. Nach Eingang eines solchen Begehrens obliegt der Entscheid dem Präsidenten der kantonalen Steuerrekurskommission, nach Einreichung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht dem Präsidenten der zuständigen Abteilung des Bundesgerichts.“

¹³² Vgl. insbesondere die Erwägungen in Kapitel II., Ziff. 2.2.1 sowie unter Kapitel IV., Ziff. 4.1, 1.27.

Diese Bestimmung bestätigt ausdrücklich die Möglichkeit des Steuerpflichtigen zum Beizug eines Verteidigers (vgl. zum Beispiel die entsprechende Bestimmung in Art. 33 VStrR). Sie verleiht zudem die Möglichkeit, einen amtlichen Verteidiger zu bestellen, wenn die Umstände es rechtfertigen. Diese Regelung entspricht Art. 6 § 3 Buchstabe c) der EMRK.

1.10. *„Art. 183b Dolmetscher*

Kann der Angeschuldigte dem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht folgen, weil er die Verhandlungssprache nicht versteht, wird unentgeltlich ein Dolmetscher gestellt.“

Die Anwesenheit eines Übersetzers/Dolmetschers dient der Garantie eines fairen Verfahrens, wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, den Beratungen in einer der Landessprachen zu folgen. Diese Regelung entspricht Art. 6 § 3 Buchstabe e) der EMRK.

1.11. *„Art. 183c Protokollierung*

Über die wesentlichen Verhandlungen und die Verfügungen werden fortlaufend Protokolle geführt, welche über Inhalt, Ort und Zeit der Handlungen und die Namen der anwesenden Personen Auskunft geben.“

Keine besonderen Anmerkungen notwendig.

1.12. *„Art. 183d Untersuchung*

Die zuständige Amtsstelle untersucht den Sachverhalt. Sie kann den Angeschuldigten befragen und Zeugen einvernehmen.

Der Angeschuldigte kann in die Akten Einsicht nehmen. Dieses Recht darf nur verweigert werden, soweit ernsthaft zu befürchten ist, dass sonst der Angeschuldigte die Untersuchung vereiteln oder erheblich stören würde. Im übrigen gelten die im ordentlichen Veranlagungsverfahren anwendbaren Bestimmungen über die Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen und die Mitwirkungspflichten von Drittpersonen und Amtsstellen sinngemäss.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann jederzeit in die Akten Einsicht nehmen.“

Nach Absatz 1 und 2 dieser Bestimmung kann der Steuerpflichtige befragt werden. Im Gegensatz zu den zur Antwort verpflichteten Zeugen (vgl. Art. 183e unten) muss der Steuerpflichtige jedoch nicht alle Fragen der Behörde beantworten (Art. 183 Abs. 2 des Entwurfs).

In Absatz 3 erachtete es eine Kommissionsmehrheit als genügend, für die in der Zuständigkeit der kantonalen Steuerbehörden durchgeführten Verfahren der eidgenössischen Steuerverwaltung einzig das Recht auf Einsichtnahme in die Akten einzuräumen, ohne dass jedes neue Verfahren systematisch und obligatorisch gemeldet werden muss. Nach Ansicht einer **Kommissionsminderheit** droht jedoch dieses Einsichtsrecht des Bundes in die Dossiers ein rein theoretisches zu bleiben, wenn die Kantone die Informationen nicht automatisch weiterleiten. Sie hätte es vorgezogen, im Gesetz die systematische Meldung an die Eidgenössische Steuerverwaltung zu verankern.

1.13. „Art. 183e Zeugeneinvernahmen

Für die Einvernahme von Zeugen gelten die Artikel 74-85 des Bundesstrafrechtspflegegesetzes sinngemäss.

Dem Angeschuldigten und seinem Vertreter wird Gelegenheit gegeben, den Zeugeneinvernahmen beizuwohnen und Ergänzungsfragen zu stellen.

Das Bankgeheimnis bleibt vorbehalten.“

Die Steuerverwaltung wird Dritte als Zeuge einvernehmen können. In diesen Zeugenaussagen werden gegebenenfalls wichtige Ergänzungen zu den Akten, die sich bereits im Besitz der Verwaltung befinden und auf die sich der Verdacht eines Verstosses gegen das DBG/STHG gründet, vorgebracht werden können. Der Steuerpflichtige muss jedoch die Möglichkeit haben, sich zu diesen Zeugeneinvernahmen zu äussern und mit ergänzenden Fragen darauf zu reagieren. Dieser Grundsatz entspricht Art. 6 § 3 Buchstabe d) der EMRK.

Allfällige Berufsgeheimnisse werden im gleichen Umfang wie nach Art. 77 des Bundesgesetzes vom 15. Juni 1934 über die Bundesstrafrechtspflege¹³³ gewahrt. Das Bankgeheimnis wird in der neuen Bestimmung ausdrücklich erwähnt.

1.14. „Art. 183f Abschluss der Untersuchung

Nach Abschluss der Untersuchung erlässt die zuständige Amtsstelle eine Einstellungsverfügung oder einen Strafbescheid. Vor Erlass eines Strafbescheids wegen Steuerhinterziehung bietet sie dem Angeschuldigten Gelegenheit zur Stellungnahme.“

Diese Bestimmung sieht explizit vor, dass dem Steuerpflichtigen vor dem Erlass eines Strafbescheids mit Verurteilung zu einer Busse mindestens ein Mal die Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt werden muss.

¹³³ SR 312.0

1.15. „Art. 183g *Strafbescheid*

Der Strafbescheid wird schriftlich erlassen; er nennt den Angeschuldigten, die Tat, die massgebliche Strafbestimmung, die Beweismittel und die Strafe und weist auf das Einspracherecht hin. Zudem können Kosten auferlegt werden.“

Diese Bestimmung zielt darauf ab, im Hinblick auf eine allfällige Einsprache sicherzustellen, dass dem Steuerpflichtigen die Begründung der Busse sowie das Recht auf Einsprache gegen den Strafbescheid klar dargelegt werden.

1.16. „Art. 183h *Einsprache gegen den Strafbescheid*

Gegen den Strafbescheid kann der Angeschuldigte innert 30 Tagen nach Zustellung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Einsprache erheben.

Im Einspracheverfahren gelten die Artikel 183a-183e sinngemäss. Soweit keine Einstellung des Strafverfahrens erfolgt, ist spätestens im Einspracheverfahren eine mündliche Anhörung des Angeschuldigten durchzuführen. Leistet dieser der Vorladung keine Folge, wird angenommen, der Angeschuldigte verzichte auf die Anhörung. War der Angeschuldigte unverschuldet verhindert, kann er innert zehn Tagen seit Wegfall des Hindernisses erneut eine Anhörung verlangen.

Das Einspracheverfahren wird mit einer Einstellungs- oder Strafverfügung abgeschlossen.

Für die Strafverfügung gilt Artikel 183g sinngemäss. In der Strafverfügung ist auf das Recht auf Stellung eines Begehrens um gerichtliche Beurteilung hinzuweisen. Über die Kosten wird neu entschieden. Die Strafverfügung ist kurz zu begründen.“

Die Kommission erachtete es als wichtig, dass im Gesetz ausdrücklich die Möglichkeit einer nochmaligen Beurteilung des Strafbescheids durch die Verwaltung verankert wird (im Bereich des DBG leitete sich dieses Recht bisher indirekt aus dem Verweis auf die Grundsätze des Nachsteuerverfahrens ab¹³⁴). Eine solche Lösung weist den Vorteil auf, dass die Fälle, in denen auf Grund der glaubhaften Argumentation des Steuerpflichtigen ein Fehler anerkannt wird, schnell geschlichtet werden können, ohne dass der Fall an die nächst höhere Instanz weiter gezogen und erneut eine Untersuchung vorgenommen werden muss. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Schweizer Steuerpflichtigen es im Allgemeinen schätzen, ihr Dossier derselben Behörde zur Wiedererwägung unterbreiten zu können. In der Regel verfügt diese über die nötige fachliche Kompetenz, um ihre Einwände zu überprüfen, und die Steuerpflichtigen empfinden dieses Vorgehen nicht als „Verwässerung“ des Verfahrens.

¹³⁴ Das ESTV-Kreisschreiben Nr. 21 vom 5. April 1995 sieht auf Seite 10 vor: « Gegen den Strafbescheid kann Einsprache erhoben werden (Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 132 ff DBG). »

Absatz 2 sieht vor, dass der Steuerpflichtige mindestens ein Mal, spätestens im Einspracheverfahren, mündlich angehört werden muss, wenn das Strafverfahren nicht eingestellt wird. Leistet der Steuerpflichtige der Vorladung der Verwaltung keine Folge, wird angenommen, er verzichte auf sein Anhörungsrecht.

Im Übrigen gelten dieselben Formerfordernisse wie für den Strafbescheid.

1.17. *„Art. 183i Begehren um gerichtliche Beurteilung durch die kantonale Steuerrekurskommission*

Der Angeschuldigte kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Strafverfügung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Beurteilung durch die kantonale Steuerrekurskommission verlangen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Beurteilung eines Strafbescheids, einer Straf- oder Einstellungsverfügung durch die kantonale Steuerrekurskommission verlangen. Sie hat das Begehren kurz zu begründen. Die Frist, innert der das Begehren zu stellen ist, beträgt:

- a) wenn der Strafbescheid, die Straf- oder Einstellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eröffnet worden ist, 30 Tage seit Zustellung;*
- b) in den anderen Fällen 60 Tage seit Eröffnung an den Angeschuldigten.“*

Diese Bestimmung übernimmt bezüglich des Beschwerderechts der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Grundsätze, die für die Veranlagung nach Art. 141 DBG gelten.

1.18. *„Art. 183j Rechtskraft*

Einem rechtskräftigen Urteil sind gleichgestellt:

- a) der Strafbescheid, wenn der Angeschuldigte keine Einsprache erhebt oder eine Einsprache zurückzieht und die Eidgenössische Steuerverwaltung kein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellt oder ein solches Begehren zurückzieht;*
- b) die Strafverfügung, wenn der Angeschuldigte und die Eidgenössische Steuerverwaltung kein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellen oder ein solches Begehren zurückziehen;*
- c) die Einstellungsverfügung, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung kein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellt oder ein solches Begehren zurückzieht.“*

Keine besonderen Anmerkungen notwendig.

1.19. „Art. 183k Überweisung der Akten und Anklage

Das Begehren um gerichtliche Beurteilung wird mit den Akten an die kantonale Steuerrekurskommission überwiesen.

Als Anklage gilt:

- a) *die Strafverfügung;*
- b) *das Begehren um gerichtliche Beurteilung, wenn es von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gestellt und damit bei einer Einstellungsverfügung eine Bestrafung oder bei einem Strafbescheid oder einer Strafverfügung eine höhere Strafe beantragt wird.“*

Idem.

1.20. „Art. 183l Vorbereitung der Hauptverhandlung

Die kantonale Steuerrekurskommission orientiert die Parteien über den Eingang des Begehrens um gerichtliche Beurteilung.

Die kantonale Steuerrekurskommission trifft von sich aus oder auf Antrag einer Partei die nötigen Vorkehren zur Ergänzung der Untersuchung.“

Idem.

1.21. „Art. 183m Hauptverhandlung

Die Verhandlung ist mündlich und öffentlich. Zur Wahrung wesentlicher öffentlicher oder privater Interessen kann die kantonale Steuerrekurskommission von sich aus oder auf Antrag einer Partei die Öffentlichkeit von den Verhandlungen ganz oder teilweise ausschliessen.

Soweit erforderlich führt die kantonale Steuerrekurskommission ein Beweisverfahren durch.

Die kantonale Rekurskommission würdigt die Beweise frei. Sie ist an einen Entscheid über die Nachsteuer nicht gebunden.

Die Urteilsverkündung ist öffentlich.“

Die Verhandlungen vor der kantonalen Rekurskommission sind öffentlich (wenn die Umstände es erfordern, besteht aber die Möglichkeit, unter Ausschluss der Öffentlichkeit zu entscheiden). Die Verhandlungen folgen dem Grundsatz der *Offizialmaxime*. Die

Kommission entscheidet auf Grund der ihr zur Verfügung stehenden Beweise frei und **ist nicht an einen Entscheid über die Nachsteuer gebunden.**

1.22. „Art. 183n *Erscheinungspflicht des Angeschuldigten*

Der Angeschuldigte hat persönlich vor der kantonalen Steuerrekurskommission zu erscheinen. Der Präsident der kantonalen Steuerrekurskommission kann das persönliche Erscheinen aus wichtigen Gründen erlassen.

Bleibt der Angeschuldigte der Verhandlung fern, ohne dass ihm das persönliche Erscheinen erlassen wurde, wird Rückzug seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung angenommen.

War der Angeschuldigte unverschuldet verhindert, an der Hauptverhandlung teilzunehmen, kann er bei der kantonalen Steuerrekurskommission innert zehn Tagen seit Wegfall des Hindernisses erneut das Begehren um gerichtliche Beurteilung stellen.“

Da es sich beim Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission um ein mündliches, direktes und öffentliches Verfahren handelt, ist die Anwesenheit des Steuerpflichtigen von besonderer Bedeutung. Ist er abwesend, ohne dass ein Entschuldigungsgrund für seine Abwesenheit vorliegt, wird dies mit einem Rückzug seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung gleichgesetzt und das Rekursverfahren wird eingestellt.

1.23. „Art. 183o *Ausschluss der Beschwerde an eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz*

Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann nicht an eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz weitergezogen werden.“

Der heutige Art. 145 DBG¹³⁵ besagt, dass das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids **gegen eine Veranlagung** an eine weitere kantonale Instanz nach der Rekurskommission (d.h. an das kantonale Verwaltungsgericht) vorsehen kann. Ist im kantonalen Recht eine solche weitere kantonale Instanz vorgesehen, ist diese **auf Grund des Verweises in Art. 182 Abs. 3 DBG** - wonach die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss gelten - auch für die Behandlung von Einsprachen gegen Strafbescheide wegen Steuerhinterziehung zuständig.

Zwecks Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens sieht die neue Bestimmung vor, dass der Strafbescheid insgesamt nur noch **drei Mal angefochten werden kann**, davon zwei Mal vor Gericht, nämlich einmal vor einer kantonalen und einmal vor einer eidgenössischen Justizbehörde (dem Bundesgericht). Diese Bestimmung enthält eine

¹³⁵ Kapitel 2 „Vor einer weiteren kantonalen Beschwerdeinstanz“. Dieser Artikel gehört zu den Bestimmungen, welche die Beschwerden gegen die ordentlichen Veranlagungsentscheide regeln. Die übrigen Bestimmungen zu den Nachsteuern und zur Steuerhinterziehung verweisen darauf.

klarere Regelung als der heutige Art. 182 DBG, weil sie eine zweite kantonale Beschwerdeinstanz über der kantonalen Steuerrekurskommission (die heute die Gesamtzahl der Beschwerden [inkl. Einsprachen] in gewissen Fällen auf vier erhöht) ausdrücklich ausschliesst.

Diese **Verringerung der Anzahl Beschwerdeinstanzen muss auch für das Nachsteuerverfahren gelten** (Parallelität des Verfahrens), und zwar sowohl für die kantonalen Steuern, als auch für die direkte Bundessteuer. Die Kommission schlägt zu diesem Zweck unter Ziff. 1.2. weiter unten auch eine analoge Änderung von Art. 153 Abs. 3 DBG¹³⁶ und unter Ziff. 2.2. und 2.5. eine Änderung von Art. 53 (neuer Abs. 4) und 58 (neuer Abs. 4) STHG¹³⁷ vor.

1.24. „Art. 183p *Verweisung auf das Beschwerdeverfahren bei Steuerveranlagungen*

Soweit die vorstehenden Bestimmungen nichts anderes vorschreiben, gelten für das Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission die Bestimmungen über das Beschwerdeverfahren bei Anfechtung von Steuerveranlagungen sinngemäss.“

Diese Bestimmung verweist unter dem Vorbehalt, dass die besonderen Bestimmungen für das Steuerhinterziehungsverfahren nicht davon abweichen, auf die bei Steuerveranlagungen geltenden Verfahrensgrundsätze. Damit wird zum Beispiel eindeutig festgehalten, dass hier, anders als im Beschwerdeverfahren gegen ordentliche und Nachsteuerveranlagungsverfahren, keine Mitwirkungspflichten bestehen. Damit wird den von Art. 6 EMRK aufgestellten Anforderungen an das Strafverfahren Rechnung getragen.

1.25. „Art. 183q *Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht*

Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Zur Beschwerde ist auch die zuständige Amtsstelle im Sinne von Artikel 182 berechtigt.“

Keine weiteren Anmerkungen notwendig.

1.26. Art. 183r *Anfechtung der Kostenaufgabe*

Werden die Straf- oder Einstellungsverfügung nur hinsichtlich der Kostenaufgabe angefochten, kann Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erhoben werden. Die Bestimmungen über das Beschwerdeverfahren bei Anfechtung von Steuerveranlagungen gelten sinngemäss.“

¹³⁶ Aufhebung der Möglichkeit, mit der Änderung von Absatz 3 an eine zweite kantonale Instanz zu gelangen.

¹³⁷ Idem.

Diese Bestimmung legt fest, dass ein Steuerpflichtiger eine Verfügung der Steuerverwaltung auch nur deswegen anfechten kann, weil er mit den ihm angelasteten Verfahrenskosten nicht einverstanden ist, weil sie ihm zu hoch erscheinen. Auch in diesem Fall muss er seine Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission richten.

1.27. „Art. 183s Verhältnis zwischen Nachsteuer- und Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig auch ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird und zu diesem Zeitpunkt ein solches Verfahren auch nicht hängig ist, ist der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn bei deren Beschaffung weder eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast im Sinne von Artikel 132 Absatz 3 noch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde. Beweismittel, die unter Androhung einer frei überprüfbaren Schätzung einverlangt wurden, dürfen verwendet werden.“

Zusammen mit dem neuen Artikel 183 (Eröffnung des Verfahrens, vgl. oben, Kommentar zu 1.8.) ist dies eine der zentralen Bestimmungen der Vorschläge der Kommission. Sie regelt das Verhältnis zwischen dem Nachsteuer- und dem Hinterziehungsverfahren.

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet wird, verpflichtet **Absatz 1** die Steuerverwaltung, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen. Damit verbunden ist die Verpflichtung, den Steuerpflichtigen über seine Rechte nach dem neuen Art. 183 Abs. 2 aufzuklären, wonach der Steuerpflichtige im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen er sich selber belasten würde.

Absatz 2 regelt die Verwendung der Beweismittel. Nach heutigem Recht dürfen die im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens, in welchem der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet ist, erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren verwendet werden. In Zukunft ist jedoch vorgesehen, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren, die unter Androhung einer Busse wegen Verletzung der Verfahrenspflichten oder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast beschafft wurden, in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwendet werden dürfen. Während bei der Ermittlung der Nachsteuer - gegebenenfalls unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen - der von der EMRK verliehene Schutz in keinem Fall besteht, verhält es sich damit im Hinterziehungsverfahren, das einzig der Festlegung

des Strafmasses dient, anders. Da ein Steuerpflichtiger in einem solchen Verfahren das Recht gehabt hätte, sich auf Art. 6 § 1 EMRK zu berufen und sich weigern dürfte, sich selber zu belasten, wäre es unzulässig, Informationen, die man in einem Nachsteuerverfahren **unter Androhung einer Busse wegen Verletzung der Verfahrenspflichten** oder **unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen** mit Umkehr der Beweislast von ihm erhalten hat, anschliessend in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung zu verwenden. Nach Auffassung der Kommission widerspräche ein solches Vorgehen einerseits Art. 6 § 1 EMRK, zudem vielleicht auch Art. 6 § 2 (Unschuldsvermutung), weil Ermessensveranlagung den Steuerpflichtigen, der sie anpflicht, zwingt, selber die Beweise einer unkorrekten Veranlagung zu erbringen (Umkehr der Beweislast).

In dieser Hinsicht ist Folgendes festzuhalten:

Nach Art. 130 Abs. 2 DBG (Art. 46 Abs. 3 STHG) nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 STHG). Konkret kann der Steuerpflichtige geltend machen, dass die Voraussetzungen der Veranlagung nach Ermessen nicht erfüllt sind oder dass die Berechnungsgrundlage offensichtlich falsch ist. In letzterem Fall muss er die Beweise zur Widerlegung der Schätzung der Veranlagungsbehörde selber erbringen (das heisst die Informationen und Dokumente vorlegen, mit denen er die Veranlagung nach Ermessen hätte vermeiden können); oder er muss zumindest nachweisen können, dass die Schätzung der Behörde offensichtlich zu hoch ist. Diese Umkehr der Beweislast ist mit der im Steuerhinterziehungsverfahren geltenden Unschuldsvermutung nicht vereinbar.

Eine Festlegung des nicht deklarierten Einkommens kann allerdings von den Behörden auch im Rahmen des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden. In diesem Fall liegt die Beweislast bei der Behörde. Erfahrungsgemäss und nach dem gewöhnlichen Verlauf der Dinge muss der Beweis mit einem Indizienbündel und somit indirekt erbracht werden. Nach Auffassung der Kommission liegt darin keine Verletzung von Art. 6 § 1 und § 2 EMRK.

1.28. *„Titre deuxième: Délits*

*Änderung der Randbemerkung in der französischen Fassung des Gesetzes :
Neu : Art. 186 Fraude fiscale »*

Es geht um die formelle Anpassung an den deutschen Wortlaut des Randtitels zu Art. 186 DBG (« Steuerbetrug ») sowie an denjenigen der entsprechenden Bestimmung im StHG (Art. 59, « Fraude fiscale »).

1.29. *„Dritter Titel*

*Besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung
Art. 190 Voraussetzungen*

Besteht der begründete Verdacht, dass Steuerbetrug begangen wurde, oder dass dazu Beihilfe geleistet oder angestiftet wurde, so kann der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements die Eidgenössische Steuerverwaltung ermächtigen, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung gegen die an der Tat Beteiligten und durch die Tat Begünstigten durchzuführen.

(Abs. 2 aufgehoben).“

Diese Bestimmung sieht nunmehr ausschliesslich für Vergehen (Steuerhinterziehung mit Urkundenfälschung zwecks Täuschung der Steuerbehörden), jedoch nicht mehr für Übertretungen (Steuerhinterziehung ohne Verwendung von falschen Urkunden zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden) eine besondere Ermittlungskompetenz vor. Diese Änderung entspricht nicht nur der ständigen Praxis bei der Umsetzung der besonderen Untersuchungsmassnahmen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung; sie behebt zudem einen kaum zu rechtfertigenden Kompetenz- und Verfahrensunterschied zwischen den Kantonen und dem Bund (vgl. Erörterungen oben unter Ziff. 2.1.2.2.).

In der Bestimmung wird ausdrücklich erwähnt, dass sie sowohl für die Personen gilt, die an einem Steuervergehen beteiligt waren, als für diejenigen, die aus diesem einen Vorteil gezogen haben könnten. Mit dieser Formulierung sollen komplexe Steuerbetrugsfälle in Unternehmen erfasst werden können, deren Begünstigte (Aktionäre oder faktisch Begünstigte) eventuell von Zahlungen in Form sogenannter verdeckter Gewinnausschüttungen profitiert haben. In derartigen Fällen müssen die besonderen Untersuchungs-massnahmen auf alle Personen erstreckt werden können, welche direkt oder indirekt etwas mit dem Betrag zu tun haben, der mittels Urkundenfälschung hinterzogen wurde.

2. **Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG)**

Die Bestimmungen des StHG sind **analog zu denjenigen des DBG** anzupassen (Parallelität der Verfahren). Die Begründung des Änderungsvorschlags der Kommission wurde bereits weiter oben unter 1. im Zusammenhang mit den Bestimmungen des DBG erläutert. Nachstehend wird deshalb nur auf die entsprechenden Textstellen verwiesen.

2.1. *„Fünfter Titel: Verfahrensrecht*

1. Kapitel: Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren

Art. 46 Veranlagung (Absätze 1-3 unverändert)

Für den Fall, dass sich später herausstellt, dass die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu tief ausgefallen ist, bleiben das Nachsteuerverfahren nach Artikel 53 und das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 56 Absatz 1 vorbehalten.“

Vgl. oben, Kommentar zu 1.1.

2.2. *„3. Kapitel: Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*

Art. 53 Nachsteuer (Absätze 1-3 unverändert).

Der Weiterzug des Entscheids der Justizbehörde im Sinne von Artikel 50 Absatz 1 an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Sinne von Artikel 50 Absatz 2 ist ausgeschlossen. Der Entscheid der Justizbehörde kann nach Artikel 73 Absatz 1 direkt mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.“

Vgl. oben, Kommentar zu 1.2.

2.3. *„Sechster Titel: Steuerstrafrecht*

1. Kapitel: Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung

1. Abschnitt: Tatbestände (neuer Untertitel)

Art. 56 Steuerhinterziehung (Absätze 2 und 4 unverändert).

¹Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist,

wer als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt,

wer vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt, wird mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; die Busse kann bei leichtem Verschulden ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden; bei Selbstanzeige kann die Busse bis auf einen Fünftel ermässigt werden¹³⁸.

...

³ *Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet solidarisch; der Haftungsbetrag wird unter Berücksichtigung des Verschuldens und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt. Die Busse beträgt bis zu 100'000 Franken“*

Vgl. oben, Kommentar zu 1.3. und 1.4.

2.4. „Art. 57 *Besondere Fälle*

Absätze 1 und 2 unverändert.

Absatz 3 bisher ersatzlos aufgehoben (Erbenhaftung).

Als neuer Absatz 3: Der in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige wird nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Vorbehalten bleibt Artikel 56 Absatz 3.“

Vgl. oben, Kommentar zu 1.5. und 1.6.

2.5. „2. Abschnitt: Verfahren

*Art. 58a *Ablauf des Verfahrens**

Die zuständige Amtsstelle erlässt nach Durchführung der Untersuchung eine Einstellungsverfügung oder einen Strafbescheid.

Gegen den Strafbescheid kann der Angeschuldigte innert 30 Tagen nach Zustellung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Einsprache erheben. Soweit keine Einstellung des Strafverfahrens erfolgt, ist spätestens im Einspracheverfahren eine mündliche Anhörung

¹³⁸ Vgl. oben Fussnote 129 und Kapitel II, Ziffer 2.2.2: ein Entwurf des EFD mit dem Titel «Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige», der zurzeit in Vernehmlassung ist, enthält einen Antrag auf Änderung der entsprechenden DBG-Bestimmung zwecks vollständiger Aufhebung der Busse bei Selbstanzeige.

des Angeschuldigten durchzuführen. Das Einspracheverfahren wird mit einer Einstellungs- oder Strafverfügung abgeschlossen.

Der Angeschuldigte kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Strafverfügung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich ein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellen. Das Begehren wird mit den Akten an die Justizbehörde im Sinne von Artikel 50 Absatz 1 weitergeleitet. Die Strafverfügung gilt als Anklage.

Der Weiterzug des Entscheids der Justizbehörde an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Sinne von Artikel 50 Absatz 2 ist ausgeschlossen. Der Entscheid unterliegt nur der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht im Sinne von Artikel 73.“

Vgl. oben, Kommentar zu 1.7., 1.16. und 1.23.

2.6. „Art. 58b Verweisung auf das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Die Artikel 183 Absätze 1-4, Artikel 183a-h, Artikel 183j Bst. a und b sowie Artikel 183l-n des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer gelten sinngemäss.“

Vgl. oben, Kommentar zu 1.8. bis 1.16, 1.18. und 1.20. bis 1.22.

2.7. Art. 58c Verhältnis zwischen Nachsteuerungsverfahren und Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig auch ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird und zu diesem Zeitpunkt ein solches Verfahren auch nicht hängig ist, ist der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn bei deren Beschaffung weder eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast im Sinne von Artikel 48 Absatz 2 noch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde. Beweismittel, die unter Androhung einer frei überprüfbaren Schätzung einverlangt wurden, dürfen verwendet werden.“

Vgl. oben, Kommentar zu Ziff. 1.27.

4.2. Änderung weiterer Gesetze

1. Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG)

„Art. 66a V. Opportunitätsprinzip

Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.“

Vgl. oben Kapitel IV., Ziff. 4.1., Kommentar zu 1.8. (Einführung des Opportunitätsprinzips).

2. Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG)

„Art. 49a V. Opportunitätsprinzip

Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.“

Vgl. oben Kapitel IV., Ziff. 4.1., Kommentar zu 1.8. (Einführung des Opportunitätsprinzips.).

3. Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWStG)

„Art. 87a Opportunitätsprinzip

Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.“

Vgl. oben Kapitel IV., Ziff. 4.1., Kommentar zu 1.8. (Einführung des Opportunitätsprinzips).

4.3. Entwurf für ein Bundesgesetz über die Amtshilfe bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Dieser Entwurf übernimmt weitgehend die Verfahrensbestimmungen aus der Verordnung zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten auf der einen und dem Protokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland auf der anderen Seite. Da es sich um ein Gesetz zur Regelung der Zusammenarbeit zwischen zwei Behörden handelt, liegen ihm materiell die Bestimmungen des Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG) zugrunde.

Der Gesetzesentwurf ist entsprechend den **drei Kategorien von Amtshilfe**, welche die Schweiz in ihren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verankern will, aufgebaut. Es handelt sich um die gegenseitige Amtshilfe zur richtigen Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommen, um die Amtshilfe in Steuersstrafsachen und um die Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts des Vertragsstaates ausserhalb von Strafverfahren, soweit hier künftig neu entsprechende staatsvertragliche Verpflichtungen eingegangen würden¹³⁹.

Die Bestimmungen der einzelnen Artikel werden nachstehend kommentiert.

1. „Erster Teil: Amtshilfe zur richtigen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Erster Titel: Ausländische Ersuchen

Art. 1 Grundsatz

Die Schweiz gewährt allen Staaten mit denen sie ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, unter Vorbehalt des Gegenrechts, internationale Amtshilfe zur richtigen Durchführung dieser Doppelbesteuerungsabkommen.“

Diese Bestimmung ruft indirekt den Grundsatz in Erinnerung, wonach die internationale Amtshilfe ebenso wie die gesamte Tätigkeit der Verwaltung auf einer materiellen gesetzlichen Grundlage beruhen muss¹⁴⁰. Im Falle der Einkommens- und Vermögenssteuern zum Beispiel muss die Möglichkeit, die die Schweizer Verwaltung (in diesem Falle die Eidgenössische Steuerverwaltung) hat, mit einer ausländischen Behörde einen Informationsaustausch vorzunehmen, in einem Abkommen festgehalten sein, das mit dem anderen Staat abgeschlossen (und vom Parlament ratifiziert) wurde. Das vorliegende Gesetz gilt also nur, wenn ein solches Abkommen vorliegt.

¹³⁹ Heute leistet die Schweiz noch keine solche Amtshilfe. Dies könnte sich jedoch ändern, wenn die Schweiz ihren Verpflichtungen, welche sie im Zusammenhang mit dem « Progress Report » 2004 der OECD eingegangen ist, staatsvertraglich nachkommen wird (Amtshilfe bei Holdinggesellschaften).

¹⁴⁰ Vgl. „Entraide administrative et judiciaire internationale“ von R. Waldburger; Yvo Hangartner, „Grundzüge des Staats- und Verwaltungsrechts, Band I, S. 201.

Der Verweis auf die Gegenseitigkeit mag als ungewöhnlich erscheinen, weil ein Doppelbesteuerungsabkommen ein bilaterales Vertragswerk ist und damit den Vertragspartner gleichermaßen zur Übermittlung der vertraglich vereinbarten Informationen verpflichtet. In der Realität kommt es jedoch vor, dass gewisse Staaten nicht (oder nicht immer) in der Lage sind, zu einem zuverlässigen Informationsaustausch Hand zu bieten. Das kann mit ihrer komplexen föderalistischen Struktur zusammenhängen oder im Gegenteil mit ihrer zentralistischen und wenig effizienten Organisation, oder aber auch auf andere Gründe zurückzuführen sein. Dann wäre es ungerecht, wenn die Schweiz - deren Verwaltung in der Regel effizient arbeitet - ihre Verpflichtungen auf dem Gebiet des Informationsaustausches erfüllen würde, ohne eine gleichwertige Gegenleistung zu erhalten; ungerecht wäre dies jedoch nur, wenn sich zeigen sollte, dass in diesem Bereich ein grundsätzliches Defizit besteht. Solche Fälle dürften aber - zumindest was die Beziehungen der Schweiz zu den OECD-Mitgliedstaaten anbelangt - die Ausnahme sein.

2. „Art. 2 Zuständigkeit und Rechtsmittel

1 Für die Leistung von Amtshilfe gemäss Art. 1 dieses Gesetzes ist die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig. Ausländische Auskunftsbegehren, die bei anderen Behörden eingehen, sind an die Eidgenössische Steuerverwaltung weiterzuleiten.

2 Über Anstände, die sich wegen der Erteilung solcher Auskünfte ergeben, entscheidet die Eidgenössische Steuerverwaltung.

3 Gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann innerhalb 30 Tagen nach der Eröffnung Einsprache erhoben werden. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann innerhalb 30 Tagen nach der Eröffnung mit Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission angefochten werden. Gegen den Beschwerdeentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission kann innerhalb 30 Tagen nach der Eröffnung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht erhoben werden.“

Das Informationsaustausch-Verfahren zur richtigen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen funktioniert seit vielen Jahren.

Wenn ein Ersuchen einer ausländischen Steuerverwaltung die richtige Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens betrifft, prüft die Eidgenössische Steuerverwaltung - allenfalls in Zusammenarbeit mit der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung - den Sachverhalt. Danach orientiert sie die betreffende Person über das ausländisch Amtshilfeersuchen, kündigt ihr gleichzeitig an, dass sie dem Ersuchen Folge leisten wird und teilt ihr den Inhalt der in Aussicht genommenen Antwort an die ausländischen Steuerbehörden mit. Ist die betroffene Person mit dem angekündigten Vorgehen nicht einverstanden, kann sie eine einsprachefähige Verfügung verlangen. In der Praxis geschieht dies jedoch nur selten, da die betroffenen Personen sich ja selber auf das Abkommen berufen und allenfalls ein eigenes Interesse am Informationsaustausch haben. Das bisherige Verfahren wurde in die neue Bestimmung übernommen. Es gründet gleichzeitig auf den **Doppelbesteuerungsabkommen** (bezüglich des Grundsatzes der Gewährung von Informationsaustausch) und auf dem **Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das**

Verwaltungsverfahren, welches - vorbehaltlich einer abweichenden Bestimmung in einem Spezialgesetz - die Entscheide der eidgenössischen Verwaltungen und die entsprechenden Beschwerderechte der Betroffenen regelt.

3. *„Zweiter Titel: Schweizerische Ersuchen*

Art. 3 Zuständigkeit und Kompetenzen

Für schweizerische Ersuchen ist die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig. Sie kann Ersuchen von sich aus oder auf Begehren einer kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde stellen.“

Diese Bestimmung bestätigt die allgemeine Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen. Die für die Veranlagung von Schweizer Steuerpflichtigen zuständigen kantonalen Verwaltungen können ihre Ersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung übermitteln. In der Praxis werden meistens die kantonalen Steuerverwaltungen einen Informationsbedarf haben und bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung Begehren um die Stellung eines Amtshilfeersuchens an eine ausländische Steuerbehörde stellen.

4. *„Zweiter Teil: Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts der ausländischen Staaten für Steuerdelikte im Verhältnis zu Staaten mit denen diese Amtshilfe vorgesehen ist*

Erster Titel: Ausländische Ersuchen

Art. 4 Vorprüfung ausländischer Ersuchen

¹ Ersuchen von ausländischen zuständigen Behörden um Amtshilfe zur Durchsetzung des internen ausländischen Rechts werden, soweit das jeweilige Abkommen eine solche Amtshilfe vorsieht, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeprüft.

² Kann einem Ersuchen um Amtshilfe nicht entsprochen werden, so teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung dies der zuständigen ausländischen Behörde mit. Diese kann ihr Ersuchen ergänzen.

³ Zeigt die Vorprüfung, dass die Erfüllung der Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe erfüllt sind, benachrichtigt die Eidgenössische Steuerverwaltung diejenige Person, die in der Schweiz über die einschlägigen Informationen verfügt (Informationsinhaber), über den Eingang des Ersuchens und über die darin verlangten Informationen. Der übrige Inhalt des Ersuchens darf dem Informationsinhaber nicht mitgeteilt werden.

⁴ Die Eidgenössische Steuerverwaltung ersucht gleichzeitig den Informationsinhaber, ihr die Informationen zuzustellen und die betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen.“

Mit dieser Bestimmung wird eine Vorprüfung der ausländischen Amtshilfeersuchen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung eingeführt. Ist von Anfang an klar, dass einem Ersuchen nicht entsprochen werden kann, teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung dies der ersuchenden ausländischen Behörde unverzüglich mit. **Gegen diesen Entscheid kann keine Beschwerde erhoben werden.** Der ersuchenden Behörde wird jedoch die Möglichkeit eingeräumt, das Ersuchen zu ergänzen.

Hervorzuheben ist, dass das jeweilige Abkommen die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Leistung der Amtshilfe verpflichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung muss demnach positiv entscheiden, wenn die ihr zur Verfügung stehenden Elemente die Begehung eines Steuervergehens glaubhaft erscheinen lassen. Das bedeutet namentlich, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung in all jenen « Grenzfällen » zur Amtshilfe verpflichtet ist, bei denen zwar nicht klar ersichtlich ist, ob es sich um ein Steuervergehen handelt, aber auch nicht eindeutig ausgeschlossen werden kann, dass das Verhalten mehr als eine blosser Hinterziehung darstellt. Die betroffene Person kann im späteren Verlauf des Verfahrens ihre Rechte mit einer Beschwerde geltend machen und aufzeigen, dass die Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe nicht erfüllt waren.

Zeigt die Vorprüfung des ausländischen Ersuchens, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfegewährung mutmasslicherweise gegeben sind, benachrichtigt die Eidgenössische Steuerverwaltung jene Person, welche über die vom Ausland verlangten Informationen verfügt (in der Praxis handelt es sich meistens um eine Bank oder einen anderen Finanzintermediär) und fordert diese auf, die entsprechenden Informationen zu liefern, sowie die betroffene Person (in der Regel die im Ausland beschuldigte Person) über das Ersuchen zu benachrichtigen und aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen. Der übrige Inhalt des Ersuchens darf dem Informationsinhaber nicht mitgeteilt werden. Der Hauptgrund für diese Einschränkung liegt darin, dass der Dritte als Informationsinhaber im Verfahren nur eine Nebenrolle spielt. Er muss nicht zwingend alle Einzelheiten des Verfahrens, das gegen einen seiner Kunden eröffnet wurde, kennen, um seinen Verpflichtungen nachzukommen. Würde dem Informationsinhaber der ganze Inhalt des Ersuchens zur Kenntnis gebracht, könnte er bestimmte Dinge aus dem Privatleben des Kunden (der betroffenen Person) erfahren, bevor dieser selbst davon Kenntnis hat und die er vielleicht gar nicht preisgeben wollte. Für den Informationsinhaber genügt es jedoch, wenn er den Grund des Ersuchens kennt und weiss, welche Dokumente er sich beschaffen und an die Eidg. Steuerverwaltung übermitteln muss.

Wichtig ist dagegen, dass die **betreffende Person danach über das Verfahren informiert wird und die Mitteilungen erhalten kann**, die ihr zugestellt werden müssen. Absatz 4 sieht zu diesem Zweck vor, dass **der Informationsinhaber die betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz auffordert, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen** (Siehe dazu nachfolgende Erläuterungen zum Begriff « betroffene Person »).

5. „Art. 5 Beschaffung der Information

1 *Übergibt der Informationsinhaber die verlangten Informationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, so prüft diese die Informationen und erlässt eine Schlussverfügung.*

2 *Stimmt der Informationsinhaber oder die betroffene Person oder ihr Zustellungsbevollmächtigter der Übergabe der verlangten Informationen innerhalb von 14 Tagen nicht zu, erlässt die Eidgenössische Steuerverwaltung gegenüber dem Informationsinhaber eine Verfügung, mit der sie die Herausgabe der im ausländischen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt.“*

Der Informationsinhaber mit Wohnsitz oder Geschäftsbetrieb in der Schweiz ist verpflichtet, der Eidgenössischen Steuerverwaltung alle verfügbaren Unterlagen, die einen Bezug zum Ersuchen aufweisen, auszuhändigen. In der heutigen Praxis, die unter dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA entwickelt wurde, hat sich gezeigt, dass die Finanzinstitute konstruktiv mitwirken und sich nur sehr selten weigern, die verlangten Informationen herauszugeben. Nur wenn sie oder die betroffene Person die Kooperation verweigern, muss die Eidgenössische Steuerverwaltung **eine Verfügung erlassen** und sie dem Informationsinhaber eröffnen. Darin verlangt sie, dass ihr die einschlägigen Unterlagen zugestellt werden. In diesem Stadium **handelt es sich nicht um Zwangsmassnahmen**, sondern erst um eine Verfügung, mit der formell die Herausgabe von Unterlagen verlangt wird.

6. „Art. 6 Rechte der betroffenen Person

1 *Die Eidgenössische Steuerverwaltung eröffnet die an den Informationsinhaber gerichtete Verfügung sowie eine Kopie des Ersuchens der zuständigen ausländischen Behörde auch der betroffenen Person oder deren Zustellungsbevollmächtigtem, sofern im Ersuchen nicht ausdrücklich die Geheimhaltung verlangt wird.*

2 *Hat eine betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet, so ist die Eröffnung von der zuständigen ausländischen Behörde nach dem Recht des Wohnsitzstaates des ersuchenden Staates vorzunehmen. Gleichzeitig setzt die Eidgenössische Steuerverwaltung der Person eine Frist zur Zustimmung zum Informationsaustausch oder zur Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten.*

3 *Die betroffene Person kann sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Die Akteneinsicht und die Teilnahme am Verfahren dürfen nur verweigert werden:*

- a. *für Aktenstücke und Verfahrenshandlungen, für die Geheimhaltungsgründe nach Artikel 80b Absatz 2 des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981¹⁴¹ bestehen; oder*
- b. *soweit die Amtshilfebestimmung des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens dies erfordert.*

4 *Gegenstände, Dokumente und Unterlagen, die der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausgehändigt oder von ihr beschafft wurden, dürfen zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts erst nach Abschluss des Verfahrens verwendet werden.“*

¹⁴¹ SR 351.1

a. Allgemeine Bemerkungen

Eine von einem Ersuchen betroffene Person kann ihre Rechte im Rahmen des Strafverfahrens in ihrem Wohnsitzstaat geltend machen. Die bisherigen Erfahrungen im Rahmen des DBA-USA haben gezeigt, dass es sich bei dieser Person in der grossen Mehrzahl der Amtshilfeersuchen um die **im Ausland beschuldigte Person** handelt (es kann sein - dieser Fall wird weiter unten speziell erörtert -, dass es zusätzlich zur im Ausland beschuldigten Person eine dritte, von einer Amtshilfemassnahme betroffene Person gibt). Da die Schweiz nur mit denjenigen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, welche ein vergleichbares Gegenrecht bieten, steht zweifelsfrei fest, dass die vom ausländischen Straf- oder Steuerungsverfahren betroffene Person über alle erforderlichen Mittel zu ihrer Verteidigung verfügt. Dennoch ist es nach schweizerischer Auffassung unabdingbar, dass die betroffene Person im Rahmen des Amtshilfeverfahrens auch in der Schweiz gewisse Rechte hat. Nebst dem Beschwerderecht gegen die Schlussverfügung über den Informationsaustausch nach Artikel 13 des Entwurfs ist in dieser Bestimmung **der grundsätzliche Anspruch der betroffenen Person verankert, über das hängige Ersuchen informiert zu werden und Akteneinsicht zu erhalten**. Sofern das Ersuchen keine **Geheimhaltung verlangt**, muss die Eidgenössische Steuerverwaltung das Ersuchen dem Schweizerischen Zustellungsbevollmächtigten eröffnen. Kann diese Eröffnung nicht über den Zustellungsbevollmächtigten erfolgen (z.B. weil die betroffene Person keinen solchen bezeichnet), muss sie von jener ausländischen Behörde vorgenommen werden, die das Ersuchen gestellt hat (diese kennt in der Regel die Personalien des beschuldigten Steuerpflichtigen).

Die betroffene Person **kann jederzeit dem Informationsaustausch zustimmen**. Ihre Zustimmung ist jedoch **unwiderruflich**, und die Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten ist im Prinzip nicht notwendig, weil es von Schweizer Seite keine weiteren Verfügungen mehr gibt. Stimmt die betroffene Person dagegen dem Informationsaustausch nicht sofort zu, muss im Hinblick auf die Entgegennahme der nachfolgenden Eröffnungen und Verfügungen ein Zustellungsbevollmächtigter bezeichnet werden.

Bevor eine rechtskräftige Schlussverfügung vorliegt, dürfen die Schweizer Behörden die Informationen, die sie im Hinblick auf die Beantwortung des ausländischen Ersuchens (Abs. 4) beschafft, nicht für eigene Steuerzwecke verwenden. Damit kann – gegebenenfalls mittels gerichtlicher Beurteilung - indirekt gewährleistet werden, dass die von der Verwaltung unter Anwendung von Zwangsmitteln beschafften Dokumente und Informationen auch tatsächlich mit dem Vergehen in Zusammenhang stehen, auf das sich das Amtshilfeersuchen bezieht, und nicht etwa das Ergebnis einer « fishing expedition » sind.

b. Fragen zum Begriff der betroffenen Person in Spezialfällen

Artikel 6 unterscheidet zwischen dem **Informationsinhaber** und einer von der Rechtshilfemassnahme **betroffenen Person**. Unter "betroffene Person" ist **jede Person zu verstehen, deren Eigeninteressen von einer Rechtshilfemassnahme betroffen sind**.

Deshalb steht auch jeder betroffenen Person im Sinne von Artikel 6 des Entwurfs ein Beschwerderecht nach Artikel 13 des Entwurfs zu.

Wie oben ausgeführt, handelt es sich bei der betroffenen Person in der Regel um die in einem ausländischen Steuerstrafverfahren beschuldigte Person. In der Praxis ist es jedoch schon vorgekommen, dass ein Amtshilfeersuchen in einer bestimmten Sache (im Ausland angeschuldigte Person) die Beschlagnahme von (Bank-)Dokumenten erforderte, welche auf den Namen einer **andern** Person (in der Schweiz oder im Ausland wohnhaft) lauteten, welche von der ausländischen Strafverfolgung nicht direkt betroffen waren. In diesem Fall können drei Personen in verschiedener Hinsicht belangt werden:

- die Person, gegen die ein ausländisches Strafverfahren eröffnet wurde;
- die Personen, gegen die zwar kein ausländisches Strafverfahren eröffnet wurde, die jedoch trotzdem betroffen sein können, weil z.B. im ausländischen Ersuchen geltend gemacht wird, die Kontoinhaberin habe für die im Ausland beschuldigte Person treuhänderisch gehandelt;
- das Institut, bei dem sich die fraglichen Dokumente befinden (Informationsinhaberin).

Die **im Ausland beschuldigten Person und diejenige, gegen die sich die Beschlagnahme richtet**, sowie die **Informationsinhaberin** (z.B. eine Bank) befinden sich je in einer unterschiedlichen Situation.

Die nachfolgenden Ausführungen befassen sich **ausschliesslich** mit dem hier erwähnten Ausnahmefall, in welchem das Amtshilfeersuchen **Informationen über eine andere als die im Ausland beschuldigte Person** verlangt werden.

i) Die im Ausland beschuldigte Person

Die im Ausland beschuldigte Person riskiert in ihrem Wohnsitzstaat eine Strafe wegen eines Steuerdelikts. Sie hat nicht nur Rechte im Hauptverfahren, sondern auch Anspruch darauf, dass das Amtshilfeverfahren rechtmässig durchgeführt wird. Konkret heisst das, dass die angeschuldigte Person selber das grösste Interesse daran hat, auf Unregelmässigkeiten im Amtshilfeverfahren und insbesondere auf das allfällige Fehlen der materiellen Voraussetzungen der Gewährung von Amtshilfe hinzuweisen.

Man könnte aber durchaus in Abrede stellen, dass die Interessen dieser Person am stärksten betroffen seien (weil sie in ihrem Wohnsitzstaat über Verteidigungsrechte verfügt) und behaupten, der Dritte, der Informationen über sein Konto liefern muss, sei vom Amtshilfeverfahren am stärksten betroffen. Vertritt man die Auffassung, die « betroffene Person » im Sinne von Artikel 6 des Entwurfs sei in erster Linie diejenige Person, um deren Informationen es geht, die aber vom ausländischen Hauptverfahren nicht betroffen ist, so hiesse das, dass vornehmlich eine Person geschützt ist, die heute keine Strafe riskiert, es sei denn, aus den amtshilfeweise übermittelten Dokumente gehe hervor, dass auch sie ein Delikt (z.B. Anstiftung, Mittäterschaft) begangen hat. Diese Überlegung ist in zweierlei Hinsicht wenig überzeugend: einerseits bezwecken die Verteidigungsmittel in einem Amtshilfeverfahren nicht den Schutz einer Person gegen eine allfällige Strafverfolgung; andererseits soll das Amtshilfeverfahren (wegen Steuerbetrugs) in erster Linie einen Partnerstaat in einem laufenden Strafverfahren unterstützen. Man muss also anerkennen, dass die im Ausland begeschuldigte Person in jedem Fall ein legitimes Interesse daran hat, dass das Amtshilfeverfahren gesetzmässig

abläuft. Dieses Recht verliert keinesfalls an Bedeutung, wenn im Amtshilfeverfahren in der Schweiz zumindest scheinbar keine Massnahme ergriffen wird, welche Informationen betrifft, die sie direkt betreffen. Angenommen, die ausländische Steuerbehörde wolle sie nachbesteuern und zu einer entsprechenden Busse verurteilen, hat sie dasselbe rechtliche Interesse daran, dass das Amtshilfeverfahren korrekt abläuft. Dies unabhängig davon, ob die Beschlagnahmen ihre eigenen Konten oder die Konten Dritter betreffen, von denen der ausländische Fiskus behauptet, sie seien für den Nachweis des fraglichen Delikts wichtig. Zudem könnten gegen die im Ausland angeschuldigte Person Amtshilfemassnahmen ergriffen werden, die sowohl sie persönlich (Beschlagnahme von Bankunterlagen) als auch einen Dritten betreffen.

Aus diesen Gründen muss Absatz 1 von Artikel 6 des Entwurfs in dem Sinn interpretiert werden, dass „die Person, gegen die sich das Hauptverfahren richtet, welches das Rechtshilfeersuchen auslöst“ immer als betroffene Person zu qualifizieren ist, selbst wenn die verlangten Amtshilfemassnahmen Informationen von Dritten betreffen.

ii) *Der Informationsinhaber*

Der Informationsinhaber ist nicht der rechtliche Kontoinhaber, sondern diejenige Person, bei der sich die massgeblichen Informationen, physisch befinden. Artikel 13 des Entwurfs sieht für diesen Informationsinhaber ein sehr beschränktes Beschwerderecht vor. Es wäre sogar richtiger zu sagen, er besitze in der Regel keine Beschwerdelegitimation, es sei denn, er könne ausnahmsweise nachweisen, **dass seine Eigeninteressen tangiert sind**. Bei einem Finanzintermediär ist dies im Allgemeinen nicht der Fall und er ist verpflichtet, Dokumente im Zusammenhang mit den Vermögen der im Ausland beschuldigten Person herauszugeben. Der Informationsinhaber hat in der Regel nichts mit dem Verhalten der vom Amtshilfeersuchen anvisierten Person zu tun und kann deshalb weder der Amtshilfe zustimmen, noch sich dagegen aussprechen. Er hat weder ein Interesse an der Fortsetzung des Strafverfahrens ohne Übermittlung der verlangten Informationen, noch daran, dass das Strafverfahren aufgrund der fraglichen Informationen weitergeführt wird. Er riskiert keinerlei Strafe im Zusammenhang mit einem wie auch immer gearteten Strafverfahren. Nach Schweizer Recht wird er ferner in einem solchen Fall von seiner im Bankengesetz enthaltenen Schweigepflicht entbunden. Liegen keine besonderen Umstände vor, ist er demnach nur ein einfacher Inhaber von Informationen, die eventuell in einem Verfahren verwendet werden können, in dem er nicht Partei ist und dessen Ausgang zu diesem Zeitpunkt unbekannt ist. Damit ist klar, dass die **Fälle, in denen ein solcher Inhaber ein Eigeninteresse geltend machen kann, die Ausnahme bleiben werden**.

In Bezug auf Artikel 6 des Entwurfs bedeutet dies, dass der Informationsinhaber keine «betroffene Person» ist und keinen Anspruch auf Akteneinsicht besitzt. Bei der Eröffnung des Ersuchens werden ihm einzig **der Eingang des Ersuchens** und die **von ihm verlangten Auskünfte** mitgeteilt. Alles Übrige darf ihm nicht preisgegeben werden (Art. 4 des Entwurfs).

iii) Person, gegen welche die Amtshilfemassnahme ergriffen werden soll (und die nicht auch vom Strafverfahren wegen Steuerbetrugs im ausländischen Staat betroffen ist)

Die prozedurale Stellung dieser Person wirft insofern grössere Probleme auf, als sie zwar vom Amtshilfeverfahren, nicht aber vom ausländischen Strafverfahren betroffen ist. Sie befindet sich im Zentrum zweier in gewisser Hinsicht widerstrebende Interessen, nämlich auf der einen Seite dem Interesse am korrekten Verlauf des Amtshilfeverfahrens in der Schweiz, mit dem das ausländische Hauptverfahren unterstützt werden soll, und auf der anderen Seite dem Interesse an der richtigen Abwicklung der Massnahmen, die sie betreffen.

Während sie Gefahr läuft, in der Schweiz zur Zielscheibe von Zwangsmassnahmen zu werden (zum Beispiel indem Bankunterlagen beschlagnahmt werden, die sie nicht herausgeben möchte), befindet sie sich im ausländischen Hauptverfahren, das nicht auf sie abzielt, nur in der Position einer unbeteiligten Drittperson. Gegen sie wurde weder nach ausländischem, noch nach Schweizer Recht irgendeine konkrete Anklage erhoben. Weigert sie sich jedoch, die Dokumente herauszugeben, kann die Verwaltung diese beschlagnahmen. Es wird aber weder eine Strafe verhängt, noch gibt es eine Behörde, die im Hinblick auf eine Verurteilung gegen sie ermittelt. Diese Person ist sozusagen « vorwiegend » in der Position eines Dritten, wobei aber dennoch gewisse Rechte tangiert werden, wenn persönliche Dokumente beschlagnahmt werden.

Daraus ergibt sich, dass diese Person für den Fall ein Beschwerderecht haben muss, dass sie Eigeninteressen geltend machen kann. Es kann nicht bestritten werden, dass die Eigeninteressen einer Person, deren Dokumente oder Gegenstände beschlagnahmt wurden, betroffen sind. In einer allfälligen Beschwerde könnte sie folgende Argumente vorbringen. Sie kann geltend machen, dass die **Dokumente**, oder einige davon, **nichts mit dem Delikt zu tun haben** und sich weigern, sie herauszugeben. Weiter kann sie beanstanden, die **Zwangsmittel würden den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzen**. Wäre dieser Grundsatz in einem konkreten Fall verletzt, würde das Bundesgericht wohl anordnen, dass allenfalls beschlagnahmte Dokumente zurückgegeben werden müssen, weil sich die betroffene Person ja - weil alle Zwischenverfügungen sofort vollstreckbar und nicht anfechtbar waren - gegen deren Beschlagnahmen nicht wehren konnte,. Schliesslich kann sie geltend machen, dass die **materiellen Voraussetzungen der Rechtshilfe nicht erfüllt sind**.

Jede Person, deren Rechte beeinträchtigt werden und die über ein Beschwerderecht verfügt, sollte **grundsätzlich Akteneinsicht erhalten**. Besteht im Rahmen eines Strafverfahrens der Verdacht, dass Zahlungen auf ihr Konto eingegangen sind, könnte man anführen, dass sie in das Dossier Einsicht nehmen können muss, um nachzuweisen, dass die gesuchten Dokumente entgegen den Behauptungen im Amtshilfeersuchen nicht mit einem Steuerdelikt im Zusammenhang stehen. Man kann auch anführen, dass - selbst wenn die beschuldigte Person ein Steuerdelikt begangen hat - die Zahlungen rein geschäftlichen Ursprungs sein und sich nachweislich auf wirkliche Forderungen beziehen können. Diese Schlussfolgerung ist jedoch nicht problemlos. Die betreffende Person befindet sich nämlich im Kreuzfeuer zweier entgegengesetzter Interessen: einerseits **dem**

Interesse an einem korrekten Ablauf eines Neben-verfahrens (Amtshilfeverfahren) zum Hauptverfahren gegen einen Angeschuldigten und andererseits dem **Interesse, nicht ungerechtfertigt von Zwangsmassnahmen betroffen zu sein, beziehungsweise Informationen über ihr Privatleben preisgeben zu müssen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dafür gar nicht erfüllt sind.** Besteht zwischen einem Dritten als Kontoinhaber und dem mutmasslichen Täter des Vergehens ein Zusammenhang, könnte der Kontoinhaber Massnahmen zur Behinderung der Amtshilfe ergreifen oder je nach dem sogar versuchen, selber einer drohenden Strafverfolgung zu entgehen. Der ausländische Fiskus hat vielleicht guten Grund und verfügt eventuell auch über die Möglichkeit, später gegen diese Person vorzugehen. Vielleicht besteht ein Amtshilfeabkommen mit deren Wohnsitzstaat (nicht zwingend die Schweiz), um ein Verfahren gegen sie einzuleiten. Wie weiter oben bereits erwähnt wurde, sollte der von der Schweiz in einem Amtshilfeverfahren gewährte Schutz nicht dazu führen, dass eine Person, welche gesetzeswidrig gehandelt hat, vor einer Strafverfolgung geschützt ist. Man kann vernünftigerweise den Schluss ziehen, dass von beiden Interessen, die im Spiel sind, dasjenige am korrekten Verlauf des Amtshilfeverfahrens (und als logische Folge davon am korrekten Verlauf des im Ausland eröffneten Hauptverfahrens) überwiegt. Das bedeutet nicht, dass die Interessen des ausländischen Fiskus und der Schutz der beschuldigten Person den Vorrang gegenüber den Rechten einer von Zwangsmassnahmen betroffenen Person haben sollen. Es bedeutet aber, dass die Rechte dieser Person auf das strikt Notwendige zu beschränken sind, damit deren Ausübung das Amtshilfeverfahren und das Hauptverfahren im Ausland nicht beeinträchtigt und gleichzeitig die korrekte Behandlung der betreffenden Person gewährleistet ist.

Zu den bisherigen Erläuterungen kommt noch eine zusätzliche Schwierigkeit hinzu, die in der Praxis aufgetaucht ist: Die Akteneinsicht führt dazu, dass der Inhaber von in der Schweiz befindlichen Dokumenten Kenntnis von Informationen aus der Privatsphäre der im Ausland beschuldigten Person erhalten könnte.

Eine mögliche Lösung dieses Interessenkonflikts bestünde darin, der zwar betroffenen, aber nicht im Ausland beschuldigten Person trotz vorhandener Beschwerdelegitimation **keine Akteneinsicht** zu gewähren, und zwar mit folgender Begründung:

- Wer den Stand seiner Einkünfte kennt (was für jede Privatperson der Fall sein dürfte und für die natürlichen und juristischen Personen, die zur Führung einer Buchhaltung verpflichtet sind, geradezu ein Muss darstellt), ist jederzeit und unter allen Umständen in der Lage, die Herkunft seines Geldes sowie den Rechtsgrund für die Zahlungen (Lohn, selbständiger Erwerb, Kapitalgewinne, usw.) nachzuweisen, sei dies in Einzelfall, sei dies für verschiedene Zahlungen anhand von Verträgen, welche diesen Zahlungen zugrunde liegen. Um die Herkunft seines Geldes nachzuweisen, bedarf es keines Akteneinsichtsrechts in das eine beschuldigte Drittperson betreffende Amtshilfeersuchen.
- Aus diesen Angaben, bzw. Dokumenten sollte klar hervorgehen, ob erstens ein Zusammenhang zum mutmasslichen Täter des Vergehens besteht oder nicht und zweitens, ob nicht nur zur Person ein Zusammenhang besteht, sondern ob auch die Geldströme mit dem im Ausland begangenen Delikt zusammenhängen.

Nach Schweizer Recht stellt jedoch eine solche Lösung kaum einen gangbaren Weg dar, denn sie würde eine Person gewissermassen zwingen, eine Beschwerde zu verfassen, obwohl sie nicht alle einschlägigen Sachverhaltselemente in einer sie betreffenden Angelegenheit kennt.

Eine weitere Möglichkeit der Interessenabwägung bestünde darin, dass die zwar betroffene, aber im Ausland nicht beschuldigte Person keinen absoluten Anspruch auf Akteneinsicht hat, sondern diese nur möglich ist, wenn der Fiskus des ersuchenden Staates und die im Ausland beschuldigte Person ihr Einverständnis dazu geben (*was eine entsprechende Änderung des Gesetzesentwurfes voraussetzt*). Weigern sie sich oder weigert sich einer von beiden, ist dies zu respektieren und das Akteneinsichtsrecht zu verweigern. Die betroffene, jedoch im Ausland nicht angeschuldigte Person kann ihre Beschwerde zwar einreichen, ist jedoch über den Sachverhalt nur summarisch informiert, nämlich anhand des an sie gerichteten Ersuchens um Herausgabe von Dokumenten. Zur Frage, ob auch der ausländische Fiskus die Genehmigung zur Akteneinsicht erteilen muss, kann Folgendes angemerkt werden: Es kann davon ausgegangen werden, dass die Steuerbehörde des ersuchenden Staates damit einverstanden ist, dass dieser Person die Einsichtnahme gewährt wird, wenn die Behörde darauf verzichtet hat, in ihrem Ersuchen eine Geheimhaltungspflicht festzuschreiben. Aus der Tatsache, dass diese Möglichkeit besteht, sie aber nicht genutzt wurde, kann geschlossen werden, dass die ausländische Steuerbehörde sich einer Übermittlung an die von der Amtshilfemassnahme betroffene, aber im Ausland nicht beschuldigte Person in Kauf genommen hat.

Die vorstehend geprüfte Möglichkeit ähnelt sehr stark einer dritten, von der Kommission schliesslich bevorzugten Möglichkeit. Sie besteht darin, dass dem Dokumenteninhaber die Einsichtnahme ins Dossier grundsätzlich gewährt wird, wenn der ausländische Fiskus im Ersuchen keine Schweigepflicht vorschreibt. Die im Ausland angeschuldigte Person müsste jedoch vorgängig angefragt werden, ob sie mit der Akteneinsicht der Drittperson einverstanden ist. Im Falle einer abschlägigen Antwort würde das Einsichtsrechts nicht grundsätzlich verweigert, aber die Eidgenössische Steuerverwaltung müsste **eine Sichtung der Informationen vornehmen**. Jene Informationen, die für die betroffene, aber nicht im Ausland beschuldigte Person bedeutsam sind dürften mitgeteilt werden, während alle übrigen müssten von der Einsichtnahme ausgeschlossen bleiben¹⁴² (« Abdecken von Daten »). **Obwohl diese Lösung für die Eidgenössische Steuerverwaltung eine heikle Arbeit mit sich bringt, ist sie den anderen Lösungen vorzuziehen**. Dies vor allem, weil die betroffene, aber im Ausland nicht beschuldigte Person die Beschlagnahme selbst nicht anfechten konnte. Demzufolge muss er mindestens eine Beschwerde erheben, und über die dazu erforderlichen Informationen verfügen können.

Da nach der von der Kommission vertretenen Auffassung ein Drittinhaber von Dokumenten, wie zum Beispiel der Inhaber eines Schweizer Bankkontos, als betroffene Person anerkannt wird, die unter Vorbehalt der Geheimhaltungspflicht Einsicht ins die für ihn wesentlichen Akten, bzw. Aktenelemente erhält, sind **keine weiteren**

¹⁴² Beispiel: ein Bankauszug führt nicht nur einen Betrag auf, der von einer Gesellschaft gutgeschrieben wird, die der angeschuldigten Person gehört, gegen welche ein Amtshilfeersuchen angestrengt wurde, sondern auch Beträge, die den Kleiderkauf in Boutiquen und eine Überweisung an eine Tierschutzstiftung betreffen. Die Posten, die nichts mit dem Ersuchen zu tun haben, würden abgedeckt.

Gesetzesbestimmungen über die Zustimmung der angeschuldigten Person notwendig: Die bei ihr einzuholende Zustimmung hat - wenn sie nicht erteilt wird - höchstens zur Folge, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung diejenigen Informationen aussortieren muss, die Dritten mitgeteilt werden dürfen.

7. *„Art. 7 Zwangsmassnahmen*

1 Werden die in der Verfügung verlangten Informationen nicht innerhalb der verfügbaren Frist der Eidgenössischen Steuerverwaltung übergeben, so können Zwangsmassnahmen durchgeführt werden. Dabei können Zeugen einvernommen, Hausdurchsuchungen durchgeführt sowie Gegenstände, Dokumente und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern beschlagnahmt werden.

2 Zwangsmassnahmen sind vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder von dessen Stellvertreter anzuordnen. Sie sind von besonders ausgebildeten Personen durchzuführen.

3 Ist Gefahr im Verzug und kann eine Massnahme nicht rechtzeitig angeordnet werden, so darf die besonders ausgebildete Person von sich aus eine Zwangsmassnahme durchführen. Die Massnahme bedarf innerhalb drei Tagen der Genehmigung des Direktors der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder dessen Stellvertreters.

4 Die Polizei der Kantone und Gemeinden unterstützt die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Durchführung der Zwangsmassnahmen.“

Zwangsmassnahmen kommen also erst zum Zuge, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind : die Eidgenössische Steuerverwaltung muss die Beibringung von Dokumenten mit einer formellen Verfügung verlangt haben; die Aushändigung dieser Dokumente muss verweigert worden sein und die Massnahmen, die eingeleitet wurden, um in den Besitz der Unterlagen zu kommen, welche für die Bearbeitung des Amtshilfeersuchens notwendig sind, müssen angemessen sein. **Das ganze Verfahren zur Einleitung von Zwangsmassnahmen muss den Grundsatz der Verhältnismässigkeit befolgen.**

Als Erstes hat dieser Grundsatz zur Folge, dass die Zwangsmassnahme von besonders ausgebildeten Personen durchgeführt werden müssen. Sie müssen Erfahrung in der Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Gütern haben **und dürfen nicht wahllos** Dokumente oder Gegenstände beschlagnahmen, um diese später zu begutachten und nur einen Teil davon zu behalten¹⁴³.

Sofern der Grundsatz der Verhältnismässigkeit respektiert wird, ist die Kommission der Auffassung, dass es nicht nötig sei, Zwangsmassnahmen formell von einer Gerichtsbehörde anordnen zu lassen. **Stützt sich ihre Anordnung ferner auf eine vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder seinem offiziellen Stellvertreter unterzeichnete Anweisung, erfüllt sie die EMRK-Bestimmungen.** Fraglicher wäre dies, wenn die Kompetenzen der ermittelnden Beamten nicht restriktiv entsprechend den Bedürfnissen der Ermittlung definiert wären und eine Klausel fehlen würde, welche die

¹⁴³ Vgl. in dieser Hinsicht oben die Fussnote 86 im Zusammenhang mit der EMRK-Rechtsprechung in der Sache Mialhe c. Frankreich.

erforderliche Rücksichtnahme auf die Privatsphäre der betroffenen Person speziell hervorhebt (vgl. namentlich Artikel 10 des Entwurfs weiter unten).

8. „Art. 8 Durchsuchung von Räumen

Räume dürfen nur durchsucht werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich darin die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch stehenden Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen befinden.“

Auch diese Bestimmung ist eine Konkretisierung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit. Die Durchsuchung von Räumen stellt einen besonders starken Eingriff in die Privatsphäre einer Person dar. **Das Gesetz schliesst aus, dass Beamte** nach eigenem Gutdünken **wahllos allgemeine Durchsuchungen vornehmen dürfen** (« fishing expeditions »), in der Absicht, erst im Nachhinein festzustellen, welche der beschlagnahmten Unterlagen oder Gegenstände eventuell von Nutzen sind. Es muss im Gegenteil von Anfang an die Wahrscheinlichkeit gegeben sein, dass sich in den Räumen, welche die Verwaltung zu durchsuchen gedenkt, Gegenstände oder Unterlagen befinden, die für die Bearbeitung des Amtshilfeersuchens notwendig sind.

9. „Art. 9 Durchführung

¹ *Vor Beginn der Durchsuchung hat sich der untersuchende Beamte auszuweisen.*

² *Der anwesende Inhaber der Räume ist über den Grund ihrer Durchsuchung zu unterrichten und zu dieser beizuziehen; anstelle des abwesenden Inhabers ist ein Verwandter oder Hausgenosse beizuziehen. Im weitem ist die von der zuständigen kantonalen Behörde bezeichnete Amtsperson oder, falls der untersuchende Beamte von sich aus durchsucht, ein Mitglied der Gemeindebehörde oder ein Kantons—, Bezirks- oder Gemeindebeamter beizuziehen, der darüber wacht, dass sich die Massnahme nicht von ihrem Zweck entfernt. Ist Gefahr im Verzuge oder stimmt der Inhaber der Räume zu, so kann der Beizug von Amtspersonen, Hausgenossen oder Verwandten unterbleiben.*

³ *An Sonn- und allgemeinen Feiertagen und zur Nachtzeit darf nur in wichtigen Fällen und bei dringender Gefahr eine Durchsuchung stattfinden.*

⁴ *Das Protokoll über die Durchsuchung wird im Beisein der Beteiligten sofort aufgenommen; auf Verlangen ist den Beteiligten ein Doppel des Durchsuchungsbefehls und des Protokolls auszuhändigen.“*

Diese Bestimmung stimmt in sämtlichen Punkten¹⁴⁴ mit Artikel 49 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht überein. Sie regelt die konkrete Durchführung der Durchsuchung.

¹⁴⁴ Aus redaktionellen Gründen hat die Kommission einzig den Ausdruck „im allgemeinen“ in Absatz 3 gestrichen.

10. *„Art. 10 Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen*

1 Gegenstände, Dokumente und Unterlagen sind mit grösster Schonung der Privatgeheimnisse zu durchsuchen.

2 Es dürfen nur Gegenstände, Dokumente und Unterlagen beschlagnahmt werden, die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch von Bedeutung sein könnten.

3 Dem Inhaber der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen oder dem Informationsinhaber ist Gelegenheit zu geben, sich vor der Durchführung über ihren Inhalt auszusprechen. Der Informationsinhaber muss bei der Lokalisierung und Identifizierung der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen mitwirken.

4 Kosten, die dem Inhaber oder dem Informationsinhaber aus den Zwangsmassnahmen entstehen, sind von diesen selber zu tragen.“

Diese Bestimmung regelt speziell die Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen. Erneut wird in Absatz 1 und 2 der Grundsatz der Verhältnismässigkeit erwähnt.

Das Gegenstück zur Rücksichtnahme gegenüber der betroffenen Person findet sich in Absatz 3. Darin ist die **Mitwirkung des Inhabers von Gegenständen bei deren Lokalisierung und bei der Identifizierung der zu beschlagnahmenden Dokumente und Unterlagen vorgeschrieben**. Tatsächlich kann eine Identifizierung der einschlägigen Gegenstände, Dokumente und Unterlagen durch den Inhaber die unerwünschten Nebenwirkungen einer Durchsuchung und/oder Beschlagnahme durch die untersuchenden Beamten begrenzen. Letztere sind verpflichtet, eine möglichst gezielte Beschlagnahme vorzunehmen, was ihnen umso besser gelingen wird, wenn sich der Inhaber bereit erklärt, die von ihnen gesuchten Gegenstände (in den allermeisten Fällen handelt es sich um Schriftstücke) zu lokalisieren. Wirkt der Inhaber hingegen nicht mit, ist davon auszugehen, dass die Aufgabe der untersuchenden Beamten umso schwieriger sein wird und diese dann gezwungen sind, eine noch intensivere Durchsuchung oder umfassendere Beschlagnahme vorzunehmen.

Da der Informationsinhaber zuerst aufgefordert wurde, die fraglichen Dokumente der Verwaltung zu übermitteln und er sich geweigert hat, dies zu tun, wird in Absatz 3 festgehalten, dass er die bei ihm allfällig entstehenden Kosten aus den Zwangsmassnahmen selber tragen muss. Zur Klarstellung sei hier jedoch festgehalten, dass es hier nur um seine eigenen Kosten geht und nicht etwa dem Informationsinhaber Kosten der Behörden aus dem Amtshilfeverfahren überbunden werden können.

11. *„Art. 11 Vereinfachte Ausführung*

1 Stimmt die betroffene Person der Aushändigung der Informationen an die zuständige ausländische Behörde zu, so kann sie die Eidgenössische Steuerverwaltung darüber schriftlich informieren. Die Zustimmung ist unwiderruflich.

2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält die Zustimmung schriftlich fest und schliesst das Verfahren durch Übermittlung der Informationen an die zuständige ausländische Behörde ab.

3 Betrifft die Zustimmung nur einen Teil der Informationen, so werden die restlichen Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen nach den Artikeln 6 ff. beschafft und mittels Schlussverfügung übermittelt“.

Diese Bestimmung regelt den Fall einer betroffenen Person, die der Übermittlung der Informationen zustimmt. Diese Zustimmung gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung bedarf der Schriftform und sie ist unwiderruflich. Liegt eine solche Zustimmungserklärung vor, werden die Informationen ohne weitere Verfahrensschritte ins Ausland übermittelt und mit dieser Übermittlung ist das Verfahren abgeschlossen. Im Falle einer nur teilweisen Zustimmung wird das Verfahren für jene Informationen deren Übermittlung strittig ist, wie oben beschrieben fortgesetzt, wenn nötig, bis nach einer Beschwerde an das Bundesgericht die Schlussverfügung in Kraft getreten ist.

12. „Art. 12 Abschluss des Verfahrens

1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung erlässt eine begründete Schlussverfügung. Darin äussert sie sich zur Frage, ob die Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe erfüllt sind, und entscheidet über die Übermittlung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen an die zuständige ausländische Behörde.

2 Die Verfügung wird der betroffenen Person oder ihrem Zustellungsbevollmächtigten eröffnet.

3 Hat eine betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet, so erfolgt die Eröffnung durch Publikation im Bundesblatt.

Sobald die Eidgenössische Steuerverwaltung im Besitze aller erforderlichen Dokumente ist - unabhängig davon, ob ihr diese vom Informationsinhaber ausgehändigt wurden oder ob sie diese mit Zwangsmassnahmen beschaffen musste - erlässt sie eine begründete Schlussverfügung. Darin äussert sie sich zur Frage, ob die **materiellen Voraussetzungen für die Amtshilfe erfüllt sind, und entscheidet auch darüber welche** Gegenstände, Dokumente und Unterlagen an die zuständige ausländische Behörde **übermittelt werden.**

Diese Verfügung wird der (den) betroffenen Person(en) eröffnet, die anschliessend eine Beschwerde nach Artikel 13 (siehe weiter unten) erheben können.

Sobald die Verfügung rechtskräftig geworden ist, stellt sich allenfalls die Frage nach der Verwendung der beschafften Informationen durch die Schweizerischen Behörden zwecks Verfolgung allfälliger Steuerwiderhandlungen in der Schweiz. Die Informationen, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung von schweizerischen Informationsinhabern erhält, unterscheiden sich von Informationen im ausländischen Amtshilfe-

ersuchen insofern, als sie mit Hilfe von Zwangsmassnahmen beschafft werden oder zumindest beschafft werden können. Damit stellt sich folgendes Problem:

Nach internem Schweizerischen Recht dürfen Informationen, die einer Steuerbehörde im Rahmen ihrer Tätigkeit zur Kenntnis gebracht wurden, ohne weiteres verwendet werden. Eine Einschränkung dieser Verwendung bedarf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Die Anwendung dieses Grundsatzes auf den vorliegenden Fall kann dazu führen, dass den schweizerischen Steuerbehörden aufgrund der Informationsbeschaffung für den ausländischen Fiskus Tatsachen zur Kenntnis gelangen - allenfalls unter Anwendung von Zwangsmassnahmen - die sie sich ohne ein solches Amtshilfeverfahren nicht hätte beschaffen können, weil ihr nach internem Recht, z.B. bei Verdacht auf eine einfache Steuerhinterziehung, die entsprechenden Untersuchungsmassnahmen nicht zur Verfügung gestanden wären¹⁴⁵.

Es stehen sich also zwei Interessen gegenüber. Auf der einen Seite steht das Bestreben, alle zufällige den schweizerischen Steuerbehörden per Zufall zur Kenntnis gelangten Informationen in gleicher Weise zu verwenden. Auf der anderen Seite könnte argumentiert werden, dass Informationen, die im Rahmen eines internationalen Amtshilfeverfahrens allenfalls zwangsweise beschafft worden sind, nicht in schweizerischen Verfahren, in denen solche Zwangsmassnahmen nicht möglich wären, verwendet werden dürfen. Die Kommission vertritt nach eingehender Aussprache die Auffassung, dass für die Schweizer Steuer- und Steuerjustizbehörden **keine Einschränkungen** für die Informationsverwendung bestehen. Die Verwendung dieser Dokumente durch die Schweizer Behörden darf weder von der Art des Vergehens abhängen, das vom ausländischen Steuerpflichtigen begangen wurde, noch von der erfolgten oder ausgebliebenen Übermittlung dieser Informationen an die ersuchende Behörde¹⁴⁶.

13. „Art. 13 Rechtsmittel

1 Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Gewährung von Amtshilfe unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht.

2 Zur Beschwerde ist auch der Informationsinhaber befugt, soweit er eigene Interessen geltend macht.

¹⁴⁵ Das wäre beispielsweise dann der Fall, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung bei einer Beschlagnahme von Bankunterlagen im Zusammenhang mit einem Steuerbetrug durch einen Ausländer zu Lasten seines Fiskus in den einschlägigen Unterlagen Informationen entdeckt, die gleichzeitig beweisen, dass ein Schweizer Steuerpflichtiger eine Steuerhinterziehung und nicht einen Steuerbetrug begangen haben könnte. Nach internem Schweizer Recht wären in diesem Fall Zwangsmassnahmen nicht zulässig (weil Hinterziehung und nicht Betrug vorliegt); besteht ein begründeter Verdacht, kommt eventuell eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen in Frage.

¹⁴⁶ Die Verordnungen zu den DBA mit den Vereinigten Staaten und Deutschland lassen heute die Verwendung der beschafften Informationen zu, sofern die fraglichen Unterlagen der zuständigen ausländischen Behörde übermittelt wurden (Art. 20j ODBA-US und Art. 16 Abs. 4 ODBA-D).

3 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat aufschiebende Wirkung.

4 Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden.“

Das Amtshilfeverfahren zeichnet sich unter anderem dadurch aus, dass es gleichzeitig die Recht der betroffenen Person(en) respektieren und im Hinblick auf das Hauptverfahren im ersuchenden Staat effizient sein muss. Der ersuchende Staat muss die Informationen innerhalb nützlicher Frist erhalten, damit er sie in seinem Verfahren verwenden und damit ein korrektes Urteil fällen kann. Es rechtfertigt sich deshalb, dass in einem solchen Verfahren nur ein einziges Rechtsmittel, die Verwaltungsbeschwerde ans Bundesgericht zur Verfügung steht. Dort können sämtliche Aspekte der Amtshilfe geprüft werden. Dieser kurze Rechtsmittelweg verhindert auch, dass im Ausland beschuldigte Personen durch die Ergreifung von Rechtsmitteln Verzögerungen im Ausland bewirken können.

Die einzige Beschwerdemöglichkeit ans Bundesgericht kann sowohl die inhaltlichen Erfordernisse des Rechtshilfeersuchens (materielle Voraussetzung für die Gewährung der Rechtshilfe), als auch alle übrigen, vorher getroffenen Nebenentscheide (wie die Anwendung von Zwangsmassnahmen) zum Gegenstand haben.

Eine Bank- oder ein anderer Informationsinhaber, hat ein deutlich eingeschränktes Beschwerderecht. In der Regel sind diese Personen überhaupt nicht zur Beschwerde legitimiert, es sei denn, es könne ausnahmsweise nachgewiesen werden, dass Eigeninteressen des Informationsinhabers tangiert sind (vgl. Kommentar zu Art. 6 des Entwurfs).

14. *„Dritter Titel: Schweizerische Ersuchen*

Art. 14 Zuständigkeit und Kompetenzen

Für schweizerische Ersuchen an ausländische Behörden ist die Eidgenössischen Steuerverwaltung zuständig. Sie kann Ersuchen von sich aus oder auf Begehren einer kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde stellen.“

Vgl. Ziff. 3 oben: der Kommentar zum Entwurf von Artikel 3 über die korrekte Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen gilt mutatis mutandis auch für die Ersuchen um Anwendung von internem Recht.

15. *„Dritter Teil: Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts ausserhalb von Steuerdelikten im Verhältnis zu Staaten, mit denen diese Amtshilfe vorgesehen ist*

Erster Titel: Ausländische Ersuchen

Art. 15 Vorprüfung

¹ *Ersuchen von ausländischen zuständigen Behörden um Amtshilfe zur Durchsetzung des internen ausländischen Rechts werden, soweit das jeweilige Abkommen eine solche Amtshilfe vorsieht, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeprüft. Ausländische Amtshilfebegehren, die bei anderen Behörden eingehen, sind an die Eidgenössische Steuerverwaltung weiterzuleiten.*

² *Kann einem Ersuchen um Amtshilfe nicht entsprochen werden, so teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung dies der zuständigen ausländischen Behörde mit. Diese kann ihr Gesuch ergänzen.*

Der dritte Teil des Gesetzes behandelt diejenigen Fälle von Amtshilfe, die in den Doppelbesteuerungsabkommen zur Durchsetzung des internen Rechts der Vertragspartner vorgesehen sein können, die jedoch nicht mit Steuerdelikten im Zusammenhang stehen. Die Schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten zurzeit keine solchen Bestimmungen, aber aufgrund der im Zusammenhang mit dem Bericht 2004 der OECD über schädliche Steuerpraktiken eingegangenen Verpflichtungen dürften in Zukunft solche Klauseln ausgehandelt werden¹⁴⁷.

Nach dem Vorbild der Ersuchen im Zusammenhang mit Fiskaldelikten sieht Artikel 16 eine Vorprüfung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung vor. Diese teilt der ausländischen Behörde unverzüglich mit, wenn dem Ersuchen nicht entsprochen werden kann oder wenn das Gesuch allenfalls ergänzt werden muss.

16. *„Art. 16 Untersuchungshandlungen*

Zeigt die Vorprüfung, dass die Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe erfüllt sind, nimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung die erforderlichen Abklärungen vor. Ihr kommen dabei nicht weitergehende Kompetenzen zu, als sie den Steuerbehörden gemäss dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer im ordentlichen Veranlagungsverfahren zustehen.“

Nach dieser Bestimmung kann die Eidgenössische Steuerverwaltung, wenn die Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe erfüllt sind, diejenigen Massnahmen ergreifen, die ihr gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zustehen. Der Eidgenössischen Steuerverwaltung kommen mit anderen Worten im Amtshilfeverfahren keine weiter reichenden Kompetenzen zu als diejenigen, über die sie normalerweise gegenüber ihren eigenen Steuerpflichtigen verfügt. Dieser Grundsatz findet sich auch in Artikel 26 des Musterabkommens der OECD. Konkret bedeutet dies, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung jene Informationen übermitteln darf, die ihr von den Schweizer Steuer-

¹⁴⁷ Vgl. weiter oben Kap. II, Ziff. 2.3.4. und Fussnote 94.

pflichtigen für die Veranlagung erteilt wurden bzw. erteilt werden mussten; hingegen darf sie zur Beschaffung weiterer Informationen keine Zwangsmassnahmen anwenden. Bei den juristischen Personen sind dies in aller Regel Bilanzen, Erfolgsrechnungen und weitere Dokumente, die der Steuererklärung beigelegt werden müssen.

Sollten in einem Doppelbesteuerungsabkommen abweichende Bestimmungen aufgenommen werden, gehen diese nach dem allgemeinen Grundsatz des Vorrangs des Völkerrechts im Steuerbereich diesen Bestimmungen vor.

17. „Art. 17 *Benachrichtigung*

Die Eidgenössische Steuerverwaltung teilt nach Abschluss Ihrer Abklärungen der in der Schweiz betroffenen Person den Inhalt der geplanten Amtshilfeleistung und die Absicht, diese Amtshilfe zu leisten mit und setzt dieser eine angemessene Frist für eine Stellungnahme.

Ist die in der Schweiz betroffene Person mit der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Aussicht genommenen Amtshilfemassnahme einverstanden, so teilt sie dies mit und die Amtshilfe kann geleistet werden.

Ist die in der Schweiz betroffene Person mit der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Aussicht genommenen Amtshilfemassnahme nicht einverstanden, teilt sie dies mit und die Eidgenössische trifft eine Verfügung.“

Die betroffene Person wird über die Absicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung, die Informationen zu übermitteln, benachrichtigt. Ist sie mit dieser Übermittlung nicht einverstanden, wird ihr eine einsprachefähige Verfügung eröffnet, gegen die ihr der Rechtsmittelweg nach Artikel 2 Absatz 3 mit Verweis auf Artikel 18 des Entwurfs offen steht.

18. *Art. 18 Rechtsmittel*

Der Rechtsmittelweg entspricht jenem in Art. 2 Abs. 3 dieses Gesetzes.

Kein Kommentar.

19. *Zweiter Titel: Schweizerische Ersuchen*

„Art. 19 *Zuständigkeit und Kompetenzen*

Zuständigkeit und Kompetenzen richten sich nach Art. 3 dieses Gesetzes.“

Kein Kommentar.

V. Anhang

- I. Entwurf für ein Gesetz zur Änderung folgender Bundesgesetze: direkte Bundessteuer, Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden, Stempelabgaben, Verrechnungssteuer und Mehrwertsteuer betreffend der Einführung des Opportunitätsprinzips im Zusammenhang mit der Strafverfolgung von Steuerhinterziehungen und der Verletzung von Verfahrenspflichten

- II. Entwurf für ein Bundesgesetz über die Amtshilfe bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung