



Botschaft 2016-DFIN-27

18. Mai 2016

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) (SGF 631.1). Nach einer kurzen Einleitung gehen wir in dieser Botschaft auf die Gründe und die Tragweite der Revision und ihre Folgen ein. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Artikel.

1. Einleitung und Vorbemerkungen

Mit diesem Entwurf sollen im Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung und die Sanktionen für Vergehen im Sinne des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs (AT StGB) nachgeführt werden. Diese Änderungen werden diktiert von den Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 (AS 2015 779). Auf Bundesebene ist das Inkrafttreten auf den 1. Januar 2017 vorgesehen, und die Kantone müssen ihre Gesetzgebung auf den gleichen Zeitpunkt anpassen (Art. 72s Abs.1 StHG).

Im Vorfeld ist in Erinnerung zu rufen, dass es laut Artikel 129 der Bundesverfassung die Aufgabe des Bundes ist, für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden zu sorgen. Es geht dabei um eine horizontale Harmonisierung (zwischen den Kantonen und zwischen den Gemeinden) und um eine vertikale Harmonisierung (zwischen dem Bund und den Kantonen). Umgesetzt wurde diese Bestimmung mit der Promulgierung des StHG und des DBG vom 14. Dezember 1990. Das StHG ist ein Rahmengesetz, das die Kantone verpflichtet, in ihrer Steuergesetzgebung die zu erhebenden Steuern und die einzuhaltenden Grundsätze zu verankern. Diese Harmonisierung bezieht sich auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern sowie Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Die beantragten Anpassungen und Änderungen betreffen das Steuerstrafrecht sowie das Verfahrensrecht und fallen demzufolge in die Zuständigkeit des Bundes in Bezug auf die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.

Schliesslich ist auch darauf hinzuweisen, dass die vorgeschlagenen Änderungen in keinem Zusammenhang mit der geplanten Steuerstrafrechtsrevision stehen, einem Geschäft, das vom Bundesrat am 4. November 2015 zurückgestellt wurde. Zur Erinnerung: Ziel dieser Revision sollten die Aufhebung der doppelten Bestrafung, einheitliche Verfahrensbestimmungen und erweiterte Untersuchungsmittel in Steuerstrafverfahren sein. Dies umfasste auch das Einholen von Informationen bei Banken, wenn Verdacht auf eine Steuerstraftat besteht. Allerdings war dafür die Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin der kantonalen Steuerverwaltung notwendig. Die Vorlage stiess in der Vernehmlassung auf Kritik. Übrigens wurde als Reaktion auf diese Vorlage im Juni 2013 die Volksinitiative zum Schutz der Privatsphäre lanciert.

2. Beantragte Änderungen

2.1. Geltendes Recht vor der Revision des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs

Vor der Änderung des Strafgesetzbuchs (Inkrafttreten am 1. Oktober 2002) verjährte die Strafverfolgung bei Verfahrenspflichtverletzungen nach zwei Jahren und bei versuchter Steuerhinterziehung nach vier Jahren. Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährte die Strafverfolgung zehn Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt worden oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgt war, oder zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein unrechtmässiger Erlass erwirkt oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseitegeschafft worden waren. Die Strafverfolgung der Steuervergehen verjährte nach Ablauf von zehn Jahren, nachdem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hatte. Da das Verfolgungsverjährungsrecht im DBG und im StHG vor dem 1. Oktober 2002 Unterbrechungsgründe kannte, konnten diese relativen Verfolgungsverjährungsfristen bei den Übertretungen um die Hälfte der Dauer und bei den Vergehen um höchstens fünf Jahre verlängert werden (s. Übersichtstabelle).

Im DStG, im DBG und im StHG lautete die Sanktion für Steuervergehen Gefängnis oder Busse bis 30 000 Franken.

2.2. Geltendes Recht nach Änderung des Strafgesetzbuchs

Mit der am 1. Oktober 2002 in Kraft getretenen Verjährungsordnung im Strafrecht wurden das Ruhen und die Unterbrechung der Verjährung aufgehoben, im Gegenzug aber die Verjährungsfristen verlängert. Für die entsprechende Anpassung im Nebenstrafrecht setzte die Bundesversammlung den Artikel 333 Abs. 5 Bst. b aStGB (Version vom 1. Oktober 2002) und 333 Abs. 6 Bst. b StPG (Version vom 1. Januar 2007) in Kraft, der bis zum Inkrafttreten individueller Anpassungen die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung im Nebenstrafrecht regelt.

Für die Übertretungen im DStG, im DBG und im StHG bedeutet dies (Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB):

- > für die Verletzung von Verfahrenspflichten: Verlängerung um ihre ordentliche Dauer von 2 auf 4 Jahre;
- > für die versuchte Steuerhinterziehung: Verlängerung von 4 auf 8 Jahre;
- > für die vollendete Steuerhinterziehung sowie die Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren: Verlängerung von 10 auf 20 Jahre.

Für die Vergehenstatbestände legt Artikel 333 Abs. 6 Bst. a StGB fest, dass die Verfolgungsverjährungsfrist um die Hälfte der ordentlichen Dauer erhöht wird, somit von 10 auf 15 Jahre.

Diese Regelung führt aber dazu, dass für die Übertretungen eine längere Verfolgungsverjährungsfrist (20 Jahre) gilt als für den schwereren Tatbestand der Vergehen (15 Jahre). Das Bundesgericht hat am 16. Oktober 2008 bei der Beurteilung eines Zoll- und Mehrwertsteuerdelikts diese Ungereimtheit auf dem Weg der Rechtsprechung für das Zoll- und Mehrwertsteuerrecht korrigiert (BGE 134 IV 328): «Führt die Regelung von Artikel 333 Abs. 6 StGB im Nebenstrafrecht dazu, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist als für Vergehen desselben Gesetzes gelten würde, reduziert sich die für die Übertretung geltende Verjährungsfrist entsprechend.» Diese Rechtsprechung muss auch für die direkten Steuern Gültigkeit haben (s. Übersichtstabelle).

Ausserdem tritt die Verfolgungsverjährung nach der Revision des AT StGB nicht ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Diese Regelung soll verhindern, dass eine Person, die in einem Strafverfahren ein Rechtsmittel einlegt, vor rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens von der (absoluten) Verfolgungsverjährung profitieren kann. Die Neuerung erhielt durch Artikel 333 Abs. 6 Bst. d StGB auch für das Nebenstrafrecht im DBG und im StHG Geltung. Unter den Begriff des «erstinstanzlichen Urteils» fallen ausschliesslich verurteilende Erkenntnisse (BGE 134 IV 328, insb. S. 331) der zuständigen kantonalen

(Steuer-) Behörde und der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde.

Artikel 333 Abs. 2 Bst. b StGB schreibt für Vergehen als Strafolge anstelle von Gefängnis neu Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe vor. Das DStG ist in diesem Punkt übrigens schon mit Wirkung auf den 1. Januar 2007 korrigiert worden (Einführungsgesetz vom 6. Oktober 2006 zum Strafgesetzbuch, SGF 31.1).

So sind also trotz der noch geltenden Bestimmungen im DStG, im DBG und im StHG die geänderten Bestimmungen des StGB seit dem 1. Oktober 2002 unmittelbar anwendbar.

2.3. Neuregelung

Aus Kohärenzgründen sind das DBG und das StHG am 26. September 2014 in diesem Sinne geändert worden (Inkrafttreten am 1. Januar 2017). Damit sind die Verjährungsfristen in der Steuergesetzgebung verankert, ohne dass immer auf die StGB-Bestimmungen Bezug genommen werden muss.

Zusammengefasst wurde also auf das Institut des Ruhens und der Unterbrechung der Verjährungsfrist verzichtet. Im Sinne einer Kompensation wurden dann die Verfolgungsverjährungsfristen verlängert, die aber teilweise von den geltenden Fristen nach Artikel 333 Abs. 6 StGB abweichen, die in gewissen Fällen als zu lange angesehen werden (s. Übersichtstabelle).

3. Übersichtstabelle der Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährungsfristen vor und nach der Revision des StGB und nach Änderung des DStG

Widerhandlungen	Verjährung bis 30.9.2002 (vor StGB-Revision)		Verjährung ab 1.10.2002	Gesetzesentwurf DStG-Änderung
	relative Verjährung	absolute Verjährung	nach StGB-Revision	nach StHG-Änderung
Verletzung von Verfahrenspflichten (Ordnungsbussen) (Art. 229 Abs. 1 Bst. a DStG)	2 Jahre	3 Jahre	4 Jahre	3 Jahre
Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 229 Abs.1 Bst. a DStG)	4 Jahre	6 Jahre	8 Jahre	6 Jahre
Vollendete Steuerhinterziehung (einschl. Quellensteuer) (Art. 229 Abs. 1 Bst. b DStG)	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre *	10 Jahre
Verheimlichung und Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren und ungerechtfertigter Steuererlass (Art. 229 Abs.1 Bst. b DStG)	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre *	10 Jahre
Gebrauch falscher Urkunden (Art. 231 und 234 Abs. 1 DStG)	10 Jahre	15 Jahre	15 Jahre	15 Jahre
Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 232 und 234 Abs. 1 DStG)	10 Jahre	15 Jahre	15 Jahre	15 Jahre
Bezug und Verjährung der Bussen und Kosten (Art. 230 DStG mit Verweis auf Art. 152 DStG)	5 Jahre	10 Jahre	7 1/2 Jahre/ 10/15 Jahre **	5 Jahre/10 Jahre (Neuformulierung des alten Rechts)

* Vom Bundesgericht für zu lange befundene Fristen (BGE 134 IV 328)

** Divergierende Interpretation bei StGB-Umsetzung

4. Kommentar der geänderten Artikel

Art. 229 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2

Nach Artikel 229 Abs. 1 Bst. a verjährt die Verletzung von Verfahrenspflichten neu drei Jahre (Kürzung um ein Jahr gegenüber StGB) und bei versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre (Kürzung um zwei Jahre gegenüber StGB) nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden.

Artikel 229 Abs. 1 Bst. b über die vollendete Steuerhinterziehung und damit in Zusammenhang stehenden Übertretungen mit einer Verjährungsfrist von zehn Jahren ist von dieser Änderung nicht betroffen. Der Bundesrat hatte nämlich in seiner Botschaft (BBl 2012 2869) vorgeschlagen, die Verjährungsfrist nach der für die anderen Übertretungen geltenden Logik auf 15 Jahre zu verlängern. Die Bundesversammlung hat aber anders entschieden. Sie hat die Frist auf zehn Jahre verkürzt, weil sie der Ansicht war, sie müsse kürzer sein als die Verjährung für Steuervergehen. In der Praxis heisst das, dass die Verjährungsfrist kürzer ist als vor (absolute Verjährung nach 15 Jahren) und nach (20 Jahre) der StGB-Änderung. Dieser Entscheid ist insofern bedauerlich, als er die Steuerverwaltung zwingt, rasch eine Verfügung zu erlassen (Art. 229 Abs. 2) um zu verhindern, dass die Verjährungsfrist für einzelne Jahre, in denen Steuern hinterzogen wurden,

vorher abläuft. Damit kann diese Verjährungsfrist von zehn Jahren im DStG nicht legal verlängert werden, ohne gegen das StHG zu verstossen.

Artikel 229 Abs. 2 muss geändert werden, da die Unterbrechungsgründe entfallen. Neu soll die Verfolgungsverjährung für Übertretungen nicht mehr eintreten, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil der zuständigen kantonalen Behörde, in dem Fall der KSTV, ergangen ist (Art. 227 Abs. 1). Für die vollendete Steuerhinterziehung heisst das, dass die Bussenverfügung der KSTV als erstinstanzliches Urteil gilt, da diese Behörde im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens nach Abschluss der Untersuchung eine Verfügung trifft. Da mit dem Erlass der Verfügung keine Verfolgungsverjährung mehr eintritt, besteht die theoretische Gefahr, dass das Verfahren übermässig lange andauern könnte. Der beschuldigten Person steht jedoch das Recht zu, sich auf Artikel 29 Abs. 1 der Bundesverfassung sowie auf das Beschleunigungsgebot nach Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) zu berufen.

Schliesslich gelten auch bei Verletzung von Verfahrenspflichten und vollendeter Steuerhinterziehung für die Gehilfenschaft und die Anstiftung dieselben Verfolgungsverjährungsfristen wie für Täterinnen und Täter (Art. 222). Das DStG folgt hier den allgemeinen Regeln des StGB, das keine spezielle Verjährungsfrist für Gehilfenschaft und

Anstiftung vorsieht. Für das DBG und das StHG gelten dieselben Überlegungen.

Art. 230 Abs. 2–4

Die Vollstreckungsverjährung von im Strafsteuerverfahren festgesetzten Steuerbussen (und der Verfahrenskosten) folgt im geltenden Recht gemäss Artikel 152 den Regeln über die Bezugsverjährung (relative Verjährung nach 5 und absolute Verjährung nach 10 Jahren). Auf Bundesebene wurde diese Regelung nach Inkrafttreten von Artikel 333 Abs. 6 Bst. e und f StGB jedoch anders angewendet, was zu Divergenzen bei der Interpretation in Bezug auf die absolute Verjährung führte (10 oder 15 Jahre).

Mit Blick auf die Rechtssicherheit beschloss der Bundesrat, die vor der StGB-Änderung im Jahr 2002 geltenden Verjährungsregeln in neu ausformulierter und von der Bundesversammlung gutgeheissener Form im DBG wieder aufzunehmen, womit diese jüngere und spezialgesetzliche Regelung dem Artikel 333 Absatz 6 Bst. e und f StGB vorgeht. Der Bezug der Steuerforderungen fällt nicht unter das harmonisierte Recht, weshalb das StHG nicht entsprechend korrigiert wurde.

Artikel 230 DStG erfährt mit der Übernahme der bundesrechtlichen Bestimmung eine rein formale Änderung.

Art. 231 Abs. 1 in fine und 232 Abs. 1 in fine

Die Strafe für den Gebrauch falscher Urkunden sowie Veruntreuung von Quellensteuern ist in Artikel 59 Abs. 1 StHG geändert worden. Wir erinnern daran, dass das DStG in diesem Punkt bereits nach der Änderung des Strafgesetzbuchs korrigiert worden ist (Einführungsgesetz vom 6. Oktober 2006 zum Strafgesetzbuch, SGF 31.1). So bleibt der erste Teil von Absatz 1 der Artikel 231 und 232 unverändert.

Gemäss jeweils zweitem Satz (neu) kann der Strafrichter jedoch bei Vergehen zusätzlich zu einer bedingten Strafe eine Busse aussprechen (Art. 42 Abs. 4 StGB). Der Höchstbetrag der Busse ist allerdings gemäss Artikel 106 Abs. 1 StGB 10 000 Franken. In seiner Botschaft erklärt der Bundesrat, dass Artikel 42 Abs. 4 StGB geschaffen worden sei, «damit die Gerichte im Bereich der Massendelinquenz bei der Ausfällung einer bedingten Strafe die Möglichkeit haben, eine spürbare Sanktion zu verhängen. Die Strafenkombination soll nicht zu einer Straferhöhung führen oder eine zusätzliche Strafe ermöglichen. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts [BGE 134 IV 60 E. 7.3] erlaubt sie lediglich innerhalb der schuldangemessenen Strafe eine täter- und tatangemessene Sanktion, wobei die kombinierten Strafen in ihrer Summe schuldangemessen sein müssen [BGE 134 IV 1 E. 4.5.2]. Im Weiteren ist zu beachten, dass der Verbindungsgeldstrafe in quantitativer Hinsicht nur untergeord-

nete Bedeutung zukommen kann. Die Bestimmung dient in erster Linie dazu, die Schnittstellenproblematik zwischen der Busse (für Übertretungen) und der bedingten Geldstrafe (für Vergehen) zu entschärfen.»

Art. 234 Abs. 1 und 2

Die Strafverfolgung für Steuervergehen (Gebrauch falscher Urkunden nach Art. 231 und Veruntreuung von Quellensteuern nach Art. 232) verjährt nach Ablauf von 15 Jahren, nachdem die Täterin oder der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat. Diese Frist entspricht der bisher geltenden Regelung (s. Übersichtstabelle).

Da wie bei den Übertretungen auch für die Vergehen die Unterbrechungsgründe entfallen, ist Artikel 234 Abs. 2 entsprechend zu ändern. Neu soll auch bei den Vergehen gelten, dass im Sinne von Artikel 60 Abs. 2 StHG die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

Für das Verfahren verweist Artikel 233 DStG auf das Justizgesetz (mit den Ausführungsbestimmungen zur Strafprozessordnung, StPO; SR 312.0). Für Strafbefehle betreffend gemeinrechtliche Delikte und Steuerdelikte gelten somit dieselben Verjährungsregeln. Dies umso mehr, als nicht ausgeschlossen ist, dass im gleichen Strafbefehl sowohl Steuerstraftatbestände als auch andere Delikte beurteilt werden. Dies hat zur Folge, dass bei Steuerdelikten die Verjährungsfrist bei Erlass eines Strafbefehls endet, wenn innert 10 Tagen keine gültige Einsprache erhoben wird, denn dann wird der Strafbefehl zum rechtskräftigen Urteil (Art. 354 Abs. 3 StPO). Hält die Staatsanwaltschaft nach einer Einsprache gegen den Strafbefehl an diesem fest und erhebt sie Anklage, so endet der Verjährungsverlauf erst mit dem Entscheid des erstinstanzlichen Gerichts. Schliesslich gelten auch bei einem Vergehen für die Gehilfenschaft und die Anstiftung dieselben Verfolgungsverjährungsfristen wie für Täterinnen und Täter. Artikel 235 Abs. 1 DStG verweist auf die allgemeinen Regeln des StGB, das keine spezielle Verjährungsfrist für Gehilfenschaft und Anstiftung vorsieht.

Art. 248d

Da die in diesem Entwurf vorgesehenen Verfolgungsverjährungsfristen teilweise vom geltenden Recht nach Artikel 333 StGB abweichen und bei Steuervergehen eine Verbindungsgeldstrafe eingeführt wird, wird aus Gründen der Rechtssicherheit und in Einhaltung des Rechtsgrundsatzes der «Lex mitior» im DStG eine Übergangsbestimmung eingefügt. Diese Bestimmung regelt, dass auf Fälle, die nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung beurteilt werden, aber frühere Steuerperioden betreffen, das neue Recht Anwendung findet, sofern es milder ist.

Da Artikel 229 für den Beginn der Verjährung auf das Ende der betreffenden Steuerperiode abstellt, ist nicht der Zeitpunkt, in welchem die Tat effektiv verübt wurde (z.B. das Einreichen der nicht wahrheitsgetreu ausgefüllten Steuererklärung) entscheidend. Um mit Artikel 229 kohärent zu sein, soll sich die Übergangsbestimmung an Artikel 229 orientieren. Damit sichergestellt wird, dass auch für die Vollstreckungsverjährung das mildere Recht zur Anwendung gelangt, soll die Übergangsbestimmung offen ausformuliert werden.

5. Vereinbarkeit mit dem Bundesrecht und Inkrafttreten

Um eine Symmetrie des Bundes- und des Kantonsrechts erreichen zu können, sollen die vorgeschlagenen Änderungen gleichzeitig in Kraft treten. Um die geforderte Berechenbarkeit der kantonalen Gesetzgebungsarbeiten sicherstellen zu können, hat der Bundesrat das Inkrafttreten der Gesetzesänderungen – in Absprache mit den Kantonen – auf den 1. Januar 2017 festgesetzt, um diesen genügend Zeit zur rechtlichen und operationellen Umsetzung zu geben, sodass für keine Steuerperiode eine Disharmonie entsteht. Dabei ist zu beachten, dass bis zu diesem Zeitpunkt nach wie vor die Regeln von Artikel 333 StGB gelten.

6. Finanzielle Auswirkungen

Die vorgeschlagenen Änderungen haben keinerlei finanzielle Konsequenzen.

7. Nachhaltige Entwicklung

Diese Gesetzesrevision hat keine erkennbaren Auswirkungen auf die nachhaltige Entwicklung.
