

12.036

**Botschaft  
zum Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG  
und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB**

vom 2. März 2012

---

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident  
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

2. März 2012

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Eveline Widmer-Schlumpf

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

---

## Übersicht

**Mit dieser Vorlage sollen zum einen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung und die Sanktionen für Vergehen im Sinne des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuchs (AT StGB) nachgeführt werden. Zum andern sollen kleinere Anpassungen, die aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts notwendig geworden sind, vorgenommen werden.**

Die von der Bundesversammlung am 5. Oktober 2001 beschlossene Verjährungsordnung im Strafrecht kennt für die Strafverfolgung kein Ruhen und keine Unterbrechung der Verjährung und damit auch keine relativen und absoluten Verjährungsfristen mehr, da die massgebende Bestimmung von Artikel 72 aStGB aufgehoben wurde. Diese Aufhebung hatte zur Folge, dass sich die Verjährungsfristen faktisch verkürzten, womit den Behörden weniger Zeit zur Verfolgung eines Deliktes zur Verfügung stand. Der Gesetzgeber erkannte diesen Umstand und verlängerte die Verjährungsfristen für die Straftatbestände im StGB. Die Verjährung tritt zudem nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

Durch die Aufhebung von Artikel 72 aStGB wurden auch im Nebenstrafrecht die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung gekürzt. Da es den Rahmen der Revision des AT StGB gesprengt hätte, diese Fristen in allen Bestimmungen des Nebenstrafrechts anzupassen, setzte die Bundesversammlung auf den 1. Oktober 2002 den Artikel 333 Absatz 5 Buchstaben a–d StGB (heute Art. 333 Abs. 6 Bst. a–d StGB) in Kraft, der bis zum Inkrafttreten individueller Anpassungen die Verjährungsfristen für die Strafverfolgung im Nebenstrafrecht schematisch verlängerte, so auch im DBG und im StHG. Die vorliegende Revision hat die Nachführung und individuelle Anpassung der Verjährungsordnung im DBG und im StHG zum Ziel.

Neben diesen Anpassungen sollen auch die Sanktionen der Vergehenstatbestände im DBG und im StHG im Sinne des revidierten Sanktionensystems des AT StGB nachgeführt werden.

Am 1. Januar 2007 ist das Bundesgerichtsgesetz (BGG) in Kraft getreten. Es legt in Artikel 107 Absatz 2 fest, dass das Bundesgericht bei Gutheissung einer Beschwerde selber entscheiden oder die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz oder an die erste Instanz zurückweisen kann. Zu dieser Bestimmung steht Artikel 73 Absatz 3 StHG im Widerspruch. Er sieht vor, dass das Bundesgericht bei einer begründeten Beschwerde diese nur aufheben kann und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen muss. In seiner Entscheidung vom 4. April 2008 nahm das Bundesgericht Bezug auf diese Rechtslage und entschied, dass Artikel 107 Absatz 2 BGG als jüngeres Gesetz dem Artikel 73 Absatz 3 StHG vorgehe, weshalb Letzterer aufgehoben werden könne.

---

*Bereits 2003 hielt das Bundesgericht zudem fest, dass die Kantone verpflichtet sind, für die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen und als unmittelbare Vorinstanz des Bundesgerichts obere kantonale Instanzen einzusetzen. Mittlerweile haben alle Kantone diese Verpflichtung erfüllt. Artikel 146 DBG kann deshalb redaktionell angepasst werden.*

*In der Anhörung fand die grundsätzliche Stossrichtung der Revisionsvorlage uneingeschränkte Zustimmung. Die verfahrensrechtlichen Nachführungen (ohne steuerstrafrechtlichen Bezug) wurden ausnahmslos begrüsst. In Bezug auf die steuerstrafrechtlichen Revisionspunkte wurden einzelne Präziserungs- und Änderungsvorschläge vorgebracht.*

*Die Revisionsvorlage hat weder auf den Bund noch auf die Kantone und Gemeinden finanzielle oder personelle Auswirkungen.*

# Botschaft

## 1 Grundzüge der Vorlage

### 1.1 Ausgangslage und geltendes Recht im DBG und im StHG vor Inkrafttreten der Revision des AT StGB

#### 1.1.1 Verfolgungsverjährung

Vor dem Inkrafttreten von Artikel 333 Absatz 5 aStGB<sup>1</sup> am 1. Oktober 2002 verjährte die Strafverfolgung im DBG<sup>2</sup> und im StHG<sup>3</sup> bei *Verfahrenspflichtverletzungen zwei Jahre* und bei *versuchter Steuerhinterziehung vier Jahre* nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde. 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.

#### 1.1.2 Vergehenssanktionen

Vor dem Inkrafttreten von Artikel 333 StGB per 1. Januar 2007 lautete die Sanktion für Steuervergehen im DBG und im StHG *Gefängnis oder Busse bis 30 000 Franken*. Gemäss Artikel 36 aStGB dauerte die Gefängnisstrafe mindestens drei Tage und höchstens drei Jahre, es sei denn, das Gesetz sehe ausdrücklich eine längere Dauer vor. Zudem war es möglich, Freiheitsstrafe und Busse zu verbinden (vgl. Art. 50 Abs. 2 aStGB).

<sup>1</sup> SR 311.0. Absatz 6 in seiner Fassung vom 1.1.2007 entspricht dem Absatz 5, der bereits auf den 1. Oktober 2002 in Kraft trat. Da vor dem 1.1.2007 ein neuer Absatz 5 eingeschoben wurde, kam es zu einer Umnummerierung der Absätze von Art. 333 StGB.

<sup>2</sup> SR 642.11

<sup>3</sup> SR 642.14

### 1.1.3

## Artikel 333 StGB in der Fassung vom 1. Januar 2007

*Artikel 333 StGB*, der die Anwendung des AT StGB auf andere Bundesgesetze regelt, lautet heute wie folgt:

<sup>1</sup> *Die allgemeinen Bestimmungen dieses Gesetzes finden auf Taten, die in andern Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung, als diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen.*

<sup>2</sup> *In den anderen Bundesgesetzen werden ersetzt:*

- a. *Zuchthaus durch Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr;*
- b. *Gefängnis durch Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe;*
- c. *Gefängnis unter sechs Monaten durch Geldstrafe, wobei einem Monat Freiheitsstrafe 30 Tagessätze Geldstrafe zu höchstens 3000 Franken entsprechen.*

<sup>3</sup> *Wird Haft oder Busse oder Busse allein als Höchststrafe angedroht, so liegt eine Übertretung vor. Die Artikel 106 und 107 sind anwendbar. Vorbehalten bleibt Artikel 8 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974<sup>4</sup> über das Verwaltungsstrafrecht. Eine Übertretung ist die Tat auch dann, wenn sie in einem anderen Bundesgesetz, welches vor 1942 in Kraft getreten ist, mit einer Gefängnisstrafe bedroht ist, die drei Monate nicht übersteigt.*

<sup>4</sup> *Vorbehalten sind die von Absatz 2 abweichenden Strafdauern und Artikel 41 sowie die von Artikel 106 abweichenden Bussenbeträge.*

<sup>5</sup> *Droht ein anderes Bundesgesetz für ein Verbrechen oder Vergehen Busse an, so ist Artikel 34 anwendbar. Von Artikel 34 abweichende Bemessungsregeln sind nicht anwendbar. Vorbehalten bleibt Artikel 8 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht. Ist die Busse auf eine Summe unter 1 080 000 Franken begrenzt, so fällt diese Begrenzung dahin. Ist die angedrohte Busse auf eine Summe über 1 080 000 Franken begrenzt, so wird diese Begrenzung beibehalten. In diesem Fall ergibt der bisher angedrohte Bussenhöchstbetrag geteilt durch 3000 die Höchstzahl der Tagessätze.*

<sup>6</sup> *Bis zu ihrer Anpassung gilt in anderen Bundesgesetzen:*

- a. *Die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen werden um die Hälfte und die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen um das Doppelte der ordentlichen Dauer erhöht.*
- b. *Die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, werden um die ordentliche Dauer verlängert.*
- c. *Die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung werden aufgehoben. Vorbehalten bleibt Artikel 11 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht.*
- d. *Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.*
- e. *Die Vollstreckungsverjährungsfristen für Strafen bei Verbrechen und Vergehen werden beibehalten, und diejenigen für Strafen bei Übertretungen werden um die Hälfte verlängert.*

f. *Die Bestimmungen über das Ruhen der Vollstreckungsverjährung werden beibehalten, und diejenigen über die Unterbrechung werden aufgehoben.*

<sup>7</sup> *Die in andern Bundesgesetzen unter Strafe gestellten Übertretungen sind strafbar, auch wenn sie fahrlässig begangen werden, sofern nicht nach dem Sinne der Vorschrift nur die vorsätzliche Begehung mit Strafe bedroht ist.*

## **1.2                                    Geltendes Recht im DBG und im StHG nach Inkrafttreten von Artikel 333 StGB**

### **1.2.1                                 Verfolgungsverjährung**

Die Folge des Inkrafttretens von Artikel 333 Absatz 5 aStGB bzw. Artikel 333 Absatz 6 StGB war, dass sich die Verfolgungsverjährungsfristen ab dem 1. Oktober 2002 verlängerten.

Für die Übertretungen 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 Absatz 6 Buchstabe 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.<sup>5</sup> Diese Rechtsprechung muss auch für die direkten Steuern Gültigkeit haben.

### **1.2.2                                 Wirkung des erstinstanzlichen Urteils**

Die Verfolgungsverjährung tritt 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) Verfol-

<sup>5</sup> BGE 134 IV 328: «Führt die Regelung von Artikel 333 Absatz 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.»

gungsverjährung profitieren kann.<sup>6</sup> Die Neuerung erhielt durch Artikel 333 Absatz 1 StGB auch für das Nebenstrafrecht im DBG und im StHG Geltung.

Da mit der Ausfällung eines erstinstanzlichen Urteils keine Verfolgungsverjährung mehr eintritt, besteht die theoretische Gefahr für die beschuldigte Person, dass ihr Verfahren übermässig lange andauern könnte. Der beschuldigten Person steht im Strafverfahren jedoch das Recht zu, sich auf das Verzögerungsverbot nach Artikel 8 der Bundesverfassung (Art. 4 aBV) sowie auf das Beschleunigungsgebot nach Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention<sup>7</sup> (EMRK) zu berufen. Damit kann der scheinbaren Gefahr, dass einem Rechtsmittelverfahren durch die Verjährungsbestimmungen keine zeitlichen Grenzen mehr gesetzt sind, wirksam begegnet werden.

### **1.2.3 Auswirkungen auf weitere Steuergesetze des Bundes**

Wie in der Übersicht ausgeführt, wirkte sich die Revision der Verfolgungsverjährungsordnung im AT StGB (Art. 333 StGB) auf das ganze Nebenstrafrecht des Bundes aus. Im Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009<sup>8</sup> wurden die Bestimmungen zur Verfolgungsverjährung revidiert und eine eigenständige Regelung eingeführt. Diese Gesetzesänderung trat am 1. Januar 2010 in Kraft. Die Verfolgungsverjährung im Mehrwertsteuerrecht ist somit nicht Gegenstand dieser Vorlage.

Auch die Verfolgungsverjährung im Bundesgesetz vom 27. Juni 1973<sup>9</sup> über die Stempelabgaben und im Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965<sup>10</sup> über die Verrechnungssteuer ist nicht Gegenstand der Vorlage, die sich nur auf die direkten Steuern beschränkt.

### **1.2.4 Vergehenssanktionen**

Artikel 333 Absatz 2 Buchstabe b StGB legt für die Vergehenstatbestände sodann als Sanktionen fest, dass diese anstelle von Gefängnis neu *mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe* bedroht sind.

## **1.3 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten**

### **1.3.1 Ausschluss der Geltung von Artikel 333 StGB im DBG und im StHG**

Als erste Lösungsmöglichkeit könnten die unterschiedlich langen Verfolgungsverjährungsfristen gemäss Artikel 333 StGB im DBG und im StHG korrigiert werden, indem die Anwendung von Artikel 333 Absatz 6 StGB in den beiden Steuergesetzen ausgeschlossen würde. Für die Verfolgungsverjährung würde dies bedeuten, dass

<sup>6</sup> Botschaft vom 21. September 1998 zur Revision des StGB, Ziffer 216.11 (BBl 1999 1979 ff.).

<sup>7</sup> SR 0.101

<sup>8</sup> SR 641.20

<sup>9</sup> SR 641.10

<sup>10</sup> SR 642.21

das ursprünglich geltende System mit den relativen und absoluten Verjährungsfristen sowie den Unterbrechungsgründen wiederum aufleben würde.

### **1.3.2 Übernahme der Konzeption gemäss der Revision des AT StGB und Anpassung der Verfolgungsverjährungsfristen**

Als zweite Lösungsmöglichkeit bietet sich an, die Konzeption, wie sie durch Artikel 333 StGB (seit dem 1. Oktober 2002) für das DBG und das StHG festgelegt ist, im Grundsatz zu übernehmen, gleichzeitig jedoch die Verfolgungsverjährungsfristen kohärent anzupassen. Diese zweite Lösungsmöglichkeit schliesst mit ein, dass die Ausfällung eines erstinstanzlichen (verurteilenden) Urteils vor Ablauf der Verfolgungsverjährungsfrist den Eintritt der Verjährung ausschliesst.

## **1.4 Die vorgeschlagene Neuregelung gemäss Anhörungsvorlage**

### **1.4.1 Verfolgungsverjährung**

In der Vorlage, welche in die Anhörung gegeben wurde, schlug das Eidgenössische Finanzdepartement die Umsetzung der zweiten Lösungsmöglichkeit vor. Das Grundkonzept des geltenden Artikels 333 StGB soll weitergeführt werden. Das heisst, auch im DBG und im StHG soll es künftig keine Unterbrechungsgründe mehr geben. Die Verfolgungsverjährung tritt zudem nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Bei den Verfolgungsverjährungen soll die Dauer der bisherigen absoluten Verjährungsfristen übernommen werden.

Unter den Begriff des «erstinstanzlichen Urteils» fallen ausschliesslich verurteilende Erkenntnisse<sup>11</sup> der zuständigen kantonalen (Steuer-)Behörde (Art. 182 Abs. 1 DBG) und der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde (Art. 188 Abs. 2 DBG). Für die Steuerhinterziehung bedeutet dies, dass die Bussenverfügung der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung als erstinstanzliches Urteil gilt, da diese Behörde im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens nach Abschluss der Untersuchung die erste Verfügung erlässt.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> BGE 134 IV 328 (insbes. 331).

<sup>12</sup> Fassung gemäss Art. 3 Ziff. 7 des Bundesbeschlusses vom 17. Dezember 2004 über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EU über die Assoziation an Schengen und an Dublin, in Kraft seit 1. März 2008 (AS 2008 447, BBl 2004 5965).

## 1.4.2 Sanktionen bei den Vergehen im DBG und im StHG

Artikel 333 StGB schreibt für Vergehen als Straffolge anstelle von *Gefängnis oder Busse bis zu 30 000 Franken* neu *Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe* vor.<sup>13</sup> In der Anhörungsvorlage wurde deshalb vorgeschlagen, diese Formulierung in den Artikeln 186 Absatz 1 und 187 Absatz 1 DBG sowie in Artikel 59 Absatz 1 StHG unverändert zu übernehmen.

## 1.5 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Eine der zentralen Neuerungen bei der Revision des Verfolgungsverjährungsrechts liegt darin, dass nach einem erstinstanzlichen Urteil keine Verjährung mehr eintreten kann. Gleichzeitig wurden auf das Institut des Ruhens und der Unterbrechung der Verjährungsfrist verzichtet und im Sinne einer Kompensation die Verfolgungsverjährungsfristen verlängert. Diese Neuerungen wurden im Revisionsverfahren des AT StGB allgemein begrüsst und als Erleichterung angesehen. In der Rechtspraxis tätige Personen begrüsst es insbesondere, dass sich niemand durch das blosses Ergreifen von Rechtsmitteln in die Verjährung retten kann.

Der Umstand, dass nach einem erstinstanzlichen Urteil keine Verjährung mehr eintreten kann, erlaubt eine adäquate Kürzung der Verjährungsfristen bei den Übertretungstatbeständen (vgl. auch Ziff. 1.7.6). Die vorgeschlagene Anpassung der Verfolgungsverjährungsfristen im DBG und im StHG rechtfertigt sich aber auch deshalb, weil aufgrund von Artikel 333 Absatz 6 StGB der Steuerbetrug (Vergehen) kürzeren Verjährungsfristen unterliegt als die Steuerhinterziehung (Übertretung). Diese Ungereimtheit wurde bisher erst durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts korrigiert und kann aus dem DBG und dem StHG nicht unmittelbar abgeleitet werden.

## 1.6 Anhörungsverfahren

Im Anhörungsverfahren wurden alle 26 kantonalen Finanzdirektorinnen und -direktoren, die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK), die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) sowie die Städtische Steuerkonferenz Schweiz begrüsst (29 Adressaten). Die Anhörung dauerte vom 15. Juni bis zum 31. August 2011.

*Alle* Anhörungsteilnehmenden begrüssen im Grundsatz die Stossrichtung der vorgeschlagenen Neuregelung(en). In wenigen Punkten wurden zusätzliche Präzisierungen und Anpassungen gewünscht. Diese betrafen folgende Themen:

- das Verhältnis des Nachsteuerverfahrens zum Strafsteuerverfahren (Verzicht im Nachsteuerverfahren auf die Unterscheidung zwischen relativer und absoluter Verjährung entsprechend dem System bei der Verfolgungsverjährung);

<sup>13</sup> Der vom Bundesrat am 30. Juni 2010 vorgelegte Vorentwurf für eine erneute Revision des AT StGB (u.a. Wiedereinführung der kurzen Freiheitsstrafen) hat keine Auswirkungen auf das hier vorgeschlagene Gesetzgebungsverfahren im DBG und im StHG.

- die zusätzliche Verkürzung der Verfolgungsverjährungsfristen auf die ursprünglichen *relativen* Verjährungsfristen;
- die Festlegung der Verfolgungsverjährungsfrist bei versuchter Steuerhinterziehung auf 8 Jahre;
- den Ausschluss der Möglichkeit, dass die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn *bei Übertretungen* ein erstinstanzliches Urteil (Verfügung) ergangen ist;
- die Anpassung von Artikel 185 DBG, der den Bezug und die Vollstreckungsverjährung von Bussen und Kosten im Strafsteuerverfahren regelt;
- die Möglichkeit, bei Vergehen eine bedingte Strafe mit einer Busse bis 30 000 Franken zu verbinden (Art. 42 Abs. 4 StGB);
- die Erweiterung des Bussenrahmens bei der Vergehensbusse (40 000/50 000 Franken);
- die Präzisierung der Übergangsbestimmungen im DBG und im StHG;
- die Gewährung einer Frist von *zwei Jahren* für die Anpassungen des kantonalen Rechts an die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen.

## 1.7 **Die vorgeschlagene Neuregelung unter Berücksichtigung der Stellungnahmen aus dem Anhörungsverfahren**

Der Bundesrat hat die im Anhörungsverfahren vorgebrachten Präziserungs- und Änderungsvorschläge geprüft und seine Vorlage in einzelnen Punkten angepasst. Festzuhalten ist, dass sich nach diesen Anpassungen nichts an der grundsätzlichen Ausrichtung der Vorlage ändert.

### 1.7.1 **Verhältnis Nachsteuerverfahren zum Strafsteuerverfahren**

Zahlreiche Anhörungsteilnehmende vertraten die Ansicht, mit der vorliegenden Revisionsvorlage sei auch das Verhältnis des Nachsteuerverfahrens zum Strafsteuerverfahren einer genaueren Überprüfung zu unterziehen. Dieser Vorschlag wurde damit begründet, dass trotz der vorgesehenen Verkürzung der Verfolgungsverjährungsfrist für die vollendete Steuerhinterziehung von 20 auf 15 Jahre weiterhin gilt, dass für eine mehr als 10 Jahre zurückliegende Steuerperiode zwar ein Strafsteuerverfahren, nicht aber ein Nachsteuerverfahren (vgl. Art. 152 Abs. 1 DBG; Art. 53 Abs. 2 StHG) *eingeleitet* werden kann.

Um diese Situation zu klären, schlugen einzelne Anhörungsteilnehmende deshalb vor, auf die Unterscheidung zwischen relativer und absoluter Verjährung bei der Nachsteuer zu verzichten und die Verjährungsfrist (bei der Nachsteuer) auf 15 Jahre zu fixieren. Der Bundesrat lehnt diesen Vorschlag jedoch ab. Ziel der Revision ist es, das DBG und das StHG – mit Blick auf die Rechtssicherheit – eindeutig und klar zu formulieren. Es sollen dabei nur kleine materielle Änderungen vorgenommen werden (individuelle Anpassung der schematisch verlängerten Verfolgungsverjährungsfristen bei den Übertretungen). Zwar könnte durch eine Verlängerung der

Nachsteuerverjährung auf 15 Jahre die Parallelität zur vorgeschlagenen Dauer der Verfolgungsverjährung erreicht werden. Eine Ausdehnung der Nachsteuererhebung von 10 auf 15 Jahre im Falle einer Selbstanzeige stand jedoch bei den Beratungen zur straflosen Selbstanzeige nie zur Diskussion.

Der Bundesrat schlägt deshalb vor, das geltende *Recht des Nachsteuerverfahrens unverändert zu belassen und die Verfolgungsverjährungsfristen im DBG und im StHG auf die ursprünglichen absoluten Verjährungsfristen festzusetzen*. Diese Lösung bedeutet eine einfache Korrektur der schematischen Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfristen durch Artikel 333 Absatz 6 StGB bei den Übertretungen und ein Beibehalten der bisherigen Regelung bei den Vergehen<sup>14</sup> (vgl. Tabelle in Ziff. 1.7.6).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass das Steuerstrafrecht einer generellen Überprüfung unterzogen werden soll.<sup>15</sup> Diese Arbeiten werden Gelegenheit geben, das Verhältnis des Nachsteuerverfahrens zum Strafsteuerverfahren zu überprüfen und – falls notwendig – Korrekturvorschläge vorzulegen.

Vor diesem Hintergrund lehnt der Bundesrat es auch ab, die Verfolgungsverjährungsdauer bei versuchter Steuerhinterziehung auf 8 Jahre (statt 6 Jahre) festzulegen oder die Verfolgungsverjährungsdauer generell auf die ursprüngliche relative Verjährungsdauer zu reduzieren, wie dies in je einer Stellungnahme vorgeschlagen wurde (vgl. Tabelle in Ziff. 1.7.6).

### **1.7.2 Anpassung von Artikel 185 DBG (Bezug und Verjährung von Bussen und Kosten)**

Die Vollstreckungsverjährung von im Strafsteuerverfahren festgesetzten Steuerbussen (und der Verfahrenskosten) folgt im geltenden Recht gemäss Artikel 185 Absatz 2 DBG den Regeln über die Bezugsverjährung, die in Artikel 121 DBG festgeschrieben sind. Nach Artikel 121 DBG verjähren *Steuerforderungen* (auch Nachsteuerforderungen) fünf Jahre nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist. Stillstand und Unterbrechung der Verjährung richten sich nach Artikel 120 Absätze 2 und 3. Die Verjährung tritt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind.

Auch diese Regelung erfuhr auf den 1. Oktober 2002 gemäss Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe e StGB eine Änderung. Neu wurden die Vollstreckungsverjährungsfristen für Strafen bei Übertretungen (Bussen) im DBG um die Hälfte verlängert. Die in Artikel 120 Absatz 2 DBG erwähnten Stillstandsgründe sind weiterhin zu beachten. Demgegenüber kann die Vollstreckungsverjährung nicht mehr unterbrochen werden (Art. 333 Abs. 6 Bst. f StGB).

Die konkrete Umsetzung dieser Änderungen wirft in der Praxis allerdings Fragen auf. Einerseits wird argumentiert, dass – in Anwendung von Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe e StGB – sowohl die relative als auch die absolute Verjährungsfrist

<sup>14</sup> Zur Umsetzung der Motionen Jositsch (08.3806) und Janiak (08.3930) will der Bundesrat im StGB und im Militärstrafgesetz (SR 321.0) die Verfolgungsverjährungsfristen bei Vergehen verlängern. Bei schwerwiegenden Vergehen soll die Verjährungsfrist von 7 auf 10 Jahre heraufgesetzt werden.

<sup>15</sup> Motion Schweiger (10.3493) «Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes». Die Motion wurde von beiden Räten angenommen (S 15.9.2010; N 1.3.2011).

gemäss altem Recht um die Hälfte zu verlängern sind. Damit gälte eine relative Verjährungsfrist von 7½ Jahren, welche durch Stillstandsgründe bis maximal 15 Jahre verlängert werden kann.<sup>16</sup> Der Bundesrat vertritt demgegenüber die Meinung, dass sämtliche Bestimmungen des DBG und des StHG zum Stillstand des Fristenlaufs weiterhin Geltung haben, da mit der Revision des Verjährungsrechts 2002 einzig die Bestimmungen über die Unterbrechung, nicht aber jene über den Stillstand aufgehoben wurden (vgl. Art. 333 Abs. 6 Bst. f StGB). Demnach verjähren Bussen und Kosten nach Ablauf von 7½ Jahren, sofern keine Stillstandsgründe eintreten. Falls Stillstandsgründe eintreten, tritt die Verjährung auf alle Fälle nach 10 Jahren ein (Art. 121 Abs. 3 DBG).

Da Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben e und f StGB Interpretationsspielraum offenlässt, ist eine reine Nachführung der Bestimmungen im DBG und im StHG kaum möglich. Davon abgesehen führt die Umsetzung der Regelung zu zwar ähnlichen, aber trotzdem in wesentlichen Punkten unterschiedlichen Verjährungsfristen für den Bezug von Bussen und Kosten einerseits und den Bezug von Nachsteuern andererseits. Eine neue eigenständige Verjährungsordnung für den Bezug von Bussen und Kosten aus einem Strafsteuerverfahren, die inhaltlich von den geltenden Verjährungsvorschriften für den Bezug der Nachsteuer abweicht, führt zu einer Verkomplizierung in der Praxis. Der Bundesrat lehnt deshalb eine solche Divergenz aus Praktikabilitätsgründen ab und zieht eine klare, einheitliche Regelung für den Bezug sämtlicher Forderungen aus dem DBG und dem StHG vor. Da, wie vorstehend erläutert, am geltenden Nachsteuerrecht keine Änderungen vorgenommen werden sollen, schlägt der Bundesrat vor, für den Bezug und die Verjährung von Bussen und Kosten aus einem Strafsteuerverfahren den Zustand vor Inkrafttreten von Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben e und f StGB wieder herzustellen. Dieses Ziel kann auf zwei Wegen erreicht werden:

- Die Bestimmungen von Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben e und f StGB werden in Artikel 185 DBG explizit als nicht anwendbar erklärt.
- Die Verjährungsregeln von Artikel 121 DBG werden in ausformulierter Form in Artikel 185 DBG übernommen, womit diese jüngere und spezialgesetzliche Regelung im DBG dem Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben e und f StGB vorgeht.

Mit Blick auf die Rechtssicherheit schlägt der Bundesrat vor, den zweiten Lösungsweg zu beschreiten.

### **1.7.3 Möglichkeit, bei Vergehen eine bedingte Strafe mit einer Busse zu verbinden**

Der Bundesrat begrüsst den Änderungsvorschlag aus der Anhörung, dass die Möglichkeit, bei Vergehen eine bedingte Strafe mit einer Busse zu verbinden, der Klarheit halber explizit im DBG und im StHG bei den Vergehenssanktionen festgehalten werden soll (Art. 42 Abs. 4 StGB). Entgegen den Meinungsäusserungen aus der Anhörung soll die Busse die 10 000 Franken gemäss Artikel 106 Absatz 1 StGB jedoch nicht übersteigen. Artikel 42 Absatz 4 StGB wurde geschaffen, damit die Gerichte im Bereich der Massendelinquenz bei der Ausfällung einer bedingten

<sup>16</sup> Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 185 DBG N. 5 ff.

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<sup>17</sup> erlaubt sie lediglich innerhalb der schuldangemessenen Strafe eine täter- und tatangemessene Sanktion, wobei die kombinierten Strafen in ihrer Summe schuldangemessen sein müssen.<sup>18</sup> Im Weiteren ist zu beachten, dass der Verbindungsgeldstrafe in quantitativer Hinsicht nur untergeordnete 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.<sup>19</sup>

Der Bundesrat weist darauf hin, dass die Frage der Bussenerhöhung im Zusammenhang mit der bereits erwähnten Motion Schweizer (10.3493) «Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes» nochmals überprüft werden kann.

#### **1.7.4 Präzisierung der Übergangsbestimmungen im DBG und im StHG**

Der Bundesrat teilt die Auffassung von Anhörungsteilnehmenden, dass die in die Anhörung gegebene Übergangsbestimmung im DBG und im StHG weiter präzisiert werden soll, um sicherzustellen, dass immer das mildere Recht zur Anwendung gelangt. Der überarbeitete Vorschlag orientiert sich an Artikel 389 StGB sowie an Artikel 184 DBG (vgl. Ziff. 2).

#### **1.7.5 Frist von zwei Jahren für die Anpassungen des kantonalen Rechts an die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen**

Der Bundesrat nimmt von dieser Forderung Kenntnis und wird dafür besorgt sein, den Kantonen genügend Zeit einzuräumen, damit Bundesrecht, Kantons- und Gemeinderecht gleichzeitig und mit einer genügend langen Umsetzungsfrist in Kraft treten können (vgl. Ziff. 2).

<sup>17</sup> BGE 134 IV 60 E. 7.3

<sup>18</sup> BGE 134 IV 1 E. 4.5.2

<sup>19</sup> Botschaft zur Änderung des Strafgesetzbuches in der Fassung vom 13. Dezember 2002 und des Militärstrafgesetzes in der Fassung vom 21. März 2003; BBl 2005 4699 ff.

1.7.6

**Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährungsfristen  
in DBG und StHG vor und nach Inkrafttreten  
der Revision des AT StGB und des vorliegenden  
Gesetzesentwurfs**

Widerhandlungen (Tatbestand/Deliktart)	Verjährungsbestimmungen bis 30.9.2002		Verjährung ab 1.10.2002	Gesetzesent- wurf
	relative Verjährung	absolute Verjährung	Art. 333 Abs. 6 StGB	
Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG, Art. 55 StHG) Übertretung	2 Jahre	3 Jahre	<b>4 Jahre</b>	<b>3 Jahre</b>
Vollendete Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG, Art. 56 Abs. 1 StHG) Übertretung	10 Jahre	15 Jahre	<b>20 Jahre</b>	<b>15 Jahre</b>
Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG, Art. 56 Abs. 2 StHG) Versuchte Übertretung	4 Jahre	6 Jahre	<b>8 Jahre</b>	<b>6 Jahre</b>
Verheimlichung und Beiseite- schaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren (Art. 178 DBG, Art. 56 Abs. 4 StHG) Übertretung	10 Jahre	15 Jahre	<b>20 Jahre</b>	<b>15 Jahre</b>
Steuerbetrug (Art. 186 DBG, Art. 59 StHG) Vergehen	10 Jahre	15 Jahre	<b>15 Jahre</b>	<b>15 Jahre</b>
Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 187 DBG, Art. 59 StHG) Vergehen	10 Jahre	15 Jahre	<b>15 Jahre</b>	<b>15 Jahre</b>
Bezug und Verjährung der Bussen und Kosten (Art. 185 DBG)	5 Jahre	10 Jahre	<b>7½ Jahre (ohne Stillstands- gründe)</b>  <b>7½ bzw. 10 Jahre (mit Still- stands- gründen)</b>	<b>5 Jahre (relativ)</b>  <b>10 Jahre (absolut)</b>

## 2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

### 2.1 Steuerstrafrechtliche Bestimmungen im DBG und im StHG

*Art. 182 Abs. 1 DBG und Art. 57<sup>bis</sup> Abs. 1 StHG*

Anstelle des Begriffs «Behörde» wird der Ausdruck «zuständige kantonale Behörde» verwendet. Dabei handelt es sich lediglich um eine Präzisierung.

*Art. 184 Absatz 1 DBG sowie Art. 58 Abs. 1 und 2 StHG*

Die schematische Verlängerung der Fristen gemäss Artikel 333 StGB wird bei der Verletzung von Verfahrenspflichten und bei der versuchten Steuerhinterziehung gekürzt. Neu verjährt die *Verletzung von Verfahrenspflichten drei Jahre* (Kürzung um ein Jahr) und bei *versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre* (Kürzung um zwei Jahre) nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden.

Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährt die Strafverfolgung neu *fünfzehn Jahre* nach Ablauf:

- der Steuerperiode, für die die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte, oder
- des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite geschafft wurden.

Diese Lösung bedeutet eine Verkürzung der Verjährungsdauer um fünf Jahre im Vergleich zur Ordnung gemäss Artikel 333 Absatz 6 StGB und eine gleichzeitige Umsetzung des Bundesgerichtsentscheids vom 16. Oktober 2008<sup>20</sup> (vgl. Ziff. 1.2.1, Anm. 5).

*Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG*

Nach dem Konzept des neuen Verfolgungsverjährungsrechts muss der geltende Artikel 184 Absatz 2 DBG aufgehoben werden, da die Unterbrechungsgründe entfallen. Neu soll, entsprechend Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe d StGB, die Verfolgungsverjährung für Übertretungen nicht mehr eintreten, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Als erstinstanzliches Urteil gilt die Verfügung, die durch die zuständige kantonale Behörde (Art. 182 Abs. 1 DBG) erlassen worden ist.

Anzumerken ist, dass für die Gehilfenschaft und die Anstiftung dieselben Verfolgungsverjährungsfristen gelten wie für Täterinnen und Täter. Das DBG und das StHG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB, welches für Gehilfenschaft und Anstiftung keine speziellen Verfolgungsverjährungsfristen vorsieht.

Für Artikel 58 Absatz 3 StHG gelten dieselben Überlegungen.

<sup>20</sup> BGE 134 IV 328

*Art. 185 DBG*

Siehe Ziffer 1.7.2.

*Art. 186 Abs. 1 und Art. 187 Abs. 1 DBG sowie Art. 59 Abs. 1 StHG*

Anstelle von Gefängnis oder Busse bis zu 30 000 Franken lautet die Sanktion neu:

*... wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. Eine bedingte Strafe kann mit Busse bis zu 10 000 Franken verbunden werden.*

Diese Formulierung entspricht bereits geltendem Recht (Art. 333 Abs. 2 Bst. b StGB). Die Möglichkeit, eine bedingte Strafe mit einer Busse zu verbinden, entspricht der Mehrzahl der Meinungsäusserungen in der Anhörung. Für die Festlegung des Bussenrahmens wird auf die Ausführungen in Ziffer 1.7.3 verwiesen.

*Art. 189 Abs. 1 DBG und Art. 60 Abs. 1 StHG*

Die Strafverfolgung für Steuervergehen (Steuerbetrug nach Art. 186 und Veruntreuung von Quellensteuern nach Art. 187 DBG) 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.

Für Artikel 60 Absatz 1 StHG gelten dieselben Überlegungen.

*Art. 189 Abs. 2 DBG und Art. 60 Abs. 2 StHG*

Da wie bei den Übertretungen auch für die Vergehen die Unterbrechungsgründe entfallen, sind diese in Artikel 189 Absatz 2 DBG zu streichen. Diese Feststellung gilt auch für Artikel 60 Absatz 2 StHG.

Neu soll auch bei den Vergehen gelten, dass im Sinne von Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe d StGB die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Für das Verfahren verweist das DBG in Artikel 188 Absatz 2 auf die Vorschriften der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007<sup>21</sup> (StPO). Für *Strafbefehle* betreffend gemeinrechtliche Delikte und Steuerdelikte gelten somit dieselben Verjährungsregeln. Dies umso mehr, als nicht ausgeschlossen ist, dass im gleichen Strafbefehl sowohl Steuerstrafatbestände 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. Das DBG und das StHG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB.

<sup>21</sup> SR 312.0

### *Art. 220b DBG und Art. 78e StHG*

Da die vorgeschlagenen Verfolgungsverjährungsfristen teilweise vom geltenden Recht nach Artikel 333 StGB abweichen, wird aus Gründen der Rechtssicherheit im DBG und im StHG eine Übergangsbestimmung eingefügt. Diese Bestimmung regelt, dass auf Fälle, die nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung beurteilt werden, das neue Recht Anwendung findet, sofern es milder ist.

Da Artikel 184 DBG 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 184 DBG kohärent zu sein, soll sich die Übergangsbestimmung an Artikel 184 DBG orientieren. Damit sichergestellt wird, dass auch für die Vollstreckungsverjährung das mildere Recht zur Anwendung gelangt, soll die Übergangsbestimmung offen ausformuliert werden.

Für Artikel 78e StHG gelten dieselben Überlegungen.

### *Art. 72p StHG* Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung vom ...

Nach Artikel 129 BV unterliegen die Steuerpflicht, der Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuer, das *Verfahrensrecht* und das *Steuerstrafrecht* der Harmonisierungskompetenz des Bundes. Um eine Symmetrie des Bundes- und des Kantonsrechts erreichen zu können, sollen die vorgeschlagenen DBG- und StHG-Änderungen gleichzeitig in Kraft treten.<sup>22</sup>

Um die geforderte Berechenbarkeit der kantonalen Gesetzgebungsarbeiten sicherstellen zu können, wird der Bundesrat das Inkrafttreten der Gesetzesänderungen – in Absprache mit den Kantonen – so wählen, dass diesen genügend Zeit zur rechtlichen und operationellen Umsetzung verbleibt, 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.*

## **2.2 Weitere formelle Anpassungen im DBG und im StHG**

### **2.2.1 Streichung von Artikel 73 Absatz 3 StHG**

Artikel 73 Absatz 3 StHG und Artikel 107 Absatz 2 BGG regeln die Art der Verfahrenserledigung, wenn das Bundesgericht eine Beschwerde in Steuerfragen gutheisst (kassatorisches oder reformatorisches Urteil). Die beiden Gesetzesbestimmungen lauten im geltenden Recht wie folgt:

- *Art. 73 Abs. 3 StHG:* «Erweist sich die Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück.»

<sup>22</sup> Vgl. auch Artikel 72i StHG, eingefügt durch das BG vom 20.3.2008 über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.

- *Art. 107 Abs. 2 BGG*: «Heisst das Bundesgericht die Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat.»

Seit dem Inkrafttreten des BGG am 1. Januar 2007 widersprach somit Artikel 73 Absatz 3 StHG dem Artikel 107 Absatz 2 BGG. Zu beachten ist, dass Artikel 73 Absatz 3 StHG im Verhältnis zu dem bis Ende 2006 geltenden Bundesrechtspflegegesetz (OG) als Spezialgesetz (*lex specialis*) galt und somit dem OG vorging.

Unter dem Geltungsbereich des BGG, welches das OG abgelöst hat, wird Artikel 73 Absatz 3 StHG jedoch gemäss dem Prinzip, wonach das jüngere (gleichrangige) Gesetz dem älteren Gesetz vorgeht (*Lex-posterior*-Prinzip), nicht mehr angewandt. Denn das BGG ist im Vergleich zum StHG das jüngere Gesetz.

Das Bundesgericht hat in zwei Entscheiden aus den Jahren 2008<sup>23</sup> und 2009<sup>24</sup> diese Sichtweise ausdrücklich bestätigt und gestützt. Zusätzlich hat es festgehalten, dass Artikel 73 Absatz 3 StHG bereits im Zusammenhang mit der Einführung des BGG hätte gestrichen werden müssen.

Folglich wird vorgeschlagen, Artikel 73 Absatz 3 StHG zu streichen.

## 2.2.2 Änderung von Artikel 146 DBG

Das Beschwerdeverfahren für die direkte Bundessteuer wird im DBG in den Artikeln 140–146 geregelt. Die beiden zentralen Bestimmungen lauten wie folgt:

- *Art. 145 Abs. 1 DBG*: «Das kantonale Recht kann den Weiterzug des Beschwerdeentscheides an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz vorsehen.»
- *Art. 146 DBG*: «Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission oder, im Fall von Artikel 145, der Entscheid einer weiteren kantonalen Beschwerdeinstanz kann durch Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Das Beschwerderecht steht auch der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu.»

Nach den kantonalen Verfahrensordnungen ist heute in jedem Kanton der Weiterzug des Beschwerdeentscheides der Rekurskommission an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Sinne von Artikel 145 Absatz 1 DBG vorgesehen. Artikel 146 DBG kann deshalb redaktionell wie folgt angepasst werden:

*Art. 146 DBG:*

*Gegen Entscheide letzter kantonomer Instanzen kann nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005<sup>25</sup> beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden. Zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist auch die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer berechtigt.*

<sup>23</sup> BGE 134 II 186, E. 1.5.3

<sup>24</sup> BGE 135 II 260, E. 1.3.2

<sup>25</sup> SR 173.110

### 2.2.3 Streichung von Artikel 205c DBG

Am 25. September 2009 beschlossen die eidgenössischen Räte eine Änderung der Artikel 39 und 215 DBG, wonach die Folgen der kalten Progression jährlich auszugleichen sind<sup>26</sup>, sowie eine Übergangsbestimmung (Art. 205c DBG) mit folgendem Wortlaut:

*«Das Eidgenössische Finanzdepartement passt die Tarifstufen und die Abzüge für das Steuerjahr 2010 an den Landesindex der Konsumentenpreise an, falls diese Änderung spätestens in der Sommersession 2009 verabschiedet wird und die Referendumsfrist unbenützt abläuft. Andernfalls erfolgt die erste Anpassung für das Steuerjahr 2011.»*

Bekanntlich wurde die Gesetzesänderung nicht in der Sommersession 2009, sondern erst in der Herbstsession, am 25. September 2009, vom Parlament verabschiedet. Die Änderung trat am 1. Januar 2011 in Kraft. Artikel 205c DBG ist somit überflüssig geworden und kann gestrichen werden.

### 2.2.4 Streichung von Artikel 206 DBG

Mit der Einführung des DBG am 1. Januar 1995 erfolgte für die juristischen Personen ein Wechsel von der *Pränumerando*-Besteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung zur *Postnumerando*-Besteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung. Für juristische Personen war dieser Wechsel mit Inkrafttreten des DBG zwingend. Um beim Wechsel Besteuerungslücken in den Jahren 1994 und 1995 vermeiden zu können, wurde als Übergangsbestimmung Artikel 206 DBG eingeführt. Diese Bestimmung regelt das sog. Differenzsteuerverfahren.<sup>27</sup> Vor dem Hintergrund der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren gemäss Artikel 120 Absatz 4 DBG (31. Dezember 1995 + 15 Jahre = 1. Januar 2011) und der Verwirklichungsfrist von 15 Jahren für die Festlegung der Nachsteuer (Art. 152 Abs. 3 DBG) können im Jahr 2011 keine übergangsrechtlichen Fälle mehr veranlagt werden. Artikel 206 DBG kann daher ersatzlos gestrichen werden.

Artikel 77 StHG regelt den gleichen Zusammenhang für die Kantone. Da die Kantone jedoch den Wechsel erst per 1. Januar 2001 umsetzen mussten, kann und soll dieser übergangsrechtliche Artikel frühestens per 1. Januar 2016 gestrichen werden.

### 2.2.5 Verwendung von Abkürzungen im DBG

In Erlassen müssen sämtliche Abkürzungen und Kurzwörter beim ersten Auftreten mit dem vollen Wortlaut eingeführt werden.<sup>28</sup> Abkürzungen und Kurzwörter sind zu verwenden, wenn sie bekannt sind, erfahrungsgemäss richtig verstanden werden sowie den Text kürzer und übersichtlicher machen.

Vorliegend wird vorgeschlagen, im DBG die beiden Ausdrücke «Eidgenössisches Finanzdepartement» und «Eidgenössische Steuerverwaltung» nach ihrem ersten Auftreten durch die beiden Abkürzungen «EFD» und «ESTV» zu ersetzen. Beide

<sup>26</sup> BBl 2009 6665

<sup>27</sup> Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 206 DBG N 6 ff.

<sup>28</sup> Schreibweisungen der Bundeskanzlei, 1. Auflage 2008, Randziffern 411 und 413.

Abkürzungen sind hinlänglich bekannt und ihre Einführung verbessert die Lesbarkeit und Übersichtlichkeit der betreffenden Bestimmungen im DBG. Angemerkt sei, dass auch das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene (revidierte) Mehrwertsteuergesetz (Teil A) in diesem Sinne bereinigt wurde.

Die Ausdrücke, welche durch die Abkürzungen «EFD» und «ESTV» ersetzt werden, kommen im DBG zum ersten Mal in Artikel 32 Absatz 2 («EFD») und Artikel 85 Absatz 1 («ESTV») vor. Die Abkürzungen sollen dort eingeführt und nachher konsequent verwendet werden. Die Umsetzung der entsprechenden Generalanweisung ist Sache der Bundeskanzlei.<sup>29</sup>

## **2.2.6 Streichung einer überflüssig gewordenen Verweisung im DBG und StHG**

Artikel 126 Absatz 3 DBG (wie auch Art. 42 Abs. 3 StHG) verweist am Ende für die Art und Weise der Führung, der Aufbewahrung und der Edition von Geschäftsbüchern und Aufstellungen auf die Bestimmungen des Obligationenrechts<sup>30</sup> und zitiert in der Klammer die Artikel 957 und 963 Absatz 2 OR. Artikel 957 OR regelt die Pflicht zur Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher. Mit dem Inkrafttreten der Zivilprozessordnung<sup>31</sup> wurde Artikel 963 OR am 1. Januar 2011 aufgehoben. Sein Absatz 2 regelte, wie die Geschäftsbücher, Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz vorgelegt (ediert) werden müssen, wenn diese von einem Gericht oder einer Behörde herausverlangt und in elektronischer Form aufbewahrt werden. Es wird vorgeschlagen, den überflüssig gewordenen Verweis auf die Edition im Text und auf Artikel 963 Absatz 2 OR in der Klammer von Artikel 126 Absatz 3 DBG zu streichen.

Für Artikel 42 Absatz 3 StHG gelten dieselben Überlegungen.

## **3 Auswirkungen auf den Bund, die Kantone und die Gemeinden**

Die Vorlage hat weder auf Bundes- noch Kantons- oder Gemeindeebene finanzielle oder personelle Auswirkungen.

## **4 Verhältnis zur Legislaturplanung**

Die Vorlage ist in der Botschaft vom 25. Januar 2012<sup>32</sup> zur Legislaturplanung 2011-2015 nicht angekündigt. Da es sich bei diesen Anpassungen des DBG und des StHG an den revidierten AT StGB um eine Vorlage von eher untergeordneter Bedeutung handelt, verzichtete das EFD auf ein Einbringen in die Legislaturplanung.

<sup>29</sup> Falls der Gegenvorschlag zur Initiative «Sicheres Wohnen im Alter» gemäss Bearbeitungsstand vom 14. April 2011 angenommen wird, verschiebt sich die Einführung der Abkürzung «EFD» auf Artikel 39 Absatz 2 DBG.

<sup>30</sup> SR 220

<sup>31</sup> SR 272

<sup>32</sup> BBl 2012 481

## **5**

### **Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz**

Die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen haben keine Auswirkungen auf die internationalen Verpflichtungen der Schweiz sowie auf das internationale Recht.

## **6**

### **Verfassungsmässigkeit**

Bei den direkten Steuern verleiht Artikel 128 BV dem Bund die Befugnis, eine direkte Steuer auf dem Einkommen natürlicher Personen und auf dem Reinertrag der juristischen Personen zu erheben. Artikel 129 BV gibt dem Bund den Auftrag, für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden zu sorgen. Gegenstand der Harmonisierung sind die Steuerpflicht, der Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuer, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Die vorgeschlagenen Anpassungen und Änderungen betreffen das Steuerstrafrecht sowie das Verfahrensrecht und sind folglich durch die Harmonisierungskompetenz des Bundes gedeckt.

