

Schweizerisches Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht unter dem Aspekt der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren und der Verfahrensgarantien gemäss EMRK



Hélène Staudt

Hélène Staudt, lic. iur., diplomierte Steuerexpertin, ist geschäftsführende Partnerin und Verwaltungspräsidentin der REFIDAR MOORE STEPHENS AG (www.ms-zurich.com), einer Treuhandfirma. Sie ist seit über 25 Jahren im Bereich der Steuer- und Rechtsberatung tätig und beschäftigt sich vor allem mit nationalen und internationalen Steuerfragen für natürliche und juristische Personen. Sie hat das Nachdiplom-studium "Executive Master of Economic Crime Investigation" 2005 an der HSLU Luzern abgeschlossen.

Das geltende Steuerstrafrecht lässt sich in drei Bereiche einteilen: Die Verletzung von Verfahrenspflichten, Übertretungen (Steuerhinterziehung) sowie Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern). Bei den ersten beiden Bereichen handelt es sich um Übertretungen, welche durch die Steuerbehörden verfolgt werden. Die Steuervergehen fallen hingegen in die Zuständigkeit der kantonalen Justizbehörden, deren Verfahren sich nach dem kantonalen Strafprozessrecht richtet. Die Verletzung von Verfahrenspflichten, sei dies durch den Steuerpflichtigen oder durch Dritte, kann mit CHF 1'000 – 10'000 gebüsst werden. Es stellt sich die Frage, ob diese Ordnungsbussen als Verwaltungszwang oder als echte Strafen zu qualifizieren sind. Die Bejahung eines strafrechtlichen Charakters der steuerlichen Ordnungsbussen hat die Anwendung strafrechtlicher und prozessualer Grundsätze und insbesondere der EMRK zur Folge. Im Rahmen dieser Arbeit wird festgestellt, dass es sich beim schweizerischen Strafsteuerverfahren um ein Kriminaldelikt handelt und dass die Sanktion als echte Strafe qualifiziert mit der Folge, dass bei der Ahndung die Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 EMRK zu beachten sind. Hinsichtlich Nachsteuerverfahren sowie auch Ordnungsbussen hat der EGMR noch nicht definitiv entschieden. Es ist jedoch nur eine Frage der Zeit bis der EGMR Art. 6 EMRK auf das verwaltungsrechtliche Steuerverfahren und somit auch auf das Nachsteuerverfahren für anwendbar erklärt.

Im Rahmen des Nach- und Strafsteuerverfahrens wird überprüft, wie sich die Erkenntnisse der Behörden aus dem Nachsteuerverfahren auf das Strafsteuerverfahren auswirken resp. wie sie dort einfließen. Einerseits stellt sich die Frage, ob der beschuldigte Steuerpflichtige – im Hinblick auf das Strafsteuerverfahren – seine Mitwirkung bereits im Nachsteuerverfahren verweigern kann und andererseits, ob die im Nachsteuerverfahren – unter bestehender Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen – gewonnen Erkenntnisse im Strafverfahren verwendet werden dürfen oder ob ein Verbot der Verwertung der gewonnenen Beweise besteht. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen fällt nach einhelliger Auffassung spätestens ab Einleitung des Strafverfahrens

dahin. Ein Beweisverwertungsverbot erscheint dann als gerechtfertigt soweit sie im Nachsteuerverfahren gewonnenen Beweise die beschuldigte Person belasten. Das Ergebnis der erzwungenen Mitwirkung muss ausser Betracht gelassen werden, es sei denn die beschuldigte Person erklärt sich mit der Verwertung einverstanden, nachdem sie auf das strafprozessuale Mitwirkungsverweigerungsrecht hingewiesen worden ist.

Die Vorschläge der Expertenkommission scheinen aus rechtlicher Sicht überzeugend; aus praktischer Sicht ist es allerdings fraglich wie die Steuerbehörden in Zukunft ein Nach- und Strafsteuerverfahren durchführen möchten; der Steuerpflichtige wird kaum mehr freiwillig mitwirken, wenn er bereits im Nachsteuerverfahren darauf hingewiesen wird, dass die Möglichkeit besteht, dass ein Steuerhinterziehungsverfahren eingeleitet werden könnte und dass er im Hinblick auf dieses Verfahren keine Aussagen machen muss.

Abschliessend stellt sich die Frage, ob nicht das gesamte schweizerische Steuersystem den heutigen Gegebenheiten angepasst werden muss, so dass die (benötigte) Mitwirkung des Steuerpflichtigen reduziert oder sogar vermieden werden kann. Als weniger drastische Massnahme wird die Einführung einer besonderen Strafgerichtsbarkeit für Steuern vorgeschlagen, dem die Durchführung des Strafsteuerverfahrens – mit sämtlichen notwendigen Zwangsmassnahmen unter Einhaltung der rechtsstaatlichen Garantien – obliegen würde.

Auf jeden Fall ist das heutige Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht derart anzupassen, dass die strafprozessualen Garantien bereits im Nachsteuerverfahren berücksichtigt werden müssen. Um die Waffengleichheit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden wieder herzustellen, sind den Steuerbehörden gewisse Zwangsmittel in die Hand zu geben es sei denn es wird in Kauf genommen, dass Steuerüber tretungen und - vergehen grundsätzlich als Kavaliersdelikt betrachtet und nur in grösseren Fällen geahndet werden.