Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Die Einsamkeit des Ermittlers im Steuerstrafrecht

SEBWK-SEECI, Bern
04.11.2011

Die Einsamkeit des Steuerermittlers

1. Zuständigkeiten
2. Die ASU
3. Schnittstellen: das Ein und Aus bei der ASU
4. Besonderheiten I: Steuergeheimnis
5. Besonderheiten II: Beschlagnahmungen
6. Besonderheiten III: Verwertungsverbot
7. Erkenntnisse
8. Konsequenzen

1. Zuständigkeiten

Grundsatz 1: Delegation an die Kantone

Art. 2 DBG: **Veranlagungs- und Bezugskompetenz der Kantone**, unter Bundesaufsicht

Art. 104 DBG: Leitung und Überwachung durch KSTV > Veranlagungsbehörden

Art. 104 Abs. 2 DBG: verwaltungsunabhängige kantonale Steuerrekurskommission > Rechtsweg

Art. 182 Abs. 4 DBG: Kantonale Stelle verfolgt Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung im Verwaltungsverfahren

Art. 188 Abs. 1 DBG: Anzeigepflicht der KSTV an kantonale Strafbehörde

1. Zuständigkeiten

Grundsatz 2: Aufsicht durch ESTV

Art. 2 DBG: **Bundesaufsicht** über Veranlagung und Bezug durch Kantone

Art. 102 / 103 DBG: Aufsicht durch EFD / ESTV

- Vorschriften zur einheitlichen Anwendung DBG
- Anordnung / Durchführung von Untersuchungen
- Veranlagungseröffnung verlangen

Art. 183 Abs. 2 und 188 Abs. 4 DBG: ESTV kann die Strafverfolgung verlangen, bei Steuerhinterziehung ist ihr die Verfügung zu eröffnen

1. Zuständigkeiten

Besonderheit: Eigene Kompetenzen der ESTV

Art. 190 DBG: schwere Steuerwiderhandlungen

Haupttat, Anstiftung, Beihilfe

- **Untersuchungskompetenz der ESTV**

  Ausnahme von kantonaler Kompetenz (sachlich begrenzte Rücknahme der Delegation)

  fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge, Steuerbetrug

  Verfahren nach **Verwaltungsstrafrecht**

Art. 67 VStG: Steuerwiderhandlungen VStG

- Verfolgende und urteilende Behörde: ESTV

  grundsätzlich Bundeskompetenz, auf Verlangen: kantonales Strafgericht

1. Zuständigkeiten

Beendigung Untersuchungsverfahren (Art. 194 DBG)

- Bericht:
  - kein Rechtsmittel
  - Anträge auf Ergänzung der Untersuchung
  - Akteneinsicht
- KSTV: Durchführung Hinterziehungsverfahren
  - Wechsel der Zuständigkeit
  - ESTV: Aufsichtsrechte, v.a. Beschwerderecht gegen (Bussen)verfügung
  - ESTV: bleibt zuständig für Aufhebung von Beschlagnahmungen
- Abweichungen Erkenntnisse Strafverfahren / Nachsteuerverfahren: möglich, Beweisverwertungsverbot

1. Zuständigkeiten

Ergebnis

- Die Steuerstrafverfahren betreffend direkte Steuern (Einkommen und Vermögen) werden durch die kantonalen Steuerverwaltungen geführt.
  - Keine Zwangsmassnahmen
- Die Strafverfahren wegen Widerhandlungen betreffend die indirekten Steuern (MWST, VSt, Stempelabgaben) werden durch die ESTV geführt.
  - Zwangsmassnahmen
- Die Untersuchungen bei Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen (fortgesetzte Hinterziehung grosser Beträge; Steuerbetrug) werden durch die ESTV geführt.
  - Zwangsmassnahmen

2. Die ASU

Wer

- Abteilung innerhalb der Hauptabteilung DVS der ESTV
- 18 Personen
  - 1 Team Deutschschweiz mit 2 Ermittlerinnen, 5 Ermittlern und 1 Teamchef
  - 1 Team Romandie/Tessin mit 2 Ermittlern italienischer und 3 Ermittlern französischer Sprache sowie 1 Teamchef
  - „Juristenbüro“ mit 2 Juristinnen und Abteilungschef
  - 1 Sekretärin
- „Sitz“ bei der ESTV in Bern
- Aussenbüros (ad hoc) in Genf, Lausanne, Lugano, Sion, St. Gallen, Zürich

2. Die ASU

Was

- Besondere Steueruntersuchungen nach Art. 190 ff. DBG, unter Anwendung der Art. 19 bis 50 VStR (ausgenommen Art. 19 Bst. 3)
- Verfahren nach VStrR im Bereich der VSt und der Stempelabgaben
- Aufsicht über die Kantone hinsichtlich der gleichmässigen Anwendung des Steuerstrafrechts
- ~~MWST~~ ➡ Abteilung Recht der HA MWST
- 2003 bis 2011:
  - 68 natürliche Personen und 38 juristische Personen in Untersuchungen
  - Durchschnittlich CHF 59 Mio. Nachsteuern und Bussen pro Jahr

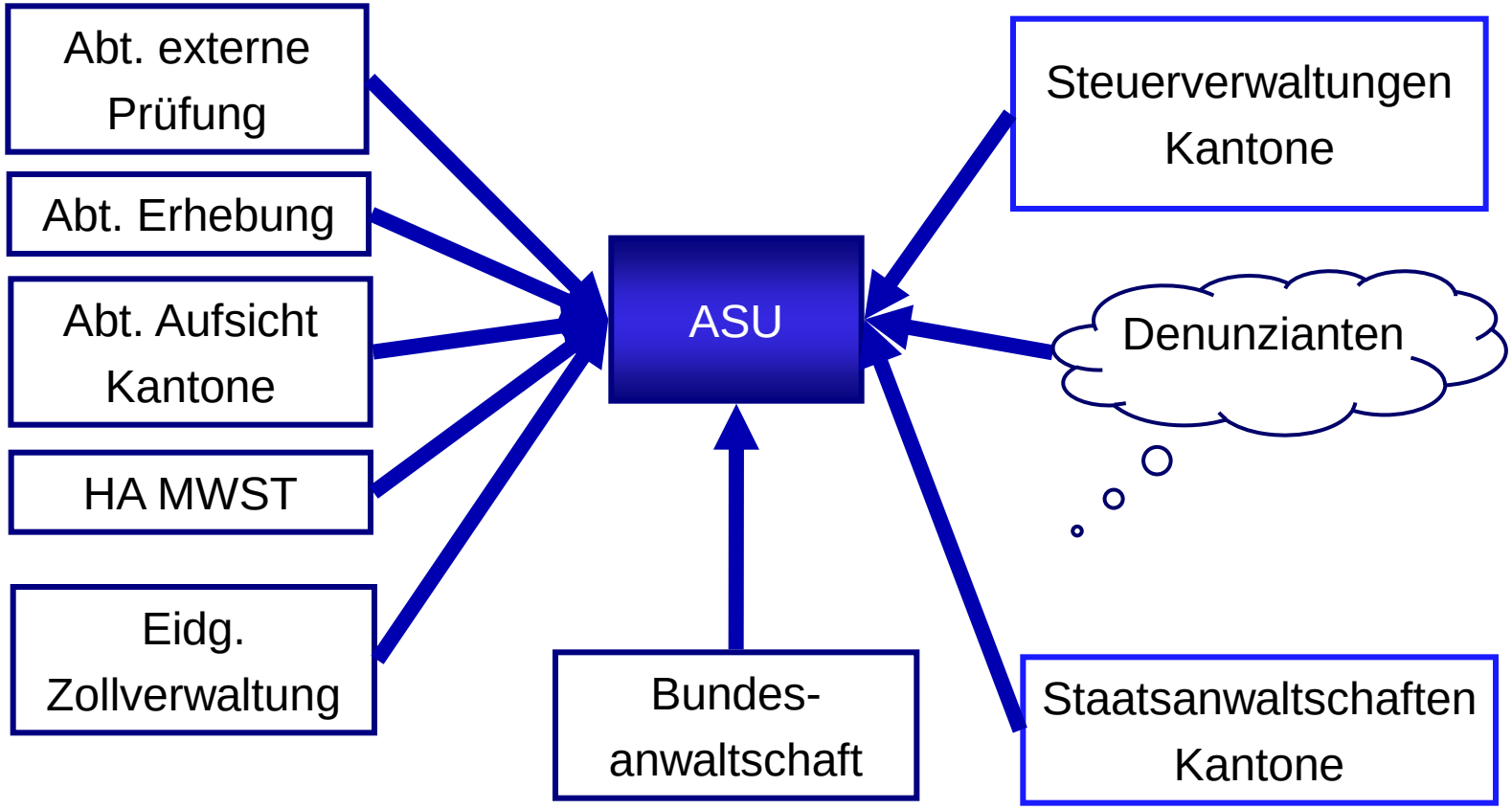
2. Die ASU

Wann

- KSTV haben Mittel ausgeschöpft
  - Keine Informationen seitens der Steuerpflichtigen
  - Bestehende Informationen bleiben widersprüchlich und Fragen offen
    - Margen nicht erklärbar
    - Involvierte Personen nicht nachvollziehbar
    - Vermögensentwicklungen nicht nachvollziehbar
    - Divergenzen deklariertes Einkommen – Lebenshaltung
    - Etc.
- Mehrere Kantone betroffen
- Internationaler Konnex
- Grosse Steuerbeträge

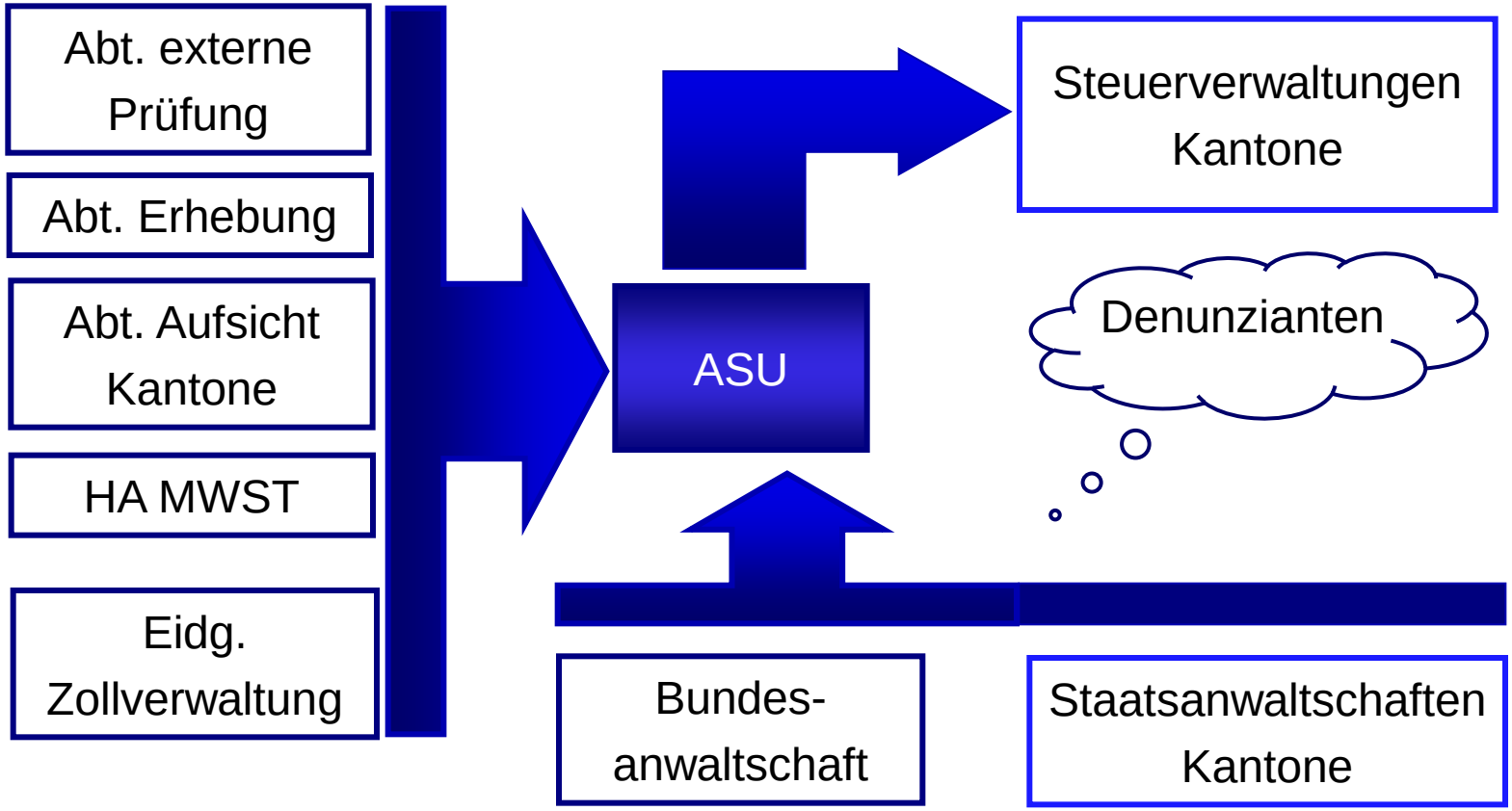
3. Das Ein und Aus bei der ASU

„Lieferanten“



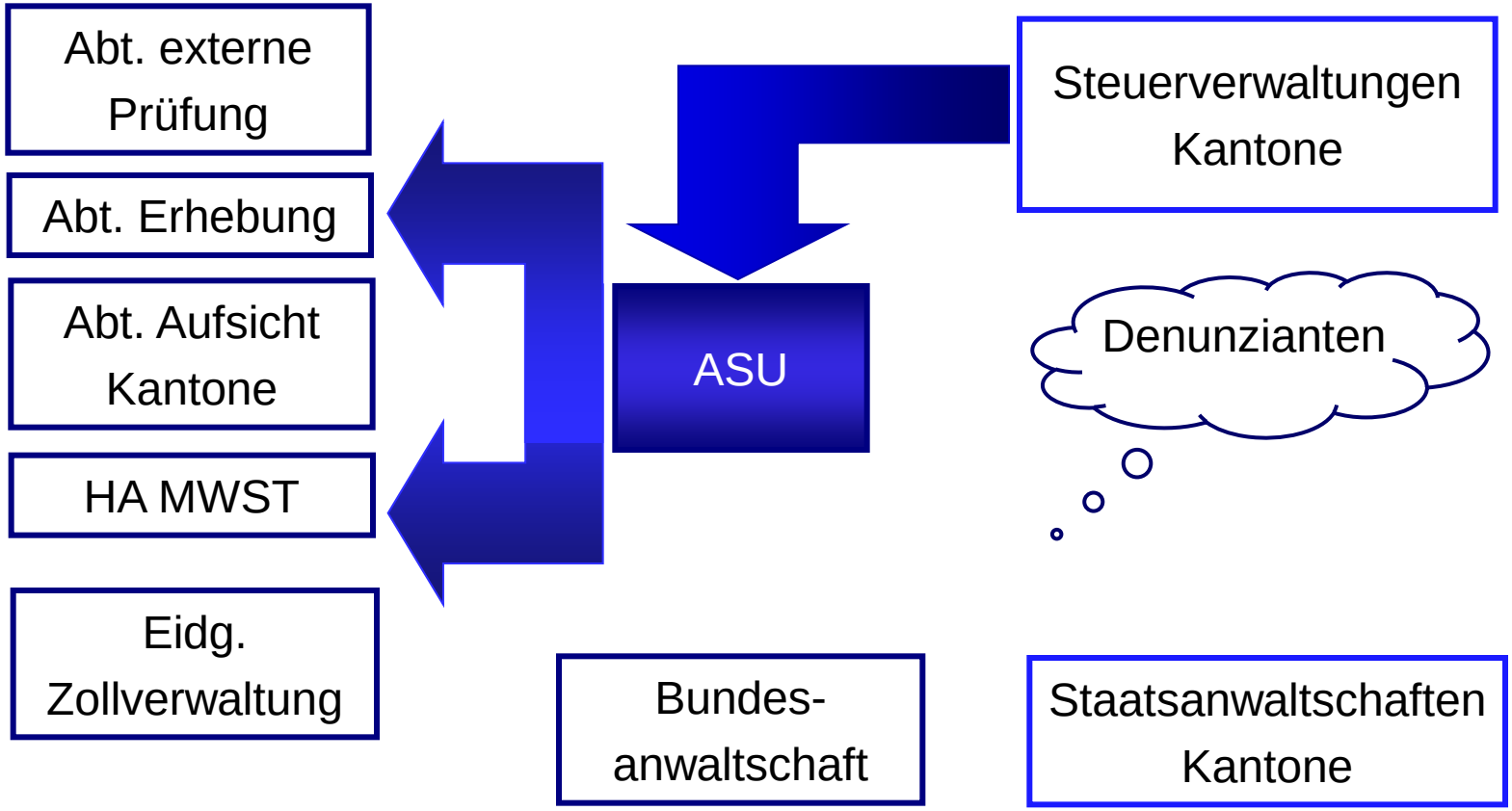
3. Das Ein und Aus bei der ASU

Verwertung I

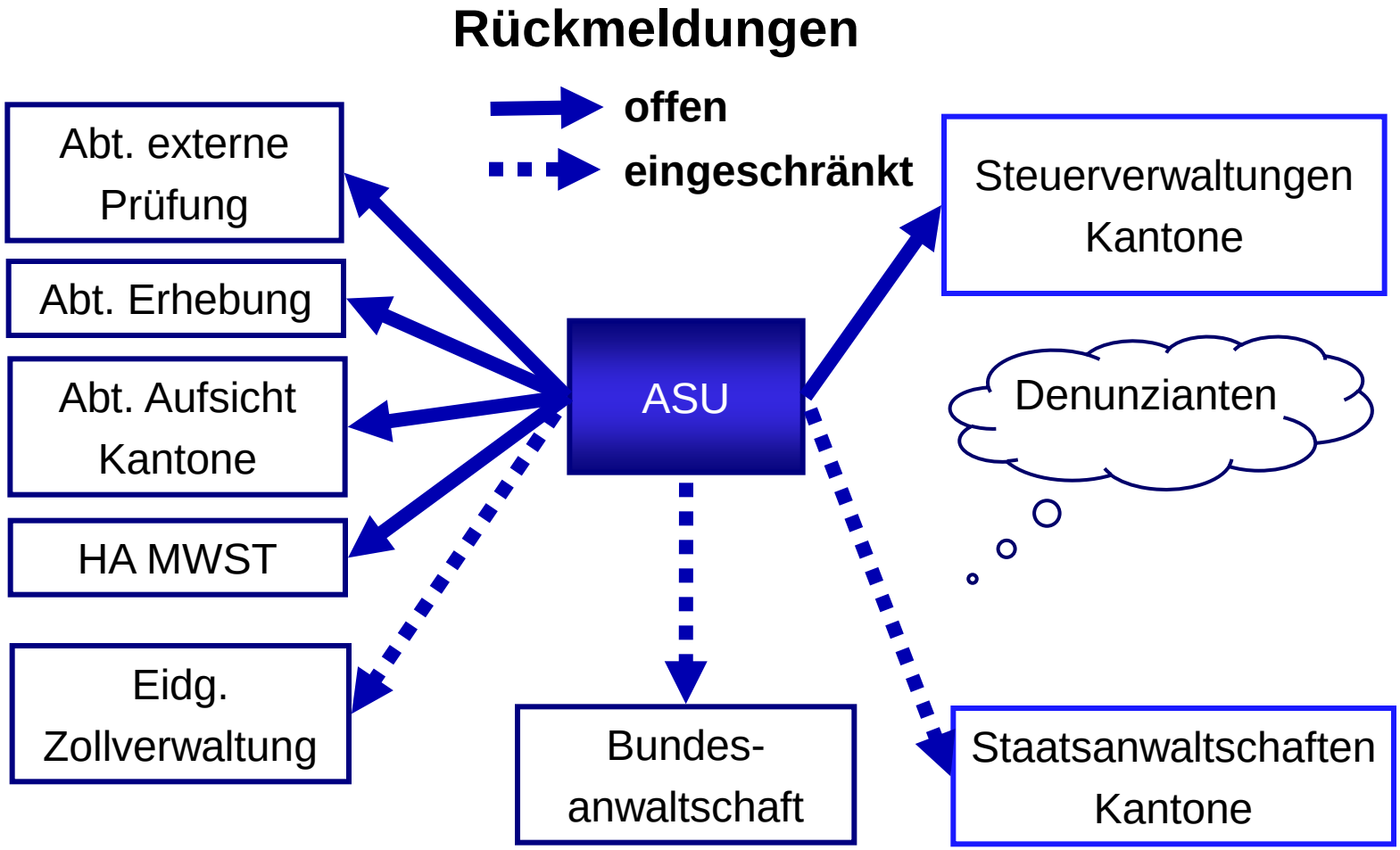


3. Das Ein und Aus bei der ASU

Verwertung II



3. Das Ein und Aus bei der ASU



4. Steuergeheimnis

Steuergeheimnis: Art. 110 DBG / Art. 37 VStG

- Durch alle mit dem Vollzug dieser Gesetze betrauten Personen einzuhalten
- Schränkt Akteneinsichtsrecht ein
- Schränkt Auskunftspflicht an andere CH-Behörden ein
- Keine Einschränkung für Amtshilfe nach DBA / ZBStA

4. Steuergeheimnis

Informationsaustausch unter Verwaltungsbehörden

- Amtshilfe **grundsätzlich: Nein**
  - Art. 110 DBG / Art. 39 Abs. 1 StHG
    - Steuergeheimnis, Vorbehalt Bundesgesetz
- Amtshilfe **unter Steuerbehörden**: **Ja**
  - Art. 111 DBG / Art. 39 Abs. 2 StHG
    - Auskunftserteilung / Akteneinsicht
- Amtshilfe **durch andere** Behörden: **einseitig**
  - Art. 112 DBG / Art. 39 Abs. 3 StHG
    - Auskunftserteilung auf Ersuchen und spontan

4. Steuergeheimnis

Gesetzliche Grundlagen für die Weitergabe von Informationen an die Steuerbehörden

Art. 112 Amtshilfe anderer Behörden

1 Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte. Sie können diese Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist.

2 Die gleiche Pflicht zur Amtshilfe haben Organe von Körperschaften und Anstalten, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen.

3 Von der Auskunfts- und Mitteilungspflicht ausgenommen sind die Organe der Schweizerischen Post und der öffentlichen Kreditinstitute für Tatsachen, die einer besonderen, gesetzlich auferlegten Geheimhaltung unterstehen.

4. Steuergeheimnis

Art. 112 DBG "…erteilen ….. **auf Ersuchen** hin…"

Bedingungen:

- begründetes Gesuch (Informationen sind z.B. in Zeitungen erschienen)
- für die Anwendung des DBG notwendige Erkenntnisse (vollständige und korrekte Besteuerung) – StE 2002 B 92.13 Nr. 7

Verboten sind sogenannte „fishing expeditions"

Mitteilungen:

- Zugang zu den Akten der Justitzbehörden, v.a. Strafverfolgungsbehörden, einschliesslich Bankunterlagen (StE 1996 B 92.13 Nr. 3 und StE 1998 B 92.13 Nr. 4)
- Zugang zu Informationen, welche Dritte betreffen, die nicht direkt in die Strafverfolgung einbezogen sind, um diese Informationen für das Steuerverfahren zu nutzen (StE 1996 B 92.13 Nr. 3)

4. Steuergeheimnis

Art. 112 DBG:

"…können … **von sich aus** darauf aufmerksam machen……"

Mitteilung

Recht (nicht Verpflichtung!) zur Meldung, wenn die (Justiz-)Behörde nicht mit Sicherheit davon ausgehen kann, dass Veranlagung vollständig ist.

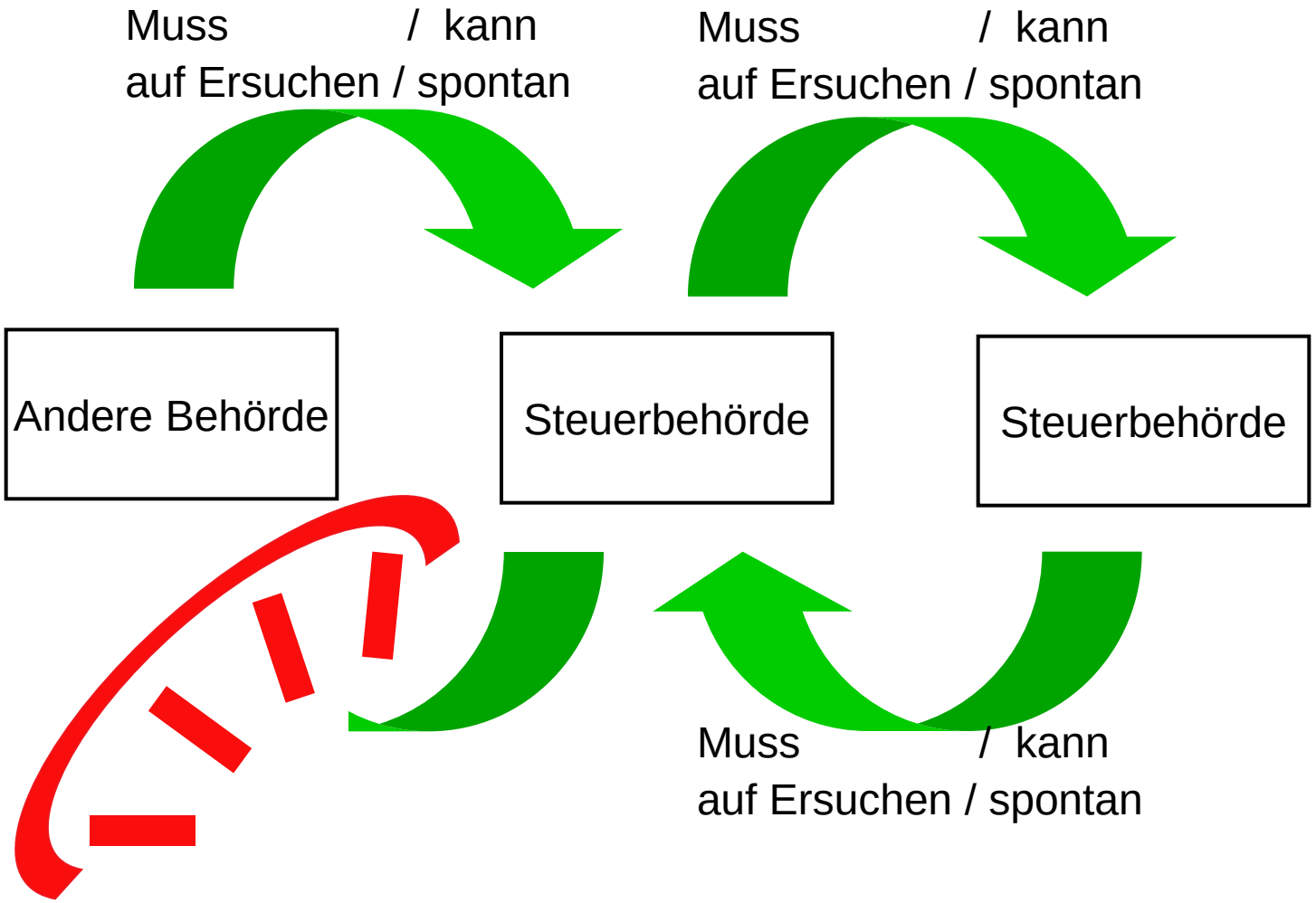
4. Steuergeheimnis

Art. 22a BPG:

Verpflichtung, begründeten Verdacht auf Begehung eines von Amtes wegen zu verfolgenden Vergehens oder Verbrechens anzuzeigen.

- Geltung für Bundesangestellte, nicht solche der kantonalen Verwaltungen
- Bei solchem Verdacht: kein Steuergeheimnis
- Keine Änderung bei Kontrolltätigkeiten: Kontrollorgane „suchen“ nicht nach solchen Delikten, sondern überprüfen Einhaltung der Steuergesetze

4. Steuergeheimnis



4. Steuergeheimnis

Art. 36 VStG: II. Amtshilfe

1 Die Steuerbehörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden und die Eidgenössische Steuerverwaltung unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe; sie haben sich kostenlos die zweckdienlichen Meldungen zu erstatten, die benötigten Auskünfte zu erteilen und in amtliche Akten Einsicht zu gewähren.

2 Die **Verwaltungsbehörden des Bundes** und die **andern** als die in Absatz 1 genannten **Behörden** der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden sind gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung **auskunftspflichtig**, sofern die verlangten Auskünfte für die Durchführung dieses Gesetzes von Bedeutung sein können. Eine Auskunft darf nur **verweigert** werden, soweit ihr **wesentliche öffentliche Interessen**, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit des Bundes oder der Kantone **entgegenstehen**, oder die Auskunft die angegangene Behörde in der Durchführung ihrer Aufgabe wesentlich beeinträchtigen würde. Das Post-, Telefon- und Telegrafengeheimnis ist zu wahren.

3 Anstände über die Auskunftspflicht von Verwaltungsbehörden des Bundes entscheidet der Bundesrat, Anstände über die Auskunftspflicht von Behörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden, sofern die kantonale Regierung das Auskunftsbegehren abgelehnt hat, das Bundesgericht (Art. 110 ff. des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dez. 1943[1]).

4 Die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen sind im Rahmen dieser Aufgaben gleich den Behörden zur Auskunft verpflichtet; Absatz 3 findet sinngemässe Anwendung.

5. Beschlagnahmung

Gesetzliche Grundlage: Art. 46 ff. VStrR

1 Vom untersuchenden Beamten sind mit Beschlag zu belegen:

a. Gegenstände, die als Beweismittel von Bedeutung sein können;

b. Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung unterliegen;

c. die dem Staate verfallenden Geschenke und anderen Zuwendungen.

2 Andere Gegenstände und Vermögenswerte, die zur Begehung der Widerhandlung gedient haben oder durch die Widerhandlung hervorgebracht worden sind, können beschlagnahmt werden, wenn es zur Verhinderung neuer Widerhandlungen oder zur Sicherung eines gesetzlichen Pfandrechtes als erforderlich erscheint.

- Vorgehen
- Elektronische Daten
- Protokollierung (Art. 47 VStrR)

5. Beschlagnahmung

Zweck der Beschlagnahme

- Beweissicherung
- „Vermögenssicherung“: vgl. **BGE 1B 417/2010**

Umfang der Beschlagnahme

- Verhältnismässigkeit
- Ersatzforderung (Art. 71 StGB)

Einziehung

- Zuständigkeit
- Zeitpunkt

5. Beschlagnahmung

Beschwerde

Gesetzliche Grundlage: Art. 26 VStrR

1 Gegen Zwangsmassnahmen (Art. 45 ff.) und damit zusammenhängende Amtshandlungen und Säumnis kann bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts Beschwerde geführt werden.

2 Die Beschwerde ist einzureichen:

a. wenn sie gegen eine kantonale Gerichtsbehörde oder gegen den Direktor oder Chef der beteiligten Verwaltung gerichtet ist: bei der Beschwerdekammer;

b. in den übrigen Fällen: beim Direktor oder Chef der beteiligten Verwaltung.

3 Berichtigt der Direktor oder Chef der beteiligten Verwaltung in den Fällen von Absatz 2 Buchstabe b die Amtshandlung oder Säumnis im Sinne der gestellten Anträge, so fällt die Beschwerde dahin; andernfalls hat er sie mit seiner Äusserung spätestens am dritten Werktag nach ihrem Eingang an die Beschwerdekammer weiterzuleiten.

- Schutzinteresse
- Legitimation

5. Beschlagnahmung

Einziehung und Verwendung

Gesetzliche Grundlage: Art. 70 StGB

1 Das Gericht verfügt die Einziehung von Vermögenswerten, die durch eine Straftat erlangt worden sind oder dazu bestimmt waren, eine Straftat zu veranlassen oder zu belohnen, sofern sie nicht dem Verletzten zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes ausgehändigt werden.

2 Die Einziehung ist ausgeschlossen, wenn ein Dritter die Vermögenswerte in Unkenntnis der Einziehungsgründe erworben hat und soweit er für sie eine gleichwertige Gegenleistung erbracht hat oder die Einziehung ihm gegenüber sonst eine unverhältnismässige Härte darstellen würde.

3 Das Recht zur Einziehung verjährt nach sieben Jahren; ist jedoch die Verfolgung der Straftat einer längeren Verjährungsfrist unterworfen, so findet diese Frist auch auf die Einziehung Anwendung.

4 Die Einziehung ist amtlich bekannt zu machen. Die Ansprüche Verletzter oder Dritter erlöschen fünf Jahre nach der amtlichen Bekanntmachung.

5 Lässt sich der Umfang der einzuziehenden Vermögenswerte nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand ermitteln, so kann das Gericht ihn schätzen.

- Praxis ASU: in der Regel Aufhebung Beschlagnahme nach Rechtskraft von Sicherstellungen nach Art. 169 DBG

5. Beschlagnahmung

Beschlagnahmung

- Rangfolge gegenüber Einziehung Staatsanwaltschaft?
- Rangfolge gegenüber Geschädigten
  - Beschlagnahmung Steuern: Fiskus geschädigt, Vorrang in Betreibungen
  - Beschlagnahmung Ersatzforderung: Kein Vorrang in Betreibungen

Einziehung

- Zuständigkeit: „Sachrichter“, d.h. Behörde, welche in der Sache (Nachsteuern) den rechtskräftigen Entscheid fällt
  - Meinung ASU; gesetzlich nicht klar geregelt, bis anhin keine Rechtsprechung

6. Beweisverwertungsverbot

Direkte Steuern

- Veranlagung: Mitwirkungspflicht
  - Pflicht kann mit Verwaltungszwang (Busse) durchgesetzt werden
  - Veranlagung kann mit Ermessenstaxation sichergestellt werden
- Strafverfahren wegen Hinterziehung:
  - Recht, sich nicht selber belasten zu müssen

➢ Unter Androhung von Busse oder Ermessensveranlagung erhaltene Informationen: im Strafverfahren nicht verwertbar (DBG)

➢ Freiwillig der Steuerverwaltung übergebene Informationen: kein Verwertungsverbot im Strafverfahren

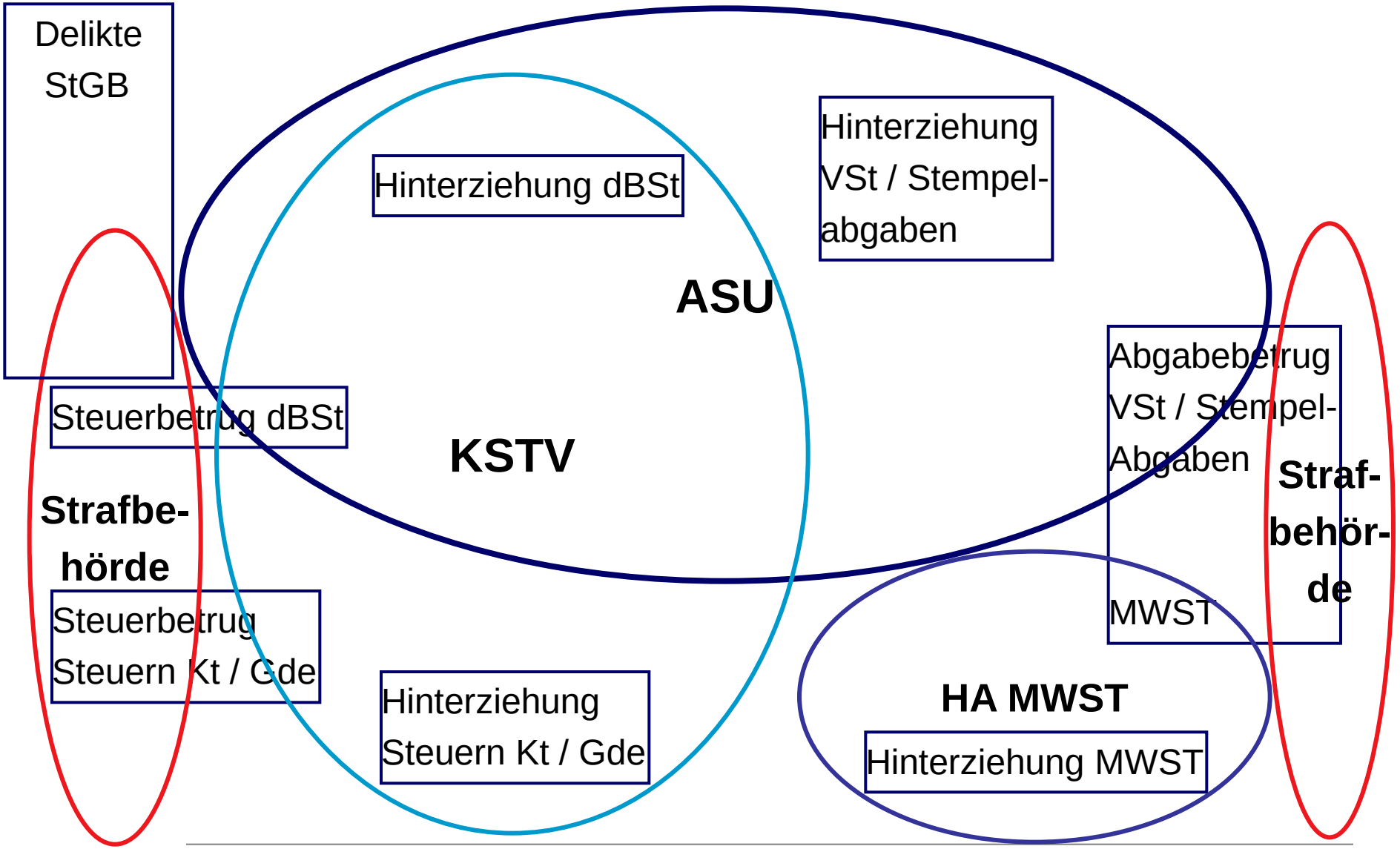
6. Beweisverwertungsverbot

Indirekte Steuern

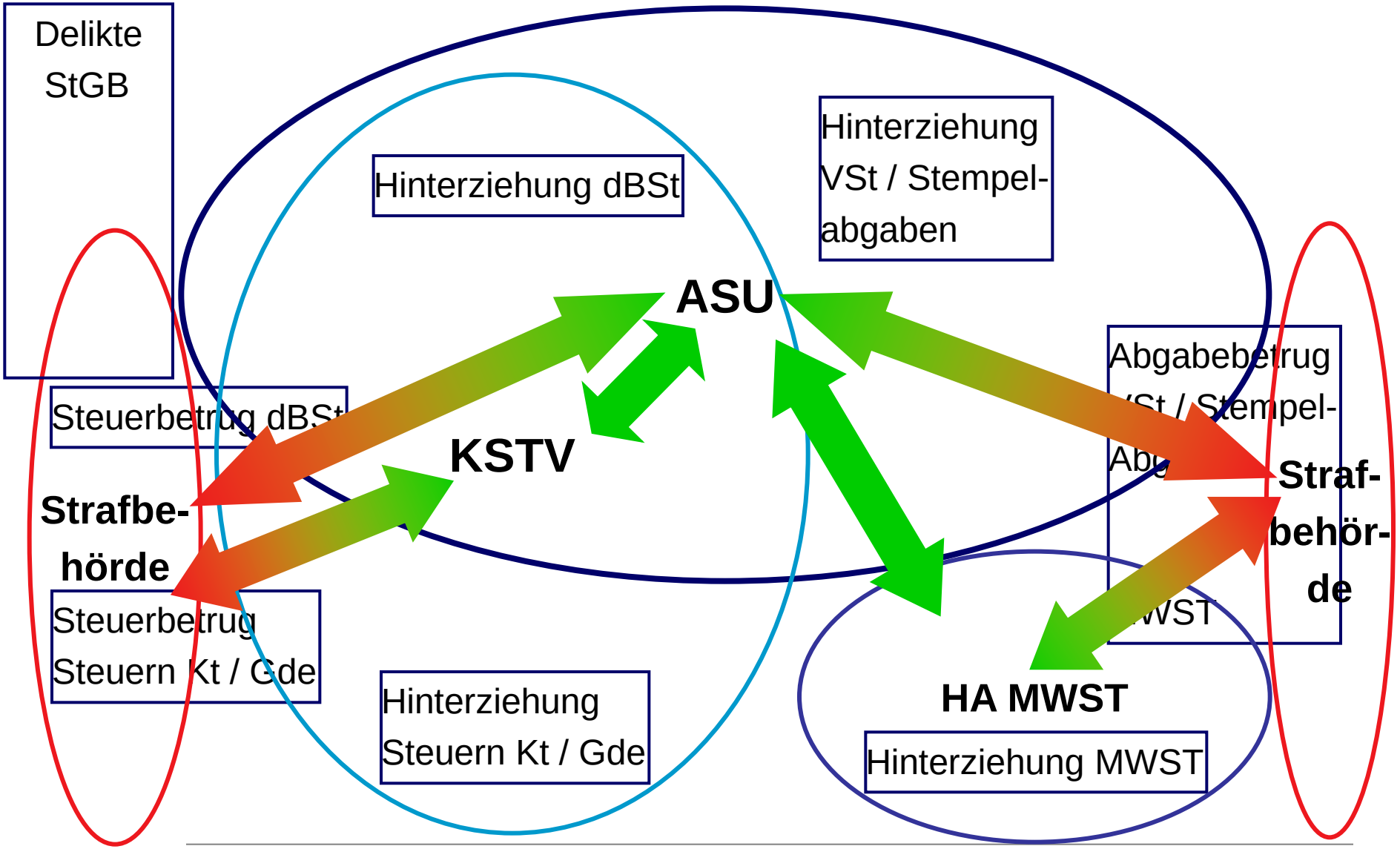
- Selbstveranlagung
- Kontrolle durch Steuerbehörde erst im Nachgang
  - Mitwirkungspflicht bezieht sich auf nachträgliche Kontrolle, nicht auf Erreichen der Veranlagung

- **VSt / Stempelabgaben:** Unter Androhung von Busse wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht erhaltene Informationen: im Strafverfahren verwertbar (Meinung ASU, kein Verbot gemäss VStG)
- **MWST:** Art. 14 MWSTG verbietet Verwertung von Informationen, die bei MWST-Kontrollen erhalten wurden, wenn nicht zuvor auf Möglichkeit eines Strafverfahrens aufmerksam gemacht wurde.

7. Erkenntnisse



7. Erkenntnisse



7. Erkenntnisse

- Steuerwiderhandlungen direkte Steuern:
  - KSTV zur Hauptsache, aber keine Zwangsmassnahmen
  - ASU nur teilweise und nur Untersuchungen
  - Steuerbetrug: kantonale Strafbehörde
- Steuerwiderhandlungen indirekte Steuern:
  - Ausschliesslich ESTV, aber Aufteilung intern
  - Abgabebetrug: bei Freiheitsstrafe kantonale Strafbehörde
- Widerhandlungen StGB (Behinderung der Rechtspflege, Veruntreuung, betrügerischer Konkurs, Urkundenfälschung, Betrug, etc.):
  - Kantonale Strafbehörde

8. Konsequenzen

- Ausschöpfen der bestehenden Mittel und Möglichkeiten
- Akteneinsichten wahrnehmen
- Sensibilisierung auf Indizien für Steuerdelikte
- Art. 22a BPG: keine Änderung des Fokus‘ von Steuerprüfungen

Die Einsamkeit des Steuerermittlers

Herzlichen Dank

für Ihre Aufmerksamkeit !