

Anstieg des Strafrisikos in Steuerfragen in Frankreich und in der Schweiz

The Rise of Criminal Tax Risk in France and in Switzerland

In den letzten fünf Jahren haben zahlreiche Staaten eine Offenlegungspolitik für undeclared Vermögen eingeführt. Im Falle Frankreichs sind es derzeit über 40'000 Fälle, die von der zuständigen behördlichen *Cellule de régularisation* (STDR) bearbeitet werden. Im Vorfeld der Einführung des automatischen Informationsaustauschs per 1. Januar 2018 haben zugleich der Informationsaustausch auf Ersuchen und insbesondere die entsprechenden Ersuchen an die Schweiz deutlich zugenommen.

Bezeichnend für die heutige Situation ist aber eine andere Tatsache: der Anstieg des Strafrisikos. Inzwischen sind nicht nur Steuerpflichtige, die relativ geringfügige Steuerdelikte begehen und etwa bestimmte Vermögenswerte nicht deklarieren, diesem Strafrisiko ausgesetzt, sondern auch Personen, die diese deliktischen Handlungen oder die Verwaltung der entsprechenden Erträge theoretisch begünstigt haben: Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Steuerbetrug als Vortat zur Geldwäscherei gehören heutzutage in zahlreichen Staaten zu den strafrechtlich relevanten Verhaltensweisen. Gleichzeitig sorgen diese Staaten dafür, dass sie über internationale Rechtshilfemittel verfügen, um die «Betrüger» zu bekämpfen.

Der Fall Frankreich

Unmittelbar nach der so genannten «Cahuzac-Affäre», die dazu führte, dass der damalige französische Haushaltsminister zugeben musste, im Ausland ein undeclared Konto zu unterhalten, hat Frankreich am 6. Dezember 2013 ein besonders repressives Gesetz zur Bekämpfung des Steuerbetrugs und der Wirtschafts- und Finanzkriminalität verabschiedet.

Mit diesem Gesetz wurde im Wesentlichen ein neuer Tatbestand des «schweren Steuerbetrugs» mit besonders **schweren strafrechtlichen Folgen** nicht nur für die Urheber, sondern auch für alle Personen eingeführt, die sich direkt oder indirekt an einer solchen Straftat oder mit ihr verbundener Straftaten beteiligt haben.

During the last five years, numerous countries have adopted policies to officialise undisclosed assets. In France, in particular, the voluntary disclosure unit (*Service de traitement des déclarations rectificatives* "STDR") is currently dealing with 40,000 files. In parallel, and before the entry into force of the automatic exchange of information on 1 January 2018, the exchange on request, notably towards Switzerland, is considerably rising.

But what is even more striking today is the increase of the criminal risk incurred not only by taxpayers held guilty of relatively simple tax offences - essentially omitting to disclose certain assets - but also by other persons likely to have favoured these unlawful acts or the management of the resulting proceedings: tax evasion, tax fraud and laundering of tax fraud constitute today the behaviours targeted by the criminal repression of numerous countries which are adopting, in parallel, international mutual assistance tools to combat these "fraudsters".

The French Case

Immediately after the "Cahuzac" affair, named after the French Minister for the Budget who has finally recognized he held an undisclosed account abroad, France voted, on 6 December 2013, a particularly repressive law aimed at combatting tax fraud and serious economic and financial crime.

This law has essentially provided for a new notion of "serious tax fraud", which entails particularly heavy criminal penalties for their agents, but also for all individuals having participated directly or indirectly in committing such an offence or any associated offence.

Thus, the following constitute serious tax fraud:

- The use of bank accounts open abroad (regardless of the country);
- The setting up of fictitious or artificial "structures", notably through the interposi-

Folgende Tatbestände stellen einen schweren Steuerbetrug dar:

- Nutzung von im Ausland eröffneten Bankkonten (gilt für sämtliche Länder);
- Errichtung von vorgetäuschten oder künstlichen «Konstruktionen», insbesondere durch Einschaltung von Strukturen wie Trusts, Stiftungen oder Domizilgesellschaften in so genannten Steuerparadiesen;
- Überweisungen vom Heimatland ins Ausland (gilt für sämtliche Länder), falls diese Überweisungen vorgetäuschter oder künstlicher Natur sind;
- Begehen von Steuerbetrug im Rahmen einer «organisierten Bande»: Hier hat der Gesetzgeber ein aus dem Bereich der Schwerekriminalität stammendes Konzept auf die Vermögensebene übertragen. In diesem Fall bezieht er allerdings weitere Kreise mit ein, beispielsweise Anwälte, Treuhänder, Bankiers, externe Vermögensverwalter sowie im Grossen und Ganzen sämtliche Fachleute, die ihre Kunden eventuell bei der betreffenden Straftat unterstützt haben.

Die Einführung des Begriffs «schwerer Steuerbetrug» hatte zwei wesentliche Folgen:

- Einerseits wurden die finanziellen Sanktionen (bis zu 2 Millionen Euro), aber auch die Freiheitsstrafen (bis zu sieben Jahre Gefängnis) deutlich verschärft - wobei in diesem Zusammenhang anzumerken ist, dass Freiheitsstrafen einen bleibenden Eindruck hinterlassen sollen, der Gesetzgeber Steuerbetrüger aber in erster Linie finanziell derart bestrafen will, dass die Vermögensgewinne aus ihren Taten neutralisiert bzw. vernichtet werden.
- Andererseits besteht nunmehr die Möglichkeit, bei Verdacht auf schweren Steuerbetrug bei den Untersuchungen aussergewöhnlich tief in die Privatsphäre einzudringen, wie es auch bei Terroris-musverdacht der Fall ist.

Das französische Innenministerium hat zu diesem Zweck eine eigene Abteilung eingerichtet, die zu gleichen Teilen aus Beamten der Kriminalpolizei und Steuerinspektoren

besteht. Dies ist die berühmte «Steuerpolizei», auch unter dem Kürzel «BNRDF» bekannt.

Das Gesetz vom 6. Dezember 2013 und die im entsprechenden interministeriellen Rundschreiben vom 22. Mai 2014 enthaltenen Kommentare präzisieren die neuen Befugnisse dieser Steuerpolizisten: Sie dürfen **spezielle Ermittlungstechniken** anwenden und unter anderem verdeckt ermitteln, Korrespondenz abfangen, Telefone abhören und elektronische Daten aufzeichnen.

Im Rahmen ihrer Ermittlungsaufgaben kann die Steuerpolizei auch **Durchsuchungen** vornehmen, insbesondere am Wohnsitz des Steuerpflichtigen, und anschliessend Verdächtige für höchstens 48 Stunden in **Gewahrsam nehmen**.

Wissenswert ist zudem, dass das interministerielle Rundschreiben vom 22. Mai 2014 ausdrückliche und sehr klare Instruktionen für die Steuerpolizei vorgibt, um sämtliche Personen zu belangen und zu verfolgen, die gegebenenfalls an betrügerischen Konstruktionen beteiligt sind. Dies gilt auch für Taten im Zusammenhang mit Steuerbetrug und insbesondere für steuerstrafrechtliche Vortaten zur Geldwäscherei.

Aufgrund dieser neuen Gesetzestexte und ihrer Umsetzung stellt **das Halten von Vermögenswerten ausserhalb Frankreichs grundsätzlich einen «schweren Steuerbetrug» im strafrechtlichen Sinne dar**, wobei der hinterzogene Betrag und die Art, wie die Vermögenswerte gehalten werden (Namen- oder Nummernkonto, ausländische Gesellschaft, Trust oder Stiftung) keine Rolle spielen. Wie wir wissen, hat die französische Staatsanwaltschaft die Steuerpolizei bereits mit Ermittlungen gegen Steuerpflichtige beauftragt, bei denen sie davon ausging, dass sie im Ausland Bankkonten in Höhe von 200'000-300'000 Euro unterhielten, und somit den Einsatz der bereits dargestellten speziellen Ermittlungstechniken (Durchsuchungen, Gewahrsam etc.) gerechtfertigt.

Dasselbe Verfahren könnte bei einer Anzeige seitens der Steuerbehörden wegen einer **möglicherweise künstlichen Verlagerung des Wohnorts ins Ausland** zur Anwendung kommen: etwa bei Beibehalt eines umfangreichen Immobilienbestandes (einschliesslich

des früheren Erstwohnsitzes) in Frankreich, Beibehalt von operativen Funktionen in französischen Unternehmen oder fragwürdiger Verlagerung des Lebensmittelpunkts ins Ausland, um nur einige Anhaltspunkte zu nennen. In diesen Fällen dürfte die Steuerpolizei mit Ermittlungen betraut werden und sämtliche ihr zur Verfügung stehenden Mittel anwenden, um nachzuweisen, dass der Wohnsitz nicht effektiv ins Ausland verlegt wurde: Rückverfolgung von Telefonanrufen, Nachverfolgung der GPS-Koordinaten von Fahrzeugen, Durchsuchungen an den französischen Wohnorten, um Spuren und Nachweise eines längerfristigen, wenn nicht gar dauernden Aufenthalts sicherzustellen etc.

Schliesslich sei festgehalten, dass die Möglichkeit des **polizeilichen Gewahrsams während 48 Stunden** in Fällen von vermutlichem «Vermögenssteuerbetrug» in den Händen der Steuerpolizei eine starke Waffe darstellt und häufig zu den mit dem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren bezweckten «umfangreichen Geständnissen» führen dürfte.

Personen in Polizeigewahrsam stehen zusätzlich unter Druck, da sie eine mögliche **Beschlagnahme und Einziehung von Vermögenswerten** zu gewärtigen haben. Aus Furcht vor diesen Massnahmen dürften sie es häufig vorziehen, sich anzupassen und zu kooperieren, in der Hoffnung, dass ihnen ihre Haltung während des Strafverfahrens angerechnet und ihnen schwere Strafen erspart werde.

Der Fall Schweiz

Seit der Gipfelerklärung der G-20 in London am 2. April 2009 - «Die Ära des Bankgeheimnisses ist vorüber» - hat die Schweiz nicht nur das Bankgeheimnis auf dem Altar der internationalen Zusammenarbeit in Steuer-sachen geopfert, sondern sich auch für die «Realpolitik» entschieden und sich aktiv an der innerhalb der OECD durch das «Global Forum on Transparency and Exchange of Information» («Global Forum») verankerten Bewegung beteiligt.

Es geht nicht nur um die Aufhebung des Bankgeheimnisses - dies ist im Übrigen nur eines der Hemmnisse auf dem Weg zum Ziel - sondern um die steuerliche Transparenz, mit der die Staaten ihre Steuerreinnahmen sicherstellen wollen.

tion of trusts, foundations or companies incorporated in “tax haven” countries;

- A transfer of domicile abroad (regardless of the country) if this transfer proves fictitious or artificial;
- Tax fraud committed “by an organised group”: as regards asset management, the legislator has transposed a notion already known in organised crime matters, but which involves in the case at hand other parties such as lawyers, fiduciaries, bankers, third party asset managers and more generally all professionals likely to have assisted their clients in committing the offence.

The introduction of the notion of serious tax fraud triggers mainly two consequences:

- On the one hand, a major aggravation of pecuniary sanctions (up to 2 million euros), but also of custodial sanctions (up to seven years of imprisonment), being specified that, if custodial sanctions aim at making an impact, the legislators wished above all to financially punish the fraudsters to neutralize, or even wipe out the pecuniary gains resulting from the fraud;
- On the other hand, the possibility of using, in case of presumption of serious tax fraud, exceptionally intrusive investigative tools, assimilated to counter-terrorism measures.

In this context, a special department of the Ministry of Interior has been created, which is composed equally of officers of the Judiciary Police and of Tax inspectors: the famous “Tax Police”, also known as “BNRDF”.

The Law of 6 December 2013, commented in an Interministerial Circular of 22 May 2014, specifies the new prerogatives of the Tax Police, which may now implement special investigation techniques, i.e. infiltration, mail interception, telephone tapping, collection of computer data, etc.

Within the framework of its investigative mission, the Tax Police may search,

notably the taxpayer’s domicile, followed by their placement in police custody for a maximum of 48 hours.

Finally, it is worth mentioning that, as it results from the Interministerial Circular of 22 May 2014, the Tax Police have been given clear instructions with a view to suing all persons likely to be involved in fraudulent schemes, including in offences in connection with tax fraud offences, in particular laundering of tax fraud

Thus, it results from these new legal texts and from the new practices arising therefrom that the holding of undeclared assets outside of France shall always be deemed as “serious tax fraud” in a criminal sense, regardless of the amount evaded and the types of holding (under a registered account, a numbered account, a foreign company, a trust or a foundation). It is common knowledge that Public Prosecutors have already appointed the Tax Police to conduct investigations against taxpayers suspected from holding € 200,000 to € 300,000 in bank accounts abroad, which led to the heavy investigative methods mentioned above (searches, police custody, etc.)

The same could apply in case of a claim filed by the tax authorities based on a relocation outside of France, likely to appear as being artificial, for instance: important real estate is maintained in France (including the last main residence), operating positions are maintained in French companies, the transfer of the centre of vital interests of the taxpayer abroad is challengeable, etc. In this case, the Tax Police could be in charge of an investigation and use all means at its disposal to prove the absence of effective transfer of residence: traces of telephone conversations and monitoring of the GPS coordinates of the vehicles, search of the French residencies to ascertain traces and proof of a long or even habitual stay, etc.

Finally, and above all, we have noted that the possibility to resort to police custody of up to 48 hours within the framework of “patrimonial” tax fraud constitutes a powerful weapon in the hands of the Tax Police, often allowing to obtain “detailed

confessions”, which are the ultimate purpose of the criminal investigation.

The fear of freezing of assets and of confiscation of assets further to police custody increases the pressure on the persons under custody, who would rather amend themselves and cooperate, hoping that their attitude during the criminal proceedings could be favourably taken into account and allow them to escape serious criminal sanctions.

The Swiss Case

Since the Final Declaration of the G20 in London on 2 April 2009, which claimed that “The era of banking secrecy is over”, Switzerland has not only sacrificed banking secrecy for the sake of international cooperation in tax matters, but it also decided to actively participate, dictated by “realpolitik”, to the movement originated within the framework of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (the “Forum”).

The challenge is not only the suppression of banking secrecy - one among various obstacles to the pursued purpose - but tax transparency, aimed by many States to ensure tax collection.

In order to reach this purpose, Switzerland has implemented the Recommendations of the Financial Action Task Force (FATF) revised in 2012. It has adopted restraining provisions, for instance in relation to family foundations (mandatory registration with the Trade Register), company shareholding (identification of the shareholders and the beneficial owners of bearer or registered shares), or even transactions giving rise to cash payments exceeding CHF 100,000 (duty of diligence lying on “merchants”, similar to those imposed on financial intermediaries: identification of the co-contractor, of the beneficial owners, documentation, clarification in case of doubt, etc.). Some of these rules shall enter into force on 1 July 2015, the remainder on 1 January 2016.

Besides these “prophylactic” measures, Switzerland introduced in its Criminal



Palais de Justice, Paris

Zu diesem Zweck hat die Schweiz namentlich die 2012 überarbeiteten Empfehlungen der Financial Action Task Force («FATF» oder auch GAFI) umgesetzt und beispielsweise verbindliche Auflagen für Familienstiftungen (obligatorischer Eintrag im Handelsregister) oder Aktionäre von Gesellschaften (Identifikation der Aktionäre und der wirtschaftlich Berechtigten bei Namen- sowie Inhaberaktien) eingeführt. Auflagen bestehen auch für Transaktionen mit Barzahlungen von über 100'000 Schweizer Franken (Sorgfaltpflicht der «Händler», vergleichbar mit der Sorgfaltpflicht der Finanzintermediäre: Identifikation der Vertragsparteien, der wirtschaftlich Berechtigten, Dokumentation, Abklärungen in Zweifelsfällen etc.). Die betreffenden Vorschriften sind zum Teil per 1. Juli 2015 in Kraft getreten, zum Teil treten sie per 1. Januar 2016 in Kraft.

Neben diesen «prophylaktischen» Massnahmen hat die Schweiz den Straftatbestand des Waschens der Erträge aus Steuerdelikten neu in Art. 305bis des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (STGB) aufgenommen, falls es sich um «qualifizierte Steuervergehen» handelt, die ausschliesslich die in der Schweiz oder im Ausland geschuldeten direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer bei natürlichen Personen, Gewinn- und Kapitalsteuer bei juristischen Personen) betreffen. Erträge aus Steuervergehen gelten nur dann als gewaschen - im Sinne des genannten Gesetzesartikels und gemäss der Definition des «qualifizierten Steuervergehens» - wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind: 1) Der Steuerpflichtige vermeidet (zu entrichtende) Steuerzahlungen - in der Terminologie des Schweizer Steuerrechts stellt dies eine «Steuerhinterziehung» dar; 2) Er bedient sich zu diesem Zweck gefälschter Urkunden und 3) die auf diesem Wege hinterzogenen (direkten) Steuern belaufen sich auf über 300'000 Schweizer Franken (pro Steuerperiode). Es fällt auf, dass diese neue strafrechtliche Bestimmung tendenziell die Steuerbehörden der ganzen Welt schützt, da das Waschen des Ertrags eines «qualifizierten Steuervergehens» auch die Hypothese umfasst, dass die hinterzogenen Steuern einer ausländischen Steuerbehörde zustehen, sofern die Steuerhinterziehung in dem betreffenden Staat ebenfalls eine Straftat darstellt (was fast immer der Fall ist).

Art. 305bis STGB sanktioniert allerdings nicht direkt den unredlichen Steuerpflichtigen, sondern einzig das Verhalten des Geld-

wäschers, sodass der Strafdruck vorwiegend auf den Akteuren in den Banken und der Finanzwirtschaft lastet, um sie dazu zu bewegen, zur «Steuerkonformität» ihrer Kunden beizutragen. **Wie steht es mit den strafrechtlichen Sanktionen im Schweizer Recht bei Verstoss der Steuerpflichtigen gegen die Steuervorschriften?**

Bei den direkten Steuern wird traditionell zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrag unterschieden, wobei beide Tatbestände Straftaten darstellen. Steuerhinterziehung wird ausschliesslich mit Bussen geahndet - die Strafverfolgung ist in diesem Fall Angelegenheit der Steuerverwaltung -, während Steuerbetrag mit Bussen, aber auch mit einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren geahndet werden kann. Für Steuerbetrag ist der Strafrichter zuständig.

Steuerbetrag impliziert eine (versuchte) Steuerhinterziehung, zu der als erschwerendes Element Urkundenfälschung hinzukommt, in der Absicht, die Steuerverwaltung zu täuschen.

Gemäss Rechtsprechung stellt die Steuererklärung «als solche» keine Urkunde (d. h. keine «Schrift, die dazu bestimmt ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen») dar, sodass (unabsichtliche oder absichtliche) fehlerhafte Angaben (zu den Einnahmen oder Ausgaben) in der Steuererklärung kein ausreichender Anlass für eine Strafverfolgung wegen Steuerbetrugs darstellen dürften. Anders verhält es sich bei der kaufmännischen Buchführung: sie gilt als Urkunde. Es liegt somit auf der Hand, dass das Risiko einer Strafverfolgung bei den zur kaufmännischen Buchhaltung und Einreichung dieser Buchhaltungen mit den der Steuererklärung verpflichteten Gesellschaften und Selbstständigen deutlich grösser ist als bei natürlichen Personen, die zu privaten Zwecken handeln. Verzichten letztere auf die Angabe bestimmter Vermögenswerte in ihrer Steuererklärung, riskieren sie nicht, dem Strafrichter gegenüberzustehen.

Ist somit der Schluss zulässig, dass in der Schweiz die «Strafverfolgung» von natürlichen Personen bei Verstoss gegen die Offenlegungspflichten zur Vermeidung einer Besteuerung zu wenig griffig ist? Diese Frage lässt sich nicht einfach so beantworten. Wenn man nicht nur die Art der Sanktion (Busse bzw. Freiheitsstrafe) bedenkt, sondern auch das Strafmass, das bei Steuerhinterziehung

Code (Article 305bis of the Swiss Criminal Code (hereafter CP)), the laundering of tax fraud offence when tax fraud corresponds to "qualified tax fraud", exclusively in relation to direct taxes (individual income and wealth taxes, corporate income and capital taxes) payable in Switzerland or abroad. The proceeds of a tax fraud may only be laundered within the meaning of the above mentioned article and provided the following cumulative conditions are met: 1) the taxpayer succeeded in not being taxed (when he should have) - which constitutes "tax fraud" within the meaning of Swiss law; 2) he used a false document to this effect, and 3) (direct) taxes evaded amount to more than CHF 300 000 (per tax period). Please note that this new criminal proceedings aim at protecting the tax authorities worldwide, since the laundering of the proceeds of a "serious tax offence" also covers the event where the taxes have been evaded to the detriment of foreign tax authorities, subject to the fact that this evasion is criminally punishable in the country in question (which is almost systematically the case).

This being said, Article 305 bis CP does not sanction the malicious taxpayer directly, but only the behaviour of the launderer, thus putting the centre of gravity of the criminal pressure on the banking and financial actors, so that they participate in the tax "compliance" of their clients. What about criminal sanctions provided for in Swiss law in the event of breach of the tax rules by taxpayers?

As regards direct taxes, traditionally, there is a clear distinction between tax evasion and tax fraud, both of them being deemed as tax offences. The first - whose prosecution lies on the tax authorities - is sanctioned exclusively by a fine, while the second, whose prosecution is reserved to the criminal judge, may be sanctioned by a fine, but also by a custodial sentence of up to three years of imprisonment.

Tax fraud implies the commission (or attempted commission) of tax evasion, to which an aggravating element is added, i.e. use of the forgery of an "official document" in view of deceiving the tax authorities.

According to case law, the tax return "as such" does not constitute an official document (i.e. "a written paper intended to prove a fact having legal significance"), so that the false nature of the latter (active or passive, by omission or by commission) would not constitute sufficient grounds for prosecution for tax fraud; it is a different matter regarding commercial accounting, which is considered as an official document. Thus, it is obvious that the criminal risk is much more important as regards companies and self-employed persons - subject to the keeping of commercial accounting to be annexed to their tax returns - than regarding individuals acting in their private capacity, who do not risk to be facing the criminal judge should they omit to report certain assets in their tax return.

May we imply that in Switzerland, the "criminal" repression of the breach by individuals of their reporting duties - with the purpose of evading taxes - is too weak? The answer should be nuanced. Account taken not only of the nature of the sanction (fine versus custodial sentence) but also of the amount of the fine - which in tax evasion matters may reach up to a maximum of 300% of the overall amount of the taxes evaded -, and adding the additional tax assessment that might be made in relation to taxations which should have made in the 10 years prior to the proceedings, the economic sanction incurred by the taxpayer may prove extremely heavy (a fine amounting to three times the evaded taxes for a period of 10 years).

On the other hand, the tax authorities have only limited investigative means to combat tax evasion, in comparison with the means available to the criminal justice to investigate tax fraud cases.

Unlike the criminal judge, the tax authorities may not resort to the hearing of witnesses, to search or freezing measures, or more generally to coercive measures provided for criminal proceedings to try to gather elements of proof in relation to the tax evasion of which the taxpayer is suspected. Indeed, while the criminal judge in charge of the prosecution of tax fraud may have access to banking data, the tax authorities cannot obtain

bis zu 300 % des gesamten hinterzogenen Steuerbetrags ausmachen kann, und dazu auch, dass Steuernachforderungen auf bis zu 10 Jahre nach Einleitung des Verfahrens rückwirkend erhoben werden können, zeigt sich, dass Steuerpflichtige extrem hohe Sanktionen zu gewärtigen haben (Bussen in Höhe des dreifachen hinterzogenen Steuerbetrags auf 10 Jahre ...).

Im Gegenzug sind die Möglichkeiten der Steuerverwaltung zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen beschränkt und stehen in keinem Verhältnis zu den strafrechtlichen Mitteln zur Untersuchung von potenziellem Steuerbetrug.

Anders als der Strafrichter kann die Steuerverwaltung keine Zeugen anhören, keine Beschlagnahmen oder Sicherstellungen vornehmen und generell auch keine der für Strafverfahren vorgesehenen Zwangsmittel anwenden, um Beweiselemente im Zusammenhang mit vermuteten Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen zu sammeln. Der Strafrichter kann dagegen in einem Steuerbetrugsfall auf Bankdaten zugreifen, während die Aufhebung des Bankheimnisses für die Steuerverwaltung nicht möglich ist. Die einzige Ausnahme betrifft die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommenen besonderen Untersuchungsmaßnahmen bei Verdacht auf «schwere Steuerwider-

handlungen», wobei bereits die «einfache» Steuerhinterziehung von hohen Beträgen im Wiederholungsfall derartige Massnahmen rechtfertigen kann. Zu den genannten Massnahmen zählen Beschlagnahmen, Durchsuchungen (einschliesslich Bankdaten), Festnahmen sowie Anhörungen von Zeugen.

Bei den indirekten Steuern (insbesondere der MwSt., Zollabgaben und bestimmten Sondersteuern) stellt Steuerhinterziehung eine mit Busse belegte Übertretung dar; falls die betreffende Person arglistig (in der Absicht, die Steuerverwaltung zu täuschen) handelt, begeht sie «Abgabebetrug». Hierbei handelt es sich um ein Vergehen und in einigen sehr spezifischen Fällen um ein Verbrechen, das mit Busse und/oder Freiheitsstrafe belegt sind.

Ob Steuerhinterziehung oder Abgabebetrug – die Verfolgung und Beurteilung dieser Delikte sind grundsätzlich Angelegenheit der Steuerbehörden; der Strafrichter wird nur einbezogen, falls die Steuerbehörde zu der Ansicht gelangt, dass eine Freiheitsstrafe «angemessen» sein dürfte.

Weitere Unterschiede zu den direkten Steuern: Die Steuerverwaltung handelt nach den Vorschriften des Verwaltungsstrafrechts (VStrR), wenn es um die Verfolgung von Delikten im Bereich indirekte Steuern geht (der Schweregrad spielt hierbei keine Rolle); sie

verfügt daher über Untersuchungsmittel und Zwangsmassnahmen zur Beweiserhebung (Beschlagnahme, Durchsuchung, Anhörung von Zeugen etc.)

Personen, die sich (als Komplizen oder Urheber) an Steuerdelikten beteiligen, machen sich entweder nach den spezifischen Bestimmungen der diesbezüglichen Steuergesetze oder nach den allgemeinen strafrechtlichen Vorschriften (StGB) strafbar. Sie haben somit die ihrem Verhalten und dem massgeblichen Delikt entsprechenden Strafen zu gewärtigen: (fixe) Bussen und/oder Gefängnisstrafen; unter bestimmten Umständen haften sie auch solidarisch für die Entrichtung der hinterzogenen Steuern.

Der Wandel des schweizerischen Steuerstrafrechts setzt sich fort; in Zukunft dürften die Steuerbehörden über ein erweitertes Arsenal an Repressionsmitteln verfügen.

Im Jahr 2013 liess der Bundesrat einen Vorentwurf zu einem Bundesgesetz zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts erarbeiten; das Eidgenössische Finanzdepartement wurde mit der Ausarbeitung der entsprechenden Botschaft auf Ende 2015 beauftragt. Diese Texte dürften Folgendes beinhalten: (i) Zuweisung der (Haupt)Zuständigkeit für die Verfolgung von Steuerdelikten einschliesslich Steuerbetrug bei den direkten Steuern



an die Steuerverwaltungen der Kantone, (ii) Nutzungsmöglichkeiten von Untersuchungsmitteln und Zwangsmassnahmen auch in Fällen von Steuerhinterziehung für die Kantone, wobei für den Zugriff auf Bankdaten ein besonderes Genehmigungsverfahren vorgesehen werden dürfte, sowie (iii) eine «Neudefinition» des Steuerbetrugs zur Integration des Abgabebetrugs gemäss VStR (bei den indirekten Steuern). Letztere hätte zur Folge, dass arglistiges Verhalten eines Steuerpflichtigen die Urkundenfälschung in gewisser Hinsicht als Merkmal des zur Last gelegten Delikts ersetzen würde.

Zweifelsohne wird diese Botschaft - die erneut in die Vernehmlassung gehen wird - einiges an Diskussionsstoff liefern; die (angedachte) Aufhebung der «Urkundenfälschung» als Bestandteil von Steuerdelikten bei den direkten Steuern dürfte für die Finanzintermediäre einiges nach sich ziehen, da sie sich ihren - in- und ausländischen - Kunden gegenüber noch wachsamer zeigen müssten, falls deren Steuerkonformität in Zweifel gezogen werden könnte oder sollte. Das Risiko, dass diese Kunden die Steuerbehörden arglistig getäuscht haben, lässt sich nämlich wesentlich schwerer ermitteln als das einer Urkundenfälschung... ■

the lifting of banking secrecy. The only exception concerns special investigative measures conducted by the Federal Tax Authorities when it suspects "serious tax offences" have been committed, being specified that the repeated "simple" tax evasion of substantial amounts may, in certain cases, justify such measures, among which freezing, search (including of banking data), arrest as well as the hearing of witnesses.

As regards indirect taxes (notably VAT, customs taxes and certain special taxes), tax evasion is an offence sanctioned by a fine; when the author acted cunningly (with a view to deceiving the tax authorities), he is guilty of "tax fraud", which is deemed a criminal offence (punishable by a fine and/or a custodial sentence).

Regardless of whether the offence is tax evasion or tax fraud, its prosecution and judgement lie, in principle, on the tax authorities; it is referred to the criminal judge only when and if the tax authorities consider that a custodial sentence would be "appropriate".

Another distinction with regard to direct taxes: the tax authorities apply administrative criminal law ("ACL") rules to the prosecution of offences related to indirect taxes (regardless of their seriousness) and benefits from investigative means and coercive measures to gather evidence (seizure, search, hearing of witnesses, etc.)

Persons involved (accomplice, instigator) in the commission of tax offences (in direct or indirect taxes matters) are punishable either pursuant to specific provisions of the tax laws concerned or pursuant to the general rules of the CP. Thus, they incur, depending of their behaviour and the main offence committed, fines (fix amounts) and/or custodial sentences. Moreover, depending

on the circumstances, they may be jointly and severally liable for the payment of the evaded taxes.

Swiss criminal tax law keeps muting and will most probably provide the tax authorities with more active enforcement means

The Federal Council has adopted in 2013 a preliminary draft federal law on the unification of criminal tax law; it has entrusted the Federal Department of Finance with the drafting of a dispatch for the end of 2015. It will most probably provide for the (i) attribution to the cantonal tax authorities of the (primary) jurisdiction to prosecute all tax offences, including tax fraud, in direct taxes matters, (ii) the faculty for the latter to use investigative and coercive means also in cases of tax evasion, subject to a specific authorisation procedure as regards access to banking data, and (iii) the "redefinition" of tax fraud so that it may be assimilated to the definition of tax scam provided for in the ACL (as regards indirect taxes), which would result in the fact that the malicious behaviour of the taxpayer would somehow replace the use of a false document as a characteristic feature of the offence charged.

There is no doubt that this dispatch - which will be further subject to a consultation procedure - will give rise to lively discussions. Indeed, the (contemplated) suppression of the "false documentation" as constitutive element of the tax offence in direct taxes matters will impact financial intermediaries, who will then have to be all the more vigilant towards their Swiss and foreign clients whose tax compliance could/should be questioned, since the risk that these clients have maliciously deceived the tax authorities is a behaviour undeniably more difficult to detect than the use of false documents. ■

