



Berne, le 9 octobre 2024

22.058

Loi sur les douanes. Révision totale

Délibérations de la CER-E

Rapport complémentaire de la modification de la
LTVA

Table de matières

- 22.058 1
- Loi sur les douanes. Révision totale..... 1
- 1 Contexte 3
- 2 Contenu du document..... 3
- 3 Comparaison entre le droit en vigueur et les modifications proposées par le Conseil fédéral 3
- 4 Modifications et conséquences de la recommandation formulée par Diego Clavadetscher..... 5
 - 4.1 Remarques générales 5
 - 4.2 Proposition de D. Clavadetscher..... 5
- 5 Conclusions 9

1 Contexte

Lors de leur séance du 27 août 2024, les membres de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E) ont confié le mandat suivant à l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF) : comparer les dispositions pénales de la loi sur la TVA (LTVA) en vigueur avec celles que le Conseil fédéral propose dans son projet de loi définissant les tâches d'exécution de l'OFDF (P-LE-OFDF) et montrer les conséquences des modifications proposées.

Diverses discussions ont ainsi eu lieu avec l'Administration fédérale des contributions (AFC) et Diego Clavadetscher, avocat, notaire, expert fiscal diplômé et chargé de cours en droit de la TVA à l'Université de Berne. Dans le cadre de ces discussions, Diego Clavadetscher a formulé diverses recommandations destinées à améliorer les dispositions légales.

2 Contenu du document

Le présent document porte sur les modifications de la LTVA proposées par le Conseil fédéral dans le P-LE-OFDF et leurs conséquences. En outre, il présente les recommandations formulées par Diego Clavadetscher et compare leurs effets.

3 Comparaison entre le droit en vigueur et les modifications proposées par le Conseil fédéral

Le tableau synoptique ci-dessous compare le droit en vigueur avec les modifications que le Conseil fédéral propose dans le P-LE-OFDF et montre les conséquences de ces modifications.

- Art. 103, al. 4, P-LE-OFDF / poursuite pénale

Droit en vigueur	Projet du Conseil fédéral
<u>Art. 103, al. 4</u> L'autorité peut renoncer à la poursuite pénale si la culpabilité de l'auteur et les conséquences de son acte sont peu importantes (art. 52 CP). Dans ces cas, elle prononce une ordonnance de non-ouverture ou de classement.	<u>Art. 103, al. 4</u> Dans les cas de très peu de gravité, l'autorité peut renoncer à toute poursuite pénale. Dans ces cas, elle prononce une ordonnance de non-ouverture ou de classement. La LE-OFDF est applicable à l'impôt sur les importations.

Conséquences sur la procédure pénale

Le renvoi à la LE-OFDF conduit à l'application de l'art. 196 P-LE-OFDF à l'impôt sur les importations. Cet article est subdivisé en deux lettres.

La let. a régit le principe d'opportunité dans tous les cas, c'est-à-dire la liberté d'action juridique dans un cadre légal défini. La formulation « dans les cas de très peu de gravité » assure une extension du champ d'application du principe d'opportunité. Sans cette extension, le principe d'opportunité est régi par l'art. 52 du code pénal (CP), raison pour laquelle la gravité tant objective que subjective doit être moindre pour qu'il soit possible de renoncer à la poursuite pénale. Comme c'est rarement le cas, de très nombreuses procédures pénales devraient être menées dans des cas de peu de gravité. Cela mobiliserait des ressources qui ne seraient alors pas disponibles pour lutter contre la grande criminalité.

La formulation de la let. b « dans des circonstances particulières, si la faute de l'auteur ou, en cas de négligence, les conséquences de son acte sont particulièrement insignifiantes » met en œuvre un mandat du Parlement dans le cadre de la motion 17.3376 « Changer

immédiatement la pratique répressive de l'Administration fédérale des douanes à l'égard de l'économie », déposée par Thomas de Courten. Sans cette modification, la pratique pénale à l'égard des déclarants ne pourra pas être réintroduite.

– **Art. 105, al. 2, P-LE-OFDF / prescription de l'action pénale**

Droit en vigueur	Projet du Conseil fédéral
<u>Art. 105, al. 2</u> La prescription ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription.	<u>Art. 105, al. 2</u> La prescription ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance, auquel sont assimilés les mandats de répression passés en force , a été rendu avant l'échéance du délai de prescription.

Conséquences sur la procédure administrative

La raison de la modification proposée n'est pas la procédure pénale. Cette dernière ne sera pas modifiée ou prolongée, étant donné que la disposition se réfère à des mandats de répression *passés en force*. Un mandat de répression contesté n'interrompra donc pas la prescription.

La raison de la modification proposée est la suivante :

En application de l'art. 105, al. 3, let. b, LTVA en relation avec l'al. 2 de cet article, la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance de la prescription de l'action pénale. Le droit en vigueur ne mentionne cependant pas le mandat de répression *passé en force*.

En application de l'art. 12, al. 3, de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA)¹, cela pourrait conduire à la prescription des redevances en cas de non-contestation et, partant, d'acceptation d'un mandat de répression par l'auteur ayant agi de manière intentionnelle. L'auteur condamné par un mandat de répression passé en force serait ainsi avantagé par rapport à un auteur ayant fait recours. Le texte de loi est donc source d'ambiguïté. La situation juridique n'étant pas claire, il n'est pas possible de dire avec certitude si ce risque se concrétisera ou non. Il est par conséquent judicieux de compléter la disposition comme le propose le Conseil fédéral afin de lever toute ambiguïté concernant les conséquences d'un mandat de répression non contesté et, partant, passé en force. Sinon, le risque existe qu'une peine puisse être prononcée, mais que les redevances ne puissent plus être recouvrées en raison de la prescription.

¹ Celui qui, intentionnellement, a commis l'infraction ou y a participé répond solidairement, avec les personnes assujetties au paiement selon l'al. 2, du montant à percevoir ou à restituer.

– Art. 105, al. 3, P-LE-OFDF / prescription de l'action pénale

Droit en vigueur	Projet du Conseil fédéral
<u>Art. 105, al. 3</u> La prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA est régie : a. en principe, selon l'art. 42 ; b. en cas d'infraction aux art. 96, al. 4, 97, al. 2, ou 99 ou aux art. 14 à 17 DPA, selon les al. 1 et 2.	<u>Art. 105, al. 3</u> La prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA est régie : a. en principe, par l'art. 42 ; b. en cas d'infraction aux art. 96, al. 4, 97, al. 2, ou 99 ou aux art. 14 à 17 DPA, par les al. 1, 2 et 4 ; cela a effet à l'égard de tous les débiteurs.

Conséquences sur la procédure administrative

La modification proposée a pour effet que la décision d'assujettissement à une prestation (art. 12 DPA) ne devra pas être rendue avant la clôture de l'enquête. Elle vise à préciser que la prescription de la décision d'assujettissement à une prestation visée à l'art. 12 DPA correspond à la prescription de la poursuite pénale.

Ce principe a été récemment arrêté par le Tribunal administratif fédéral (arrêt A-610 / 2023 du 19 avril 2024). Étant donné que le Tribunal fédéral pourrait avoir un avis différent en la matière et afin de clarifier la situation pour les sujets de droit, il convient de modifier la teneur de l'art. 105, al. 3, P-LE-OFDF.

4 Modifications et conséquences de la recommandation formulée par Diego Clavadetscher

4.1 Remarques générales

Différentes discussions ont été menées entre l'OFDF, l'AFC et Monsieur Clavadetscher au sujet des modifications et des possibilités d'amélioration envisageables. Monsieur Clavadetscher a élaboré par la suite des recommandations relatives à l'optimisation des dispositions légales. Sa proposition est présentée ci-dessous.

4.2 Proposition de D. Clavadetscher

Modification de l'art. 103, al. 4, LTVA et de l'art. 196 P-LE-OFDF
Il est possible de renoncer à une poursuite pénale, à un renvoi devant le tribunal ou au prononcé d'une peine a. dans les cas de peu de gravité ; b. dans des circonstances particulières, notamment en cas d'activité professionnelle sans intérêt personnel, ou c. si la faute de l'auteur ou les conséquences de son acte sont peu importantes. Dans les cas où une communication ou une dénonciation a été effectuée, une ordonnance de non-entrée en matière ou de classement est prononcée.

Conséquence sur la procédure pénale

L'administration approuve les modifications proposées.

- Celles-ci portent tant sur la LTVA que sur le P-LE-OFDF afin de garantir une application uniforme du principe d'opportunité.
- La nouvelle version tient compte à la fois du souhait de pouvoir renoncer à des procédures pénales dans le domaine des cas de peu d'importance (art. 103, al. 4, let. a et c, LTVA ; art. 196, let. a et c, LE-OFDF) et de la demande du Parlement de réintroduire la pratique pénale des déclarants dans le domaine des déclarations à l'importation (art. 103, al. 4, let. b, LTVA ; art. 196, let. b, LE-OFDF). S'agissant des ordonnances de non-entrée en matière ou de classement, la disposition proposée se fonde sur l'art. 310, al. 1, CPP et prévoit qu'une telle ordonnance soit prononcée uniquement en cas de dénonciation externe ou de communication, c'est-à-dire de rapport interne.

Il est judicieux de se fonder sur l'art. 310, al. 1, CPP afin d'éviter un surcroît de travail important. En effet, dans le cas contraire, les prévenus ne devraient être enregistrés dans le système pénal que pour permettre le prononcé d'une ordonnance de classement, ce qui serait extrêmement discutable, notamment du point de vue de la protection des données, puisqu'un tel enregistrement ne serait pas proportionné.

Abrogation de l'art. 105, al. 3, LTVA, création d'un nouvel art. 106a LTVA et reformulation de l'art. 41 P-LE-OFDF

Art. 106a Prescription de la créance visée à l'art. 12 DPA

¹ Sous réserve des al. 2 et 3, l'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12 DPA se prescrit en principe conformément à l'art. 42 de la présente loi.

² En cas d'infraction aux art. 96, al. 4, 97, al. 2, ou 99 ou aux art. 14 à 17 DPA, les principes suivants s'appliquent, en ce qui concerne la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution, à l'égard des personnes désignées à l'art. 12, al. 2, DPA :

a. Le droit de notifier une décision d'assujettissement à une prestation ou à une restitution se prescrit lorsque les délais visés à l'art. 105, al. 1 et 4, ont expiré ; l'art. 105, al. 2, ne s'applique pas.

b. Le droit de fixer un assujettissement à une prestation ou à une restitution se prescrit dans tous les cas par sept ans à compter de la notification de la décision visée à la let. a.

³ L'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12, al. 3, DPA se prescrit conformément à l'art. 105.

⁴ Le droit de percevoir une prestation ou une restitution faisant l'objet d'une décision entrée en force se prescrit conformément à l'art. 91.

Art. 41 P-LE-OFDF :

¹ En cas de procédure de perception subséquente visée à l'art. 60 de la présente loi ou à l'art. 12, al. 2, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA), l'OFDF rend une décision sur la dette fiscale dans le délai fixé par la loi à l'égard de tous les débiteurs de la dette fiscale ou de toutes les personnes assujetties à la prestation ou à la restitution (personnes tenues au paiement subséquent).

² Le droit de rendre une décision de perception subséquente sur la base de l'art. 12, al. 2, DPA se prescrit conformément à l'art. 106a de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA) si la dette fiscale faisant l'objet de la perception subséquente comprend également la TVA, et conformément à l'art. 12, al. 4, DPA dans les autres cas.

³ Le droit de décider la perception subséquente se prescrit dans tous les cas par sept ans à compter de la notification de la décision de perception subséquente.

⁴ Toutes les personnes tenues au paiement subséquent sont solidairement responsables. Le recours entre elles est régi par le code des obligations. La perception subséquente est régie par l'al. 5.

⁵ L'OFDF fait valoir d'abord auprès des responsables des marchandises une éventuelle garantie de la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente et le recouvrement de la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force. Il peut réclamer la garantie ou le paiement de la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente aux autres personnes tenues au paiement subséquent uniquement si la garantie constituée pour couvrir cette dette fiscale est insuffisante ou si les responsables des marchandises ne peuvent pas acquitter la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force.

⁶ Le droit de faire valoir auprès des responsables des marchandises une dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force se prescrit dans tous les cas dans un délai de cinq ans à compter de la date à laquelle la décision de perception subséquente est entrée en force.

⁷ Le droit de faire valoir auprès des autres personnes tenues au paiement subséquent une dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force se prescrit dans tous les cas dans un délai de cinq ans à compter de la fin de l'année durant laquelle l'impossibilité de recouvrer la créance auprès des responsables des marchandises a été établie.

Conséquences pour la procédure administrative

- Ces modifications introduisent un système de prescription à trois niveaux de l'assujettissement à la prestation ou à la restitution visé à l'art. 12, al. 2, DPA, tant pour l'impôt sur les importations que pour l'ensemble des redevances perçues à la même occasion.
- La décision d'assujettissement à une prestation peut être rendue pendant la procédure pénale. Cela permet de clore l'enquête pénale sans attendre qu'une décision d'assujettissement à la prestation ne soit rendue.
- Une fois rendue, la décision d'assujettissement à la prestation doit entrer en force dans un délai de sept ans.
- Le montant dû doit être réclaté dans les cinq ans à compter de l'entrée en force de la décision, ou dans les dix ans en cas d'interruption de la prescription.

L'administration approuve l'introduction de ces délais de prescription, tout en attirant l'attention sur les points suivants :

- L'introduction d'un délai de prescription courant à compter du moment où la décision d'assujettissement est rendue peut entraîner la prescription des procédures d'assujettissement à la prestation et, partant, la perte des redevances dues à la Confédération.
- L'administration n'a pas d'influence sur ce délai, étant donné qu'il intervient dans le cadre de la procédure d'opposition. Il pourrait donc arriver que les droits de la Confédération se prescrivent, si les tribunaux tardent à rendre une décision.

Bien qu'un tel scénario soit peu probable, il demeure possible dans des cas particuliers (par exemple en cas de renvoi).

Modification de l'art. 60 P-LE-OFDF

Si l'OFDF a, par erreur, omis de percevoir des redevances, fixé un montant de redevances insuffisant ou effectué un remboursement de redevances trop élevé, il peut recouvrer le montant dû si, dans un délai d'un an à compter du moment où la décision de taxation initiale a été notifiée, il notifie également au débiteur la décision de perception subséquente correspondante.

Conséquences pour la procédure administrative

L'administration n'approuve pas cette modification pour les raisons suivantes :

- Le champ d'application de la perception subséquente visée à l'art. 60 P-LE-OFDF est potentiellement vidé de sa substance, et cela sans aucune nécessité.
- Il en résulte potentiellement un glissement inattendu pour le public de la perception subséquente vers le réexamen d'une décision.
- L'OFDF admet en revanche que la perception subséquente doit être traitée et liquidée à l'interne avec davantage de rapidité (rendre la décision dans l'année, et pas seulement en communiquer l'intention).

Exposé détaillé : la proposition de formulation prévoit que la décision de perception subséquente visée à l'art. 60 P-LE-OFDF doit être notifiée dans un délai d'un an à compter de la notification de la décision de taxation. Ce nouveau délai couvre donc la même durée que le délai d'opposition. Si aucune opposition n'est déposée dans le délai d'un an, la taxation entre en force et l'OFDF ne peut plus procéder à une perception subséquente de ce genre, mais uniquement à une perception subséquente au sens de l'art. 12 DPA. De plus, pendant le délai d'opposition d'un an, il n'est pas clair non plus si l'OFDF peut recourir à la perception subséquente visée à l'art. 60 P-LE-OFDF, puisque la décision de taxation n'est pas encore entrée en force. Si tel n'est pas le cas, l'OFDF devrait examiner la possibilité de revenir à la place sur la décision pas encore entrée en force (une solution de fortune tirée de la jurisprudence).

Étant donné que ces questions devraient d'être clarifiées par la jurisprudence, il n'est donc pas possible d'y répondre avec certitude. L'interprétation historique et systématique (prolongation du délai d'opposition et mise sur un pied d'égalité de l'opposition et de la perception subséquente) pourrait plaider en faveur de l'application, par l'OFDF, de l'article 60 P-LE-OFDF même pendant le délai d'opposition d'un an. En supposant que les tribunaux se rangent à cet avis, l'OFDF ne saurait pas davantage quand appliquer l'article 60 P-LE-OFDF et quand simplement revenir sur la décision pas encore entrée en force. Il en résulterait une forte insécurité juridique pour les personnes concernées.

Par ailleurs, l'administration ne voit pas en quoi la modification proposée de l'art. 60 P-LE-OFDF, à savoir la notification de la perception subséquente dans un délai d'un an, serait impérative en raison des changements apportés à l'art. 41 P-LE-OFDF ou d'un intérêt de l'économie. La prescription absolue de sept ans prévue à l'art. 41, al. 3, P-LE-OFDF pourrait également s'appliquer si, conformément à la teneur actuelle de l'art. 60 P-LE-OFDF, seule l'intention de procéder à une perception subséquente était communiquée auparavant dans un délai d'un an. Une simple déclaration d'intention dans un délai d'un an laisserait éventuellement encore la possibilité de prononcer une décision de perception subséquente après l'expiration du délai d'opposition entraînant l'entrée en force de la taxation.

L'administration souhaite laisser ouverte la question de savoir si une perception subséquente au sens de l'art. 60 P-LE-OFDF peut, dans le cas où l'opposition est déposée peu après et qu'une décision est rendue rapidement à ce sujet, être établie pendant le délai restant d'un an sur la base de la décision sur opposition (au lieu de la décision de taxation).

Selon l'art. 5, al. 2, PA, les décisions sur opposition sont également considérées comme des décisions, raison pour laquelle cette voie semble plausible.

Modification de l'art. 103, al. 1, LTVA

La DPA est applicable à la poursuite pénale, à l'exception des art. 63, al. 1 et 2, 69, al. 2, 73, al. 1, dernière phrase, et 77, al. 4. Pour l'impôt sur les importations, la procédure est en outre régie par la LE-OFDF, sauf dispositions contraires de la présente loi.

Conséquences pour la procédure pénale

L'OFDF approuve ces modifications.

Elles permettent l'application des règles spéciales de la P-LE-OFDF, tout en précisant que la LTVA contient également des règles spéciales qui ne doivent pas être supplantées par la P-LE-OFDF.

5 Conclusions

L'administration approuve la possibilité, selon les recommandations de M. Clavadetscher, d'appliquer plus facilement le principe d'opportunité et d'introduire la pratique en matière de répression des déclarants. En outre, la réglementation relative aux ordonnances de non-entrée en matière et de classement s'alignerait désormais sur l'art. 310, al. 1, du code de procédure pénale suisse (CPP), est positif. Cela permettrait d'éviter que des personnes ne soient saisies dans le système pénal de l'OFDF dans le seul but de pouvoir rendre une décision de non-entrée en matière. Ainsi, la charge administrative de l'OFDF resterait acceptable et les droits des personnes concernées seraient protégés, dans la mesure où celles-ci ne seraient pas enregistrées dans le système pénal de l'OFDF lorsque cela n'est pas nécessaire.

En ce qui concerne la prescription, l'administration reconnaît la nécessité d'introduire une prescription de sept ans à compter du moment où la décision d'assujettissement à la prestation est prononcée et approuve cette réglementation. Dans la plupart des cas, ce délai devrait suffire pour clore une éventuelle procédure d'opposition. Il y aurait toutefois des cas où l'assujettissement à la prestation serait prescrit à cause de ce délai. Par exemple, lorsque les tribunaux sont surchargés ou lorsqu'un tribunal renvoie une affaire à une instance inférieure. Avec la réglementation actuelle, un tel risque de prescription n'existe pas.

L'OFDF n'approuve pas la modification de l'art. 60 P-LE-OFDF proposée par M. Clavadetscher. Comme une décision entrée en force était requise jusqu'à présent pour procéder à une perception subséquente, il ne pourrait plus appliquer l'art. 60 P-LE-OFDF si les délais sont les mêmes. Il n'est certes pas clair si la jurisprudence se fonderait sur ce principe dans le cadre de l'art. 60 P-LE-OFDF. Si la condition d'une décision entrée en force devait toutefois être maintenue, l'art. 60 P-LE-OFDF dans la version de Diego Clavadetscher deviendrait lettre morte pour l'OFDF, contrairement à la proposition du Conseil fédéral. Dans l'ensemble, il faudrait s'attendre à une grande insécurité juridique dans ce domaine.

Après avoir évalué les conséquences susmentionnées, l'administration propose les ajustements suivants. Les modifications prévues par le projet du Conseil fédéral aux art. 103, al. 4, et 105, al. 2 et 3, P-LE-OFDF seraient alors caduques.

Modification de l'art. 41 P-LE-OFDF (version Clavadetscher)

¹ En cas de procédure de perception subséquente visée à l'art. 60 de la présente loi ou à l'art. 12, al. 2, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA), l'OFDF rend une décision sur la dette fiscale dans le délai fixé par la loi à l'égard de tous les débiteurs de la dette fiscale ou de toutes les personnes assujetties à la prestation ou à la restitution (personnes tenues au paiement subséquent).

² Le droit de rendre une décision de perception subséquente sur la base de l'art. 12, al. 2, DPA se prescrit conformément à l'art. 106a de la loi du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA) si la dette fiscale faisant l'objet de la perception subséquente comprend également la TVA, et conformément à l'art. 12, al. 4, DPA dans les autres cas.

³ Le droit de décider la perception subséquente se prescrit dans tous les cas par sept ans à compter de la notification de la décision de perception subséquente.

⁴ Toutes les personnes tenues au paiement subséquent sont solidairement responsables. Le recours entre elles est régi par le code des obligations. La perception subséquente est régie par l'al. 5.

⁵ L'OFDF fait valoir d'abord auprès des responsables des marchandises une éventuelle garantie de la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente et le recouvrement de la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force. Il peut réclamer la garantie ou le paiement de la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente aux personnes tenues au paiement subséquent uniquement si la garantie constituée pour couvrir cette dette fiscale est insuffisante ou si les responsables des marchandises ne peuvent pas acquitter la dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force.

⁶ Le droit de faire valoir auprès des responsables des marchandises une dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force se prescrit dans tous les cas dans un délai de cinq ans à compter de la date à laquelle la décision de perception subséquente est entrée en force.

⁷ Le droit de faire valoir auprès des autres personnes tenues au paiement subséquent une dette fiscale faisant l'objet d'une décision de perception subséquente entrée en force se prescrit dans tous les cas dans un délai de cinq ans à compter de la fin de l'année durant laquelle l'impossibilité de recouvrer la créance auprès des responsables des marchandises a été établie.

Art. 60 P-LE-OFDF

Si l'OFDF a, par erreur, omis de percevoir des redevances, fixé un montant de redevances insuffisant ou effectué un remboursement de redevances trop élevé, il peut recouvrer le montant dû si, dans un délai d'un an à compter du moment où la décision de taxation a été rendue, il communique au débiteur son intention de le faire.

Modification de l'art. 196 P-LE-OFDF (version Clavadetscher)

Il est possible de renoncer à une poursuite pénale, à un renvoi devant le tribunal ou au prononcé d'une peine :

- a. dans les cas de peu de gravité ;
- b. dans des circonstances particulières, notamment en cas d'activité professionnelle sans intérêt personnel, ou
- c. si la faute de l'auteur ou les conséquences de son acte sont peu importantes.

Dans les cas où une annonce ou une dénonciation ont été effectuées, une ordonnance de non-entrée en matière ou de classement est prononcée.

Modification de l'art. 103, al. 1, LTVA (version Clavadetscher)

¹ La DPA est applicable à la poursuite pénale, à l'exception des art. 63, al. 1 et 2, 69, al. 2, 73, al. 1, dernière phrase, et 77, al. 4. Pour l'impôt sur les importations, la procédure est en outre régie par la LE-OFDF, sauf dispositions contraires de la présente loi.

Modification de l'art. 103, al. 4, LTVA (version Clavadetscher)

⁴ Il est possible de renoncer à une poursuite pénale, à un renvoi devant le tribunal ou au prononcé d'une peine :

- a. dans les cas de peu de gravité ;
- b. dans des circonstances particulières, notamment en cas d'activité professionnelle sans intérêt personnel, ou
- c. si la faute de l'auteur ou les conséquences de son acte sont insignifiantes.

Dans les cas où une communication ou une dénonciation a été effectuée, une ordonnance de non-entrée en matière ou de classement est prononcée.

Abrogation de l'art. 105, al. 3, LTVA (version Clavadetscher)

³ La prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA²³⁴ est réglée :

- a. en principe, par l'art. 42 ;
- b. en cas d'infraction aux art. 96, al. 4, 97, al. 2, ou 99 ou aux art. 14 à 17 DPA, par les al. 1, 2 et 4 ; cela a effet à l'égard de tous les débiteurs.

Nouvel art. 106a LTVA (version Clavadetscher)

Art. 106a Prescription de la créance visée à l'art. 12 DPA

¹ Sous réserve des al. 2 et 3, l'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12 DPA se prescrit en principe conformément à l'art. 42 de la présente loi.

² En cas d'infraction aux art. 96, al. 4, 97, al. 2, ou 99 ou aux art. 14 à 17 DPA, les principes suivants s'appliquent, en ce qui concerne la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution, à l'égard des personnes désignées à l'art. 12, al. 2, DPA :

- a. Le droit de notifier une décision d'assujettissement à une prestation ou à une restitution se prescrit lorsque les délais visés à l'art. 105, al. 1 et 4, ont expiré ; l'art. 105, al. 2, ne s'applique pas.
- b. Le droit de fixer un assujettissement à une prestation ou à une restitution se prescrit dans tous les cas par sept ans à compter de la notification de la décision visée à la let. a.

³ L'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12, al. 3, DPA se prescrit conformément à l'art. 105.

⁴ Le droit de percevoir une prestation ou une restitution faisant l'objet d'une décision entrée en force se prescrit conformément à l'art. 91.

Annexe : Rapport D. Clavadetscher du 25 septembre 2024

Per Mail

Madame Valérie Paris,
Co-dirigeante division droit TVA, AFC

Herr Martin Stählin,
Chef Rechtsmittel und Anklagen, BAZG

Monsieur Christophe Klein,
Chef Poursuites pénales et Lutte contre les infractions TVA, AFC

Langenthal, 25. September 2024

dc@clavatax.ch

**Parlamentsgeschäft 22.058 – Zollgesetz / Totalrevision
Anpassung der Artikel 103 Abs. 4 und 105 Abs. 3 Mehrwertsteuergesetz**

Sehr geehrte Frau Paris, sehr geehrte Herren

Gestützt auf den in der WAK-SR geäusserten Wunsch haben wir uns in den vergangenen Wochen ausgetauscht. Ich danke Ihnen für die intensiven, zielgerichteten und vertrauensvollen Diskussionen in dieser komplexen Materie.

Wie mit Ihnen abgesprochen, halte ich in diesem Schreiben meine Erkenntnisse, die ich aus diesen wertvollen Diskussionen gewonnen habe, fest. Der Inhalt des Schreibens enthält somit mein Verständnis der Rechtslage und bindet somit nur mich persönlich (siehe aber meine Vorbehalte, unten Ziff. 2).

Sie werden die Ausführungen in diesem Dokument prüfen und Ihre Kommentare dazu zusammen mit diesem Dokument an Ihre Ämter weiterleiten.

Dieses Dokument enthält vorab eine kurze Darstellung der rechtlichen Ausgangslage und eine persönliche Stellungnahme. Es folgen dann sechs Empfehlungen zur Anpassung von Bestimmungen des MWSTG¹, resp. des BAZG-VG; diese beinhalten jeweils vorab eine Problembebeschreibung, dann die eigentliche Empfehlung und schliesslich eine Erläuterung dieser Empfehlung. Die geführten Diskussionen haben gezeigt, dass mehr als nur die beiden im Titel erwähnten Rechtsnormen angepasst werden müssen, damit eine in sich kohärente Lösung geschaffen werden kann.

1. Ausgangslage

- 1 Die gesetzlichen Bestimmungen, welche unserer Gruppe zur Analyse übertragen wurden, befinden sich im Herzen eines **sehr komplexen Regelungsbereich** der schweizerischen Rechtsordnung.

¹ SR 641.20.

2 Die Komplexität rührt zum einen daher, dass **verschiedene Rechtsgebiete betroffen** sind und zum andern daher, dass die sich stellenden **Rechtsfragen in ganz verschiedenen Erlassen, aber auch über eine sich ständig weiterentwickelnde Gerichtspraxis** – teilweise überlagernd – **geregelt** sind.

3 Ich erlaube mir, einleitend die vorstehende Aussage kurz zu erläutern, weil dies aus meiner Sicht helfen kann, die von uns geführten Diskussionen in einen grösseren Rahmen einzuordnen und nachzuvollziehen, weshalb die Lösungsfindung nicht einfach ist.

1.a. **Betroffene Rechtsgebiete im stichwortartigen Kurzabriss**

4 **Strafrecht:** Intensiver staatlicher Eingriff in die Grundrechte einer Person, hoher Anspruch an die Rechtsstaatlichkeit, dementsprechend hohe Belastung für die staatlichen Organe, welche mit der Umsetzung betraut sind und gleichzeitiger hoher Anspruch an eine rechtsgleiche und faire Behandlung der Rechtsunterworfenen.

5 **Abgabenrecht:** Staatlicher Eingriff in die Eigentumsrechte einer Person, mehrere involvierte Behörden (BAZG und ESTV), unterschiedliche Abgabenerhebungssysteme (BAZG: Veranlagungsverfahren basierend auf Selbstdeklaration der abgabepflichtigen Personen; dabei ist zu beachten, dass das BAZG neben der Abgabenerhebung auch noch die Einhaltung von anderen Bundesgesetzen sicherstellt. ESTV: reine Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Personen, d.h. Veranlagung nur in Ausnahmefällen); unterschiedliche Abgabenbelastungskonzeptionen (BAZG: direkt erhobene Abgaben; ESTV: indirekt erhobene Abgaben).

6 **Privatrecht:** Regressrecht bei mehreren abgabepflichtigen Personen; Überwälzung der Steuer auf die Leistungsempfängerin (spielt vor allem bei der Inlandsteuer eine entscheidende Rolle für das Funktionieren der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer).

1.b. **Überlagernde Erlasse**

7 **Strafrecht:** EMRK², BV³, StGB⁴, VStrR⁵, StPO⁶, strafrechtliche Bestimmungen des MWSTG und neu des BAZG-VG.

8 **Abgaberecht:** Einerseits abgabenrechtlichen Ansprüche gestützt auf die verschiedenen Abgabenerlasse⁷, andererseits der davon unabhängige (selbständige) Anspruch der Behörden gestützt auf Art. 12 VStrR (näheres dazu unten, Rz. 48.1).

9 **Privatrecht:** Vor allem OR (spielt in der hier zu beurteilenden Materie vor allem für das Regressrecht unter den solidarisch mithaftenden Personen, aber auch – im Rahmen einer Lückenfüllung – für die Verjährung des Bezugs von abgabenrechtlichen Forderungen eine Rolle, siehe unten, Rz. 62).

1.c. **Richterrecht**

10 Die Überlagerung der verschiedenen Rechtsgebiete und Erlasse führt zu vielen offenen Rechtsfragen, die im Rahmen von konkreten Fällen durch die Gerichte gelöst werden müssen. Aus diesen (eigentlich Einzelfall bezogenen) Urteilen bildet sich sog. Richterrecht. Dies ist in unserer Rechtsordnung so vorgesehen (vgl. u.a. Art. 1 Abs. 2 ZGB).

11 Trotzdem steht Richterrecht in einem Spannungsverhältnis zum sog. **Legalitätsprinzip**, d.h. dem Grundsatz, dass das (vom Gesetzgeber in einem politischen Prozess verabschiedete) Gesetz die primäre Rechtsquelle darstellen soll und dass staatliche Eingriffe einer gesetzlichen Grundlage bedürfen; gerade **im Strafrecht und im Abgaberecht** werden grundsätzlich besonders hohe Ansprüche an das Legalitätsprinzip gestellt.

2 SR 0.101.

3 SR 101.

4 SR 311.0.

5 SR 313.0

6 SR 312.0.

7 Vgl. die Aufzählung in Art. 8 BAZG-VG.

- 12 Für die Rechtsunterworfenen ist es zudem **schwierig**, die durch das Richterrecht gebildeten **Rechtsregeln zu kennen**, den sie werden – naturgemäss – nicht in den Gesetzessammlungen publiziert. Auch dies ist unter dem Legalitätsprinzip problematisch: das Bundesgericht verlangt bspw., dass *«das Gesetz muss so präzise formuliert sein, dass der Bürger sein Verhalten danach einrichten und die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewissheit erkennen kann»* (BGE 109 Ia. E. 4.b). Weil das Richterecht nicht in den Gesetzessammlungen publiziert wird, ist es für die Rechtsunterworfenen schwierig, ihr Verhalten danach einzurichten und vor allem die Folgen ihres Verhaltens zu erkennen.

1.d. Zusammenfassung

- 13 In den letzten Jahren und Monaten sind verschiedene Urteile des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts ergangen, die zu einer grundsätzlichen Neubeurteilung der hier zu behandelnden Fragestellungen führen.
- 14 Mit Blick auf das Legalitätsprinzip, resp. die Rechtssicherheit ist es wichtig, dass der Gesetzgeber im Rahmen des BAZG-VG Entscheidungen trifft und die durch die Gerichte aufgedeckten Regelungslücken durch explizite gesetzliche Regelungen, die in der publizierten Gesetzessammlung nachgelesen werden können, ausfüllt.

2. Persönlicher Vorbehalt

- 15 Die in diesem Dokument abgegebenen Empfehlungen stellen aus meiner Sicht nicht die gewünschte und schon gar nicht eine optimale Lösung dar. Sie bilden aber einen – unter grossem Zeitdruck erarbeiteten, möglichen Kompromiss ab, der die vertrackte Ausgangslage, die sich aufgrund der sich überlagernden Rechtsgebiete und Erlassen (vgl. oben Rz. 4 ff.) ergibt, akzeptiert und die berechtigten Interessen ihrer Behörden einerseits und der Rechtsunterworfenen andererseits bestmöglich abbildet.
- 16 Dementsprechend erheben die nachfolgenden Empfehlungen nicht den Anspruch **«einfach»** zu sein; sie streben einzig das Ziel an, auf Gesetzesstufe Klarheit zu schaffen und damit die Rechtssicherheit zu verbessern.
- 17 Eine **Vereinfachung**, d.h. eine echte und tiefgreifende Verbesserung der Rechtslage, kann nur erreicht werden, wenn das Abgabenstrafrecht und das Abgabennachforderungsrecht des Bundes grundsätzlich neu gedacht und voneinander entflochten würden.
- 18 Dafür wäre die Einführung des BAZG-VG allenfalls ein guter Ausgangspunkt gewesen, im aktuellen Verfahrensstand dieses Projekts erscheint eine grundsätzliche Reform jedoch nicht mehr realistisch zu sein. Daher **verzichte ich** hier darauf, **Vorschläge für eine grundsätzliche Anpassungen des Systems** einzubringen. Ich möchte einzig darauf hinweisen, dass dieses massive wirtschaftliche Belastungen gegenüber von nicht deliktisch tätigen Personen auslösen kann, die für das schweizerische Rechtssystem einzigartig sind (ein Beispiel findet sich in der Fussnote 14).
- 19 Der Vollständigkeit halber gestatte ich mir auch die Feststellung, dass ich mich im vorliegenden Dokument nicht zum BAZG-VG als gesamten Projekt äussere, sondern mich auf die Aspekte beschränke, die sich gestützt aus der an uns herangetragenen Anfrage (vgl. oben Rz. 1) ergeben.

3. Opportunitätsprinzip (Art. 103 Abs. 4 MWSTG und Art. 196 BAZG-VG)

3.a. Worum geht es?

- 20 Im schweizerischen Abgabenstrafrecht sind die strafrechtlichen Bestimmungen sehr offen formuliert. Dies führt dazu, dass grundsätzlich **jede fehlerhafte Deklaration zu strafrechtlichen Sanktionen führen müsste**. Da einerseits die abgaberechtlichen Anforderungen an die steuerpflichtigen Personen – vor allem auch im Bereich der Mehrwertsteuer – eine hohe Komplexität aufweisen (und daher nicht einfach einzuhalten sind) und andererseits die Bussenandrohung empfindlich hoch liegen, würde es von den Rechtsunterworfenen nicht verstanden, wenn sie bei jeder behördlichen Korrektur

- ihrer Abrechnung neben den Abgabeforderungen und den (hohen) Verzugszinsen auch noch eine Busse zu entrichten hätten.
- 21 Dies würde vor allem auch dort zu stossenden Ergebnissen führen, wo steuerpflichtige Personen aufgrund von – menschlich nachvollziehbaren – Fehlern oder Nachlässigkeiten **im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit** in Strafverfahren involviert werden. Dies ist umso störender, als die Veranlagungsprinzipien der hier zur Diskussion stehenden Abgaben eine erhebliche Last der abgabenrechtlichen Qualifikation auf die Privaten auslagern und so u.a. eine schlanke Verwaltung ermöglichen. Es wäre deshalb **dem schweizerischen Rechtsverständnis fremd**, wenn der Staat Aufgaben (notabene unentgeltlich) an die Rechtsunterworfenen überträgt und diese dann **bei jedem Fehler** auch noch **büsst**.
- 22 Auf der anderen Seite verursacht die Durchführung eines Strafverfahrens **auf der Seite des Staates** einen erheblichen Aufwand, namentlich auch hinsichtlich der **personellen Ressourcen**.
- 23 Daher ist es – auch aus rechtstaatlicher Sicht – sinnvoll, wenn **Strafverfahren nur in besonderen Fällen** durchgeführt werden.
- 24 Dieses Gebot der Vernunft steht aber im **Widerspruch zu anderen strafrechtlichen Grundsätzen**, die u.a. staatlichen Organen eine Anzeigepflicht von erkannten strafbaren Handlungen auferlegen, und / oder die zwingend eine Durchführung einer Strafuntersuchung den Behörden bekannten strafrechtlich relevanten Sachverhalten verlangen oder die den Abschluss eines Strafverfahrens durch ein Urteil oder eine Verfügung verlangen, was – auch bei Freisprüchen – einen erheblichen Begründungsaufwand verursacht.
- 25 Zur Auflösung dieses Widerspruchs wird eine Rechtsnorm benötigt, die es sowohl den, untersuchenden oder den urteilenden Behörden ermöglicht, von einer Untersuchung oder eine Verurteilung abzusehen.
- 26 Dieses sogenannte **Opportunitätsprinzip** ist **im schweizerischen Strafrecht ein bekanntes Rechtsinstitut**. Es wird bereits bisher in verschiedenen Erlassen mit unterschiedlich formulierten Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen statuiert, so zum Beispiel auch im Kernstrafrecht (Art. 52 StGB). Im Nebenstrafrecht enthält nahezu jeder Erlass eine eigenständige Formulierung des Opportunitätsprinzips, d.h. die Bestimmungen sind hinsichtlich ihrer Tatbestandsvoraussetzungen und Anwendungsbereiche nicht auf einander abgestimmt.
- 27 Im Zuge unserer Diskussionen haben wir festgestellt, dass es sinnvoll wäre, eine auf die Bedürfnisse des Mehrwertsteuer- und des Zollrechts abgestimmte Synthese der verschiedenen heute bereits existierenden Regelungen in den verschiedenen nebenstrafrechtlichen Erlassen zu schaffen, zumal diese teilweise durch das BAZG-VG aufgehoben werden sollen.

3.b. Empfehlungen

3.b.i. Neuer Wortlaut von Art. 103 Abs. 4 MWSTG

⁴ Von einer Strafverfolgung, einer Überweisung an ein Gericht oder einer Bestrafung kann abgesehen werden

- a. in leichten Fällen;
- b. bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei beruflichem Handeln ohne Eigeninteresse; oder
- c. sofern Schuld oder Tatfolgen geringfügig sind.

In Fällen, in denen eine Meldung oder eine Anzeige gemacht wurde, wird eine Nichtanhandnahme- oder Einstellungsverfügung erlassen.

3.b.ii. Neuer Wortlaut von Art. 196 BAZG-VG

¹ Von einer Strafverfolgung, einer Überweisung an ein Gericht oder einer Bestrafung kann abgesehen werden

- a. in leichten Fällen;
- b. bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei beruflichem Handeln ohne Eigeninteresse; oder
- c. sofern Schuld oder Tatfolgen geringfügig sind.

² In Fällen, in denen eine Meldung oder Anzeige gemacht wurde, wird eine Nichtanhandnahme- oder Einstellungsverfügung erlassen.

3.c. **Erläuterung**

3.c.i. Grundsatz

- 28 Die Bestimmung verfolgt den Zweck, den Strafbehörden eine Rechtsgrundlage zu schaffen, um **in jedem Verfahrensstadium** auf die Durch-, resp. Weiterführung eines Strafverfahrens **verzichten zu können**, sofern **offensichtlich kein rechtsstaatliches Interesse dafür besteht**. Dies schützt die Strafbehörden vor Überlastung und ermöglicht es ihnen, ihre Ressourcen primär auf die bedeutenden Fälle zu konzentrieren, statt sich mit Bagatellfällen abzugeben.
- 29 Auf der anderen Seite schafft die Norm Rechtssicherheit, indem die betroffenen Personen davon ausgehen können, dass ihre abgabenrechtlichen «Verfehlungen» nicht auch noch strafrechtliche Konsequenzen mit sich bringen werden. Die im Gesetzeswortlaut erwähnten Nichtanhandnahme- resp. Einstellungsverfügungen dienen diesem Zweck.

3.c.ii. Bedarf für zwei gleichlautende Rechtsnormen

- 30 Art. 103 Abs. 4 MWSTG betrifft die **Mehrwertsteuer** und damit auch die Inland- und Bezugsteuer, welche ausschliesslich durch die ESTV erhoben und strafrechtlich verfolgt wird; auf diese beiden Erhebungsformen des Mehrwertsteuerrechts ist das BAZG-VG nicht anwendbar und ein Gesetzesverweis würde daher auch keinen Sinn ergeben.
- 31 Art. 103 Abs. 4 MWSTG wirkt aber auch auf die Einfuhrsteuer, welche sowohl in Bezug auf die Abgabenerhebung als auch auf die Strafverfolgung in den Zuständigkeitsbereich des BAZG fällt. Weil die Bestimmungen des Mehrwertsteuerstrafrechts gestützt auf Art. 103 Abs. 5 MWSTG die übrigen Strafbestimmungen «übersteuern», wenn in einem Straffall auch die Einfuhrsteuer zu beurteilen ist, **macht es aus Sicht des BAZG als rechtsanwende Behörde Sinn**, wenn seine Mitarbeitenden in allen Fällen (auch in solchen, in denen keine Mehrwertsteuerfragen zur Anwendung kommen) das Opportunitätsprinzip nach den gleichen Regeln anwenden können. Deshalb wird vorgeschlagen, auch den **Wortlaut von Art 196 BAZG-VG anzupassen**.

3.c.iii. Inhalt der Bestimmung

- 32 Zunächst wird klargestellt, dass das Opportunitätsprinzip **nicht nur bei der Einleitung einer Strafverfolgung, sondern auch auf jeder nachfolgenden Verfahrensstufe**, d.h. sogar auch von urteilenden Behörden oder Gerichten, angewendet werden darf. Dieser Grundsatz ist nicht neu, sondern nimmt die Formulierung von Art. 52 StGB auf.
- 33 Der empfohlene Gesetzestext basiert darauf, klarzustellen, dass das Opportunitätsprinzip von den Behörden breit angewendet werden kann. Dementsprechend werden **drei alternative** Tatbestandsvoraussetzungen genannt, die ihrerseits auf bisherigen Formulierungen in anderen Erlassen basieren:
- 33.1 Der **leichte Fall** (vgl. bspw. Art. 38 Abs. 2 AStG [SR 641.15]) zielt vor allem auf objektiv geringfügige Verfehlungen («Bagatellfälle») ab, die nicht strafwürdig sind.
- 33.2 Bei den **besonderen Umständen** wird primär an die besonderen persönlichen Verhältnisse der Täterschaft gedacht; es geht hier namentlich auch darum, die sogenannte **«Deklarantenstrafpraxis»** zu ermöglichen, wie dies vom ausdrücklich in der Motion de Courten (17.3376) gefordert wird.
- 33.3 Die Formulierung **«geringfügige Schuld oder Tatfolgen»** nimmt die beiden in Art. 52 StGB genannten Tatbestandsmerkmale auf, allerdings alternativ und nicht kumulativ. Dies soll sicherstellen, dass die beiden hier für das Abgabestrafrecht geschaffenen Spezialnormen bei der Anwendung des Opportunitätsprinzips auch diese Tatbestandsvoraussetzung berücksichtigen können.

4. Eintritt der Verfolgungsverjährung im Mehrwertsteuerstrafrecht (Art. 105 Abs. 2 MWSTG)

4.a. Worum geht es?

- 34 Für das Verständnis erscheint es wichtig, kurz (und damit zugegebenermassen etwas verkürzt) den **Verfahrensablauf in einem Verwaltungsstrafverfahren** festzuhalten:
- 34.1 Behörde: **Eröffnung Strafuntersuchung** (Art. 104 Abs. 4 MWSTG)
- 34.2 Behörde: **Schlussprotokoll** (Art. 61 Abs. 1 VStrR)
- 34.3 Beschuldigte Person: **Stellungnahme** und allenfalls Antrag auf Ergänzung der Untersuchung (Art. 61 Abs. 2 VStrR)
- 34.4 Behörde: **Strafbescheid** (Art. 62 Abs. 1 VStrR; sehr rudimentärer Inhalt, vgl. Art. 64 VStrR) oder Einstellung
- 34.5 Beschuldigte Person: **Einsprache** (Art. 67 VStrR)
- 34.6 Behörde: **Strafverfügung** (Art. 70 VStrR) oder Einstellung
- 34.7 Beschuldigte Person: **Begehren um gerichtliche Beurteilung** (Art. 72 Abs. 1 VStrR)
- 34.8 Gericht: **Urteil** (allfällige Rechtsmittel gemäss StPO)
- 35 In Bezug auf den sogenannten «**Strafpunkt**», d.h. die strafrechtliche Verurteilung, enthält das geltende MWST-Recht eine **abgestufte Regelung hinsichtlich der Verjährung**:
- 35.1 Die Einleitung eines Strafverfahrens ist solange möglich, als die Frist von Art. 105 Abs. 1 MWSTG nicht abgelaufen ist (**Einleitungsverjährung**).
- 35.2 Für die Durchführung der Strafuntersuchung stehen fünf Jahre zur Verfügung; bei Auslandsabwesenheit der beschuldigten Person ruht diese Frist (Art. 105 Abs. 4 MWSTG; **Durchführungsverjährung**)
- 35.3 Sobald eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist, tritt keine **Verfolgungsverjährung** mehr ein (Art. 105 Abs. 2 MWSTG), d.h. während dem strafrechtlichen Rechtsmittelweg drohen keine Verjährungen.
- 35.4 Bezüglich des Einzugs der gestützt auf einen/r rechtskräftige(n) Strafbescheid, Strafverfügung oder Urteil geschuldeten Bussen und Kosten tritt die **Vollstreckungsverjährung** nach fünf Jahren ein (Art. 106 MWSTG).

4.b. Empfehlung

- 36 Beibehaltung des heutigen Wortlauts (oder – mit anderen Worten – Verzicht auf die Einfügung des letzten Satzes der Gesetzesnovelle):

² Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

4.c. Erläuterung

- 37 Art. 105 Abs. 2 MWSTG regelt einen **Teilaspekt der sogenannten Verfolgungsverjährung**, d.h. die Befristung des Rechts, eine Strafuntersuchung einzuleiten und zu einer rechtskräftigen Verurteilung zu führen. Gemäss der Konzeption von Art. 105 MWSTG setzt sich die Verfolgungsverjährung aus einer – von der Schwere des Delikts abhängigen **Einleitungsverjährung** (Art. 105 Abs. 1 MWSTG) – sowie einer **Durchführungsverjährung** (Art. 105 Abs. 4 MWSTG) von fünf Jahren zusammen. Sobald eine Strafverfügung oder erstinstanzliches Urteil ergangen ist, tritt die Verfolgungsverjährung nicht mehr ein oder mit anderen Worten: sobald die zuständige Strafbehörde eine Strafverfügung erlassen hat, wird die Verfolgungsverjährung «unverjährbar».
- 38 **Hinsichtlich des Strafpunkts** ist m.E. keine Änderung von Art. 105 Abs. 2 MWSTG erforderlich: Sobald ein rechtskräftiger Strafbescheid vorliegt ist das Strafverfahren und damit die Strafverfolgung abgeschlossen. Ab Eintritt der Rechtskraft des Strafpunkts geht es nur noch um den Einzug der geschuldeten Bussen und Kosten; damit spielt die Verfolgungsverjährung, welche in Art. 105 Abs. 2 MWSTG geregelt wird, keine Rolle

mehr, denn für den Einzug der Bussen und Kosten findet die Vollstreckungsverjährung gemäss Art. 106 MWSTG Anwendung.⁸

- 39 **Im heutigen Recht** hat der Eintritt der Verfolgungsverjährung nicht nur einen Einfluss auf den Strafpunkt, sondern **auch auf die Abgabeforderung**, soweit diese gestützt auf Art. 12 VStrR erhoben werden soll. **Durch die unten** (siehe sogleich Ziff. 5) **empfohlene Anpassung entfällt jedoch dieses Problem**, mit deren Umsetzung würde die vom Bundesrat beantragte Anpassung von Art. 105 Abs. 2 MWSTG auch hinsichtlich der Nachforderung der Abgabenschuld nicht erforderlich.

5. Verjährung der abgabenrechtlichen Forderungen (Art. 105 Abs. 3 MWSTG)

5.a. Worum geht es?

5.a.i. Abgaben- und nicht strafrechtliche Norm

- 40 **Art. 105 Abs. 3 MWSTG** ist zwar unter den strafrechtlichen Bestimmungen des MWSTG eingeordnet, ihr Regelungsgehalt **betrifft** aber nicht das Strafrecht, sondern die (nachträgliche) **Geltendmachung der Abgabeforderung** durch den Fiskus.

- 41 Anders als bei den direkten Steuern, wo die jeweiligen Abgabeerlasse Bestimmungen enthalten, die es dem Fiskus erlauben, sog. «**Nachsteuern**» zu erheben, wenn nachträglich festgestellt wird, dass eine Veranlagung zu tief ausgefallen ist, fehlen bei den hier zur Diskussion stehenden Abgabenerlassen des Bundes vergleichbare Rechtsnormen. Stattdessen übernimmt Art. 12 VStrR die Funktion, bei später festgestellten Mängeln die geschuldeten Abgaben nachträglich noch zu erheben.

- 42 Tatbestandsvoraussetzung, damit gestützt auf Art. 12 VStrR eine Abgabe erhoben werden kann, ist das Vorliegen eines objektiven **Straftatbestandes**; die Abgabeforderung wird also nicht gestützt auf eine Abgabennorm nacherhoben, sondern gestützt auf den objektiven Tatbestand einer Strafnorm.

- 43 Auch die **Verjährungsfristen** sind eigenständig. Sie fallen mit den strafrechtlichen Verjährungsfristen zusammen.

- 44 Diese beiden Bezüge zu den strafrechtlichen Bestimmungen führen dazu, dass die Norm meistens in der Nähe der strafrechtlichen Regelungen angesprochen wird. Dies ist aber eigentlich nicht sachgerecht, weil es sich – wie gesagt (Rz. 40– um eine **Norm des Abgabenrechts** (und nicht des Strafrechts) handelt.

5.a.ii. Unterschiedliche Funktion der Abs. 2 und 3 von Art. 12 VStrR

- 45 Bezüglich der letzten Aussage ist allerdings – eine weitere Komplizierung innerhalb des sehr komplexen Art. 12 VStrR – eine Relativierung vorzunehmen: Eine gestützt auf Art. 12 **Abs. 3** VStrR erhobene Forderung setzt eine Verurteilung wegen einer vorsätzlich begangenen Straftat voraus.⁹ Sie hat somit einen **ähnlichen Charakter** wie eine (strafrechtlichen) Einziehung (siehe Art. 69 ff. StGB); daher wird dieser Anspruch des Fiskus meist im Rahmen des Strafurteils festgesetzt.

- 46 Demgegenüber wird die Zahlungspflicht der in Art. 12 **Abs. 2** VStrR bezeichneten Personen grundsätzlich in einem Abgabeerhebungsverfahren festgesetzt. Auch seine Tatbestandsvoraussetzungen sind wesentlich weniger streng: Es genügt, dass der **objektive** Tatbestand einer Bundesverwaltungs**strafrechtsnorm erfüllt** ist, jedoch ist weder ein Vorsatz (Element des subjektiven Tatbestands der Strafnorm), noch eine strafrechtliche Verurteilung erforderlich. Damit ist Art. 12 Abs. 2 VStrR **bei nahezu jeder fehlerhaften Deklaration anwendbar**, was für die in Art. 12 Abs. 2 **genannten Personen erhebliche finanzielle Folgen** haben kann.

⁸ Für die Vollstreckungsverjährung von Geld- und Freiheitsstrafen gilt Art. 99 StGB (vgl. OFK/MWST-Clavadetscher/Bossart, MWSTG 106 N 3).

⁹ Dies ist bei Art. 12 Abs. 2 VStrR anders: siehe sogleich Rz. 46.

- 47 Der **Inhalt und auch die Zielsetzungen** der Abs. 2 und 3 von Art. 12 VStrR unterscheiden sich somit nicht nur hinsichtlich ihres Inhalts, sondern auch hinsichtlich ihrer rechtssystematischen Einordnung; es macht daher Sinn, **diese unterschiedlich zu behandeln**.

5.a.iii. Handlungsbedarf aufgrund von jüngeren Urteilen

- 48 In den letzten neun Monaten sind verschiedene Gerichtsentscheide ergangen, die in Bezug auf Art. 12 VStrR neue Aspekte an den Tag gebracht haben.
- 48.1 Das Bundesgericht hat unlängst entschieden¹⁰, dass Art. 12 VStrR **einen von der Steuerforderung unabhängigen Anspruch begründet** und dass damit die Behörden ein Wahlrecht haben, gestützt auf welche Norm sie eine Abgabenerforderung geltend machen wollen.
- 48.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden¹¹, dass der gestützt auf diese Norm erhobene Anspruch auf **Abgabennachforderung unverjährbar** sei, sobald eine Strafverfügung ergangen sei. Dies ist aus der Sicht der Rechtsunterworfenen insofern besonders stossend, als die Strafverfügung von der gleichen Behörde ausgesprochen wird, welche auch über die Steuerforderung entscheidet.
- 49 Wie oben (Rz. 10 ff.) ausgeführt, erscheint es aus Sicht des **Legalitätsprinzips** angezeigt, dass sich der Gesetzgeber zu diesen Fragen äussert und eine entsprechende Regelung in das Gesetz aufnimmt.

5.b. **Empfehlung**

5.b.i. Streichung von Art. 105 Abs. 3 MWSTG

- 50 Um die Verständlichkeit des Gesetzes in systematischer¹² und inhaltlicher¹³ Hinsicht zu verbessern, empfehle ich **Art. 105 Abs. 3 MWSTG zu streichen** und dessen Regelungsgehalt in einen eigenständigen Artikel zu verschieben.

5.b.ii. Neuer Art. 106a MWSTG («Verjährung der Forderung nach Artikel 12 VStrR»)

- 51 Schaffung eines neuen Art. 106a MWSTG

Art. 106a Verjährung der Forderung nach Artikel 12 VStrR

¹ Unter Vorbehalt der Absätze 2 und 3 verjährt die Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Artikel 12 VStrR grundsätzlich nach Artikel 42 dieses Gesetzes.

² Falls ein Tatbestand der Artikel 96 Absatz 4, 97 Absatz 2 oder 99 oder nach den Artikeln 14–17 VStrR erfüllt ist, gilt hinsichtlich der Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gegenüber den in Artikel 12 Abs. 2 VStrR bezeichneten Personen folgendes:

a. Das Recht, eine Verfügung über die Leistungs- und Rückleistungspflicht zu eröffnen, verjährt wenn die Fristen von Artikel 105 Absatz 1 und 4 abgelaufen sind; Artikel 105 Absatz 2 ist nicht anwendbar.

b. Das Recht eine Leistungs- und Rückleistungspflicht festzusetzen, verjährt in jedem Fall sieben Jahre nach der Eröffnung der Verfügung gemäss Buchstaben a.

³ Die Leistungs- oder Rückleistungspflicht gemäss Artikel 12 Absatz 3 VStrR verjährt nach Artikel 105.

⁴ Das Recht, eine rechtskräftig festgesetzte Leistungs- und Rückleistungspflicht zu beziehen, verjährt gemäss Artikel 91 dieses Gesetzes.

5.c. **Erläuterung**

5.c.i. Aufbau

- 52 Die Absätze 1 und 2 von Art. 106a MWSTG entsprechen funktional der heutigen Regelung von Art. 105 Abs. 3 MWSTG.
- 53 Absätze 3 und 4 klären bisher der Auslegung überlassene Rechtsfragen.

¹⁰ Urteil des Bundesgerichts 9C_716/2022 vom 15.12.2023, insbesondere E. 5.1 und 5.2 (vor allem E. 5.2.3) und 5.3.

¹¹ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-610/2023 vom 19.04.2024, E. 6.11.7.

¹² Damit wird die Verjährung der Abgabenerforderung (Art. 106a MWSTG) und die Verjährung des Strafpunkts (Art. 105 MWSTG) in zwei separaten Rechtsnormen behandelt, was die Gesetzestextsystematik besser abbildet und auch eine separate und sachgerechte Artikelüberschrift ermöglicht.

¹³ Die Schaffung eines eigenständigen Artikels ermöglicht eine bessere Gliederung des Textes.

5.c.ii. Zielsetzung

- 54 Aufgrund der offenen Rechtsfragen haben die Gerichte Richterrecht geschaffen, welches sich nicht aus dem Gesetzestext herauslesen lässt. Aus Gründen der Rechtssicherheit und gemäss dem Legalitätsprinzip wird empfohlen, die von den Gerichten aufgedeckten Lücken im Gesetz zu klären.
- 55 Hinsichtlich der **Wertungsfragen**, die bei der Formulierung der Empfehlungen angewendet werden, beruht der Vorschlag auf folgenden Überlegungen:
- 55.1 Gegenüber Personen, die wegen einer vorsätzlich begangenen Straftat rechtskräftig verurteilt werden (d.h. die **Täter und die Teilnehmer**), soll die Abgabeforderung **so lange** geltend gemacht werden können, **wie die Strafverfolgung möglich** ist; weil die Strafverfolgung unter Umständen (Art. 105 Abs. 2 MWSTG) unverjährbar wird, gilt in diesen Fällen die Unverjährbarkeit auch für die Abgabeforderung.
- 55.2 Gegenüber **Personen**, die – ausserhalb einer strafrechtlichen Verurteilung – gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR bloss **für eine Abgabeforderung haften**, erscheint die Unverjährbarkeit als eine unverhältnismässige Rechtsfolge. Hier soll einerseits die bereits bisher im Gesetz vorgesehene Unterscheidung nach der Schwere der Widerhandlung (Art. 105 Abs. 3 Bst. a und b MWSTG neu in Art. 106a Abs. 1 und 2 MWSTG) weitergeführt werden. Andererseits soll die Behörde spätestens im Zeitpunkt, in dem sie die Strafverfügung gegenüber den beschuldigten Personen erlässt, in der Lage sein, gegenüber den potentiellen leistungs- und rückleistungspflichtigen Personen die Höhe der Abgabeforderung zu verfügen. Damit der Rechtsmittelweg beförderlich durchgeführt wird, unterliegt dieser einer absoluten Verjährung von sieben Jahren. Im Ergebnis bedeutet all dies, dass die Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR **längstens** nach sieben (Art. 105 Abs. 1 Bst. b Ziff. 3 MWSTG) plus fünf Jahren (Art. 105 Abs. 4 MWSTG) plus sieben Jahren (Art. 106a Abs. 2 Bst. b [neu] MWSTG), **d.h. nach 19 Jahren verjährt**, wobei diese Frist bei einer Auslandsabwesenheit der beschuldigten Person gemäss Art. 105 Abs. 4 MWSTG **noch** durch einen **Friststillstand** verlängert werden kann. Die Frist von 19 Jahre ist lang, aber zumindest endlich.
- 55.3 Schliesslich soll die Bezugsverjährung einer rechtskräftig festgesetzten Nachforderung ausdrücklich geregelt werden (Art. 106a Abs. 4 [neu] MWSTG).

5.c.iii. Inhalt

A. **Grundsätzliches**

- 56 Die Gerichtspraxis hat jüngst entschieden, dass gestützt auf Art. 12 VStrR geltend gemachte Abgabeforderungen unverjährbar sein können. Dies stellt für die abgabepflichtigen Personen eine sehr grosse Belastung dar.¹⁴ Dementsprechend wird empfohlen,

¹⁴ Bevor auf die Unverjährbarkeit eingegangen wird, ist wichtig zu festzuhalten, dass Art. 12 Abs. 2 VStrR auch für unbescholtene Wirtschaftsbeteiligte, d.h. für Personen, die überhaupt nicht in die deliktischen Handlungen involviert waren, ein potentiell erhebliches wirtschaftliches Risiko darstellt. Diese Aussage soll durch ein Beispiel verdeutlicht werden:

Im Rahmen einer Nachfolgeregelung sollen die Aktien der XY Beratungs AG übertragen werden. Unter den bisherigen Inhaber und Geschäftsführer wurde nur ein Teil der fakturierten Umsätze verbucht und mehrwertsteuerlich abgerechnet.

Bei den Abschätzungen der Risiken ist es für einen vernünftigen Unternehmer gestützt auf Art. 42 MWSTG klar, dass gegenüber der Gesellschaft betreffend der vorangehenden fünf Jahre nachträglich noch MWST-Forderungen geltend gemacht werden könnten; dies wird er bei der Festsetzung des Aktienkaufpreises berücksichtigen.

Aufgrund der Haftung der Gesellschaft aus Art. 12 Abs. 2 VStrR müssten jedoch im Rahmen von Nachfolgeregelungen und Unternehmensübernahmen umfangreiche Abklärungen getroffen werden, ob in Steuerperioden, die nach Art. 42 MWSTG bereits verjährt sind, durch die früheren Unternehmensverantwortlichen möglicherweise Handlungen begangen wurden, die unter eine der in Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG genannten Strafbestimmungen fallen könnten; denn diese unterliegen einer anderen Verjährungsregel. Dieses Risiko ist den meisten Betroffenen nicht bewusst, weshalb solche Prüfungen in aller Regel nicht erfolgen.

Solange die Strafuntersuchungsbehörden verdeckt ermitteln (und sich dabei auf Art. 104 Abs. 4 letzter Satzteil MWSTG berufen), ist die Strafuntersuchung und die damit drohende Verlängerung der Verjäh-

dass der Gesetzgeber die Frage der Verjährung ausdrücklich im Gesetz regelt und somit das aktuell geltende Richterrecht «übersteuert».

B. Gegenüber Personen, die gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR zahlungspflichtig sind

57 Wird die Empfehlung übernommen, kann eine (potentielle) Unverjährbarkeit der Abgabebeforderung nur gegenüber denjenigen Personen eintreten, die gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR zahlungspflichtig sind. Diese strenge Regelung macht Sinn, weil es sich bei den betroffenen Personen um solche handelt, die vorsätzlich eine Widerhandlung begangen oder daran teilgenommen haben und dafür (rechtskräftig) verurteilt wurden. Da die Regelung von Art. 12 Abs. 3 VStrR eine ähnliche Funktion wie eine Einziehung übernimmt (vgl. oben Rz. 45) erscheint die Unverjährbarkeit in diesem Bereich gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber in Art. 105 Abs. 3 MWSTG auch den Strafanspruch als (potentiell) unverjährbar ausgestaltet hat.

C. Gegenüber Personen, die gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR zahlungspflichtig sind

58 Sobald die **Einfuhrsteuer** betroffen ist, führt die vorgeschlagene Regelung dazu, dass immer Art. 106a Abs. 2 MWSTG Anwendung findet (vgl. dazu unten, Rz. 61); dies ergibt sich dadurch, dass alle Verstösse im Bereich der Einfuhrsteuer (soweit es sich nicht um blosse Verletzungen von Verfahrenspflichten handelt) gestützt auf Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG sanktioniert werden und damit in den Anwendungsbereich von Art. 106a Abs. 2 MWSTG fallen.

59 Im Bereich **der Inland- und der Bezugsteuer** ist vorab zu prüfen, ob Abs. 1 von Art. 106a MWSTG zur Anwendung kommt.

60 Diesfalls verjährt die gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR erhobene Forderung gleichzeitig wie die Forderung gestützt auf das materielle Mehrwertsteuerrecht. Da Art. 42 Abs. 4 MWSTG einen Verjährungsstillstand während der Durchführung eines Steuerstrafverfahrens vorsieht, wirkt dieser Fristenstillstand auch hinsichtlich der Forderungen gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR; auf der anderen Seite findet die absolute Verjährung von Art. 42 Abs. 6 MWSTG auch auf eine gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR erhobene Forderung Anwendung.

61 Sobald aber (im Anwendungsbereich der Inland-, der Bezug- und der Einfuhrsteuer) **Art. 106a Abs. 2 MWSTG** zur Anwendung kommt, hat die zuständige Verwaltung längstens sieben plus fünf Jahre Zeit,¹⁵ um die Abgabenverfügung gegen die nach Art. 12 Abs. 2 VStrR zahlungspflichtigen Personen zu erlassen. Wird die Abgabenverfügung innert dieser Frist eröffnet, greift eine – nicht unterbrechbare – **absolute** Verjährung, d.h. der gesamte Rechtsmittelweg muss **innerhalb von sieben Jahren** rechtskräftig abgeschlossen werden.

D. Bezugsverjährung

62 Die Verjährung des Bezugs einer gestützt auf Art. 12 VStrR rechtskräftig veranlagten Abgabeforderung findet sich nicht im VStrR, sondern wurde vom Bundesgericht im Rahmen eines Rechtsöffnungsverfahrens mit einem Verweis auf Art. 137 Abs. 2 OR auf zehn Jahre festgesetzt (Urteil des Bundesgerichts [5A 152/2012](#) vom 19.12.2012, E. 4.4.3 und 4.6.2.2).

63 Aufgrund der Tatsache, dass der Gesetzgeber im geltenden MWSTG die Lücke erkannt hat und die Bezugsverjährung in Art. 91 MWSTG explizit geregelt hat, erscheint es

rungsfrist nicht einmal den beschuldigten Personen bekannt, so dass im vorliegenden Beispiel der potentielle Übernehmer den Inhaber nicht einmal wirksam fragen könnte, ob die Frist von Art. 42 MWSTG aufgrund des durchgeführten Strafverfahrens stillsteht (Art. 42 Abs. 4 MWSTG).

Hätte die ESTV im vorliegenden Fall bspw. während drei Jahren verdeckt ermittelt und würde bspw. die Eröffnung des Strafverfahrens einen Monat nach dem Vollzug des Aktienkaufs mitgeteilt (Art. 104 Abs. 4 MWSTG), wäre der Übernehmer mit Nachforderungen von zehn (drei plus sieben) Jahren gegenüber der Aktiengesellschaft konfrontiert.

Nach der Eröffnung einer Strafverfügung gegenüber dem früheren Inhaber würde diese Forderung zudem gegenüber der Gesellschaft im geltenden Recht nicht mehr verjähren (vgl. oben Rz. 48.2).

15 Befindet sich die beschuldigte Person im Ausland, steht diese Frist still.

sinnvoll, diese Regelung explizit auch auf Forderungen, die gestützt auf Art. 12 VStrR geltend gemacht werden, als anwendbar zu erklären (Absatz 4).

6. Verjährung der abgabenrechtlichen Nachforderungen (Art. 41 BAZG-VG)

6.a. *Worum geht es?*

64 Das heute geltende Zollrecht zieht den Kreis der möglichen Abgabeschuldner sehr weit; aufgrund des Verweises in Art. 51 Abs. 1 MWSTG gilt dies auch für die Mehrwertsteuer.
65 Mit dem BAZG-VG soll diese rechtsstaatlich problematische Regelung korrigiert werden; dies ist erfreulich und wird von mir ausdrücklich begrüsst.
66 Die Umsetzung dieses Ziels soll über die in Art. 41 BAZG-VG definierte Haftungskaskade erreicht werden.

67 Im Rahmen unserer Diskussionen haben wir festgestellt, dass die von uns diskutierte Neuregelung von Art. 106a MWSTG auch unter dem Aspekt des neuen Art. 41 BAZG-VG beurteilt werden muss. Um zu einem rechtsstaatlich praktikablen Resultat zu kommen, das die Interessen von Fiskus und Rechtsunterworfenen berücksichtigt, muss daher Art. 41 BAZG-VG umformuliert werden.

68 Das BAZG-VG sieht zwei Anspruchsgrundlagen vor, um eine Abgabenschuld nachträglich festzusetzen: Einerseits Art. 60 BAZG-VG, andererseits Art. 12 VStrR.

69 Die Regelung **von Art. 60 BAZG-VG** enthält eine **eigene Fristen- und Verjährungsregelung (Art. 60 und Art. 50 BAZG-VG)**. Die komplexen Regelungen von Art. 12 VStrR wird in diesem Dokument ausführlich behandelt und es werden diesbezüglich Empfehlungen für eine Modifikation abgegeben.

70 Für eine kongruente Rechtsanwendung bedeutet dies zweierlei:

70.1 Einerseits sollte sichergestellt werden, dass damit, sobald einmal ein Verfahren eingeleitet wurde, einheitliche Fristen laufen, unabhängig davon, auf welcher Anspruchsgrundlage die Nachforderung geltend gemacht wird.

70.2 Andererseits sollten die Regelungen, welche in Bezug auf die Fristen und die Verjährung bei Art. 12 Abs. 2 VStrR bei der Einfuhrsteuer gelten, auch für alle anderen Abgaben, die im gleichen Verfahren ebenfalls miterhoben werden, gelten.

71 Dies setzt allerdings auch voraus, dass der Tatbestand von Art. 41 (und Art. 60, siehe unten Ziff. 7) BAZG-VG in grundsätzlicher Hinsicht umformuliert werden muss: damit Rechtssicherheit geschaffen werden kann, muss das BAZG im Rahmen von Art. 41 BAZG-VG die Abgabepflicht früh durch eine Verfügung «anmelden»; hingegen soll das BAZG den Bezug gestaffelt, d.h. in zwei Stufen, durchführen. Mit anderen Worten: es erscheint sinnvoll **die Haftungskaskade zu einer Bezugskaskade** umzugestalten.

6.b. *Empfehlung*

72 Umformulierung von Art. 41 BAZG-VG

¹ Im Falle eines Nachforderungsverfahrens nach Artikel 60 des vorliegenden Gesetzes oder nach Artikel 12 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974¹⁶ über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) verfügt das BAZG die Abgabenschuld innerhalb der gesetzlichen Frist gegenüber allen Abgabenschuldnerinnen und -schuldern beziehungsweise gegenüber allen leistungs- und rückerstattungspflichtigen Personen (Nachforderungsschuldner und -schuldnerinnen).

² Das Recht, gestützt auf Artikel 12 Absatz 2 VStrR eine Nachforderungsverfügung zu erlassen, verjährt, falls die nachzufordernde Abgabenschuld auch die Mehrwertsteuer umfasst, gemäss Artikel 106a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG), anderenfalls gemäss Artikel 12 Absatz 4 VStrR.

³ Das Recht die Nachforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall sieben Jahre nach Eröffnung der Nachforderungsverfügung.

⁴ Die verschiedenen Nachforderungsschuldner und -schuldnerinnen haften untereinander solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht¹⁷. Der Bezug der Nachforderung richtet sich nach Absatz 5.

¹⁶ SR 313.0.

¹⁷ SR 220.

⁵ Das BAZG macht sowohl eine allfällige Sicherstellung der Nachforderungsschuld als auch den Bezug der rechtskräftig festgesetzten Nachforderungsschuld vorerst bei den Warenverantwortlichen geltend. Erst wenn die Nachforderungsschuld nicht genügend sichergestellt wird oder die festgesetzte Nachforderungsschuld durch die Warenverantwortlichen nicht getilgt werden kann, darf es die Sicherstellung oder die Entrichtung der Nachforderungsschuld von den übrigen Nachforderungsschuldner und -schuldnerinnen einfordern.

⁶ Das Recht eine rechtskräftig festgesetzte Nachforderungsschuld gegenüber den Warenverantwortlichen geltend zu machen, verjährt in jedem Fall innert fünf Jahren nachdem die entsprechende Nachforderungsschuld rechtskräftig geworden ist.

⁷ Das Recht eine rechtskräftig festgesetzte Nachforderungsschuld gegenüber den übrigen Nachforderungsschuldner und -schuldnerinnen geltend zu machen, verjährt in jedem Fall fünf Jahr nach Ablauf des Jahres in welchem die Uneinbringlichkeit bei den Warenverantwortlichen feststeht.

6.c. **Erläuterung**

6.c.i. Problembeschreibung

73 Die Zielsetzung, primär die Warenverantwortlichen für die Abgabeschuld einstehen zu lassen, ist rechtsstaatlich vernünftig. Allerdings erscheint es sinnvoller, **dieses Ziel auf der Ebene des Bezugs** (statt wie im Vorschlag des Bundesrats auf der Ebene einer gestaffelten Erhebung) umzusetzen. Dafür sprechen drei Gründe:

73.1 Eine (Mit)Haftung ist ein wirtschaftliches Risiko. Eine potentielle Haftung, die bekannt ist, wird in der Bilanz der betroffenen Person zurückgestellt. Eine Haftung, die nach Jahrzehnten «aus heiterem Himmel» geltend gemacht wird, kann die Existenz eines Unternehmens gefährden (bspw. weil die Liquidität fehlt, weil wenige Monate vor der Mitteilung des Haftungsanspruchs eine grosse Investition getätigt wurde).

73.2 Wird die (Mit)Haftung gleichzeitig bekanntgegeben, wie der Anspruch gegenüber primär für die Abgabenschuld haftenden Person, ist es (sofern gewünscht) der Verwaltung, den rechtsunterworfenen Personen und den Gerichten möglich, die verschiedenen Verfahren gemeinsam, parallel oder vereinigt zu führen; dies spart auf allen Seiten Ressourcen.

73.3 Ist seit der Handlung, welche die Abgabenschuld ausgelöst hat, bereits eine sehr lange Zeit verstrichen, ist es praktisch kaum mehr möglich, ein (faïres) Verfahren über das Bestehen eines Rechtsanspruchs zu führen. Dies u.a. weil die Beweismittel nicht mehr verfügbar sind, die Sachverhaltskenntnisse nicht mehr bestehen und sich – möglicherweise – auch das anwendbare Recht geändert hat.¹⁸ Demgegenüber löst die späte Durchführung eines Bezugsverfahrens über einen rechtskräftig festgesetzten Anspruch rechtsstaatlich deutlich weniger Bedenken aus.

6.c.ii. Zielsetzung

74 Die Behörde muss innerhalb der durch Art. 12 VStrR, resp. Art. 106a [neu] MWSTG vorgezeichneten Frist gegenüber allen als Haftende in Frage kommenden Personen die Abgabeschuld in Form einer Verfügung geltend machen.

75 Damit ist das Haftungsrisiko allen betroffenen Personen bekannt und sie können sich – vergleichsweise – zeitnah und – falls gewünscht – gemeinsam gegen diesen Haftungsanspruch zur Wehr setzen.

76 Für die Durchführung der Rechtsmittelverfahren (verwaltungsintern, Bundesverwaltungsgericht, Bundesgericht) soll eine Frist von insgesamt sieben Jahre zur Verfügung stehen; eine Unterbrechung ist nicht vorgesehen, es handelt sich um eine absolute Verjährungsfrist.

77 Nach Rechtskraft der Abgabenschuld macht die Behörde die Forderung zunächst gegenüber den Warenverantwortlichen geltend; für die Durchführung des Bezugsverfahrens steht ihr eine fünfjährige Frist zur Verfügung. Falls der Bezug nicht gelingt, kann

¹⁸ Selbstverständlich wäre auch in diesen Fällen noch das alte (und nicht das neue) Recht anwendbar; der Rechtsalltag zeigt, dass es für alle Beteiligten sehr aufwendig ist, sich in alte Rechtsregeln zu vertiefen und diese sachgerecht anzuwenden. Dazu kommt, dass sich das geltende Recht aufgrund von Praxisanpassungen und Gerichtsurteilen auch ohne formelle Gesetzesanpassungen ändern kann.

die Behörde die Abgabeschuld bei allen anderen mithaftenden Personen beziehen. Dafür stehen ihr ebenfalls fünf Jahre zur Verfügung.

- 78 Parallel dazu kann das BAZG die Sicherstellung der (provisorischen) Nachforderungsschuld verlangen, auch diesbezüglich gilt eine Haftungskaskade.

6.c.iii. Aufbau

- 79 Die Bestimmung regelt die Haftung im Falle eines Nachforderungsverfahrens, wobei sich dieses auf zwei unterschiedliche Anspruchsgrundlagen (Art. 60 BAZG-VG und Art. 12 VStrR) stützen kann. Mit Ausnahme von Absatz 2 betreffen die sieben Absätze der Empfehlungen beide Anspruchsgrundlagen.
- 80 Absatz 2 betrifft nur die Nachforderungsverfügung gestützt auf Artikel 12 Abs. 2 VStrR.

6.c.iv. Inhalt

- 81 In **Absatz 1** wird zunächst der Grundsatz beschrieben, dass gegenüber allen (potentiell) haftenden Personen eine Verfügung erlassen werden muss. Gegenüber dem Entwurf des Bundesrats stellt dies in zweifacher Hinsicht eine Änderung dar: Einerseits wird festgelegt, dass die «Geltendmachung» in der Form einer Verfügung zu erfolgen hat, andererseits müssen sämtliche (potentiellen) Nachforderungsschuldner und -schuldnerinnen ins Recht gezogen werden; dies muss nicht zwingend in der Form einer einzigen Verfügung erfolgen, sondern kann auch durch Einzelverfügungen geschehen.
- 82 Stützt sich die Nachforderungsverfügung auf Art. 60 BAZG-VG, beträgt die Frist gemäss diesem Artikel ein Jahr; dies ergibt sich aus Art. 60 BAZG-VG.
- 83 Bildet aber Art. 12 VStrR die Anspruchsgrundlage der Verfügung, muss die Frist genauer spezifiziert werden. Dies erfolgt in **Absatz 2**; falls die Abgabenschuld auch die Mehrwertsteuer umfasst, wird die Frist gemäss Art. 106a MWSTG berechnet (siehe oben, Rz. 51), anderenfalls gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR.
- 84 **Absatz 3** beschränkt die Dauer der Rechtsmittelverfahren hinsichtlich der Nachforderungsverfügung, indem eine siebenjährige absolute, d.h. nicht unterbrechbare, Frist gesetzt wird.
- 85 **Absatz 4** regelt die Haftung unter den verschiedenen Abgabenschuldnern und das Regressrecht. Primär sind die Warenverantwortlichen Schuldner der Abgabe, diese haften untereinander solidarisch und haben daher untereinander ein Regressrecht. Erst wenn der Fiskus die geschuldeten Abgaben nicht von den Warenverantwortlichen beziehen kann, darf er sich an die anderen Abgabenschuldnern halten; zwischen diesen besteht wiederum eine Solidarschuld und ein Regressrecht. Selbstverständlich haben die mithaftenden Abgabenschuldner auch ein Regressrecht gegenüber den Warenverantwortlichen.
- 86 In **Absatz 5** wird die angesprochene Bezugskaskade geregelt. Dies gilt sowohl für die Sicherstellung einer (noch nicht rechtskräftig) festgelegten Nachforderung, wie auch für den eigentlichen Bezug eines rechtskräftig festgesetzten Nachforderungsbetrags.
- 87 **Absatz 6** schafft eine Bezugsverjährung für das Verfahren gegen die Warenverantwortlichen; diese ist weniger differenziert ausformuliert, als die Bezugsverjährung in Art. 91 MWSTG. Diese Empfehlung beruht auf folgender Wertung: Die Bezugsverjährung kann bei der Anwendung von Art. 91 MWSTG aufgrund des Fristenstillstands sehr lange dauern, was dazu führt, dass die Mithaftung gegenüber den übrigen Abgabenschuldner erst sehr spät eingeleitet werden könnte, was für alle Beteiligten möglicherweise mühsam ist. Deshalb wird eine absolute – nicht unterbrechbare – Frist von fünf Jahren vorgeschlagen.
- 88 In **Absatz 7** wird eine analoge Bezugsverjährung für die Vollstreckung gegenüber den mithaftenden Personen statuiert. Im Unterschied zu Absatz 6 wird hier nicht auf den genauen Tag, sondern auf das Kalenderjahr abgestellt.

7. Anpassung von Art. 60 BAZG-VG

7.a. Worum geht es?

- 89 Art. 60 BAZG-VG schafft dem BAZG die Möglichkeit, nachträglich auf eine bereits erlassene Veranlagungsverfügung zurückzukommen, ohne den Weg über Art. 12 VStrR beschreiten zu müssen.
- 90 Aufgrund der Materialien ist es mir nicht klar, welche Fallkonstellation mit dieser Bestimmung eigentlich geregelt werden soll:
- 90.1 Aufgrund der – neu – einjährigen Einsprachefrist von Art. 85 BAZG-VG wird die Veranlagungsverfügung inskünftig während einem Jahr nicht in Rechtskraft erwachsen. Solange aber die Rechtskraft nicht eingetreten ist, ist Art. 60 BAZG-VG funktional eigentlich nicht erforderlich: Gemäss dem Urteil [2C 596/2012](#) des Bundesgerichts vom 19.03. 2013, E. 2.2., ist es zulässig, dass eine Behörde auf eine von ihr eröffnete Verfügung während der laufenden Rechtsmittelfrist zurückkommen darf und diese in der Form einer neuen Verfügung («Rückkommensentscheid») widerrufen oder abändern kann. Somit ist die Bestimmung eigentlich nicht nötig.
- 90.2 Theoretisch wäre es denkbar, dass eine abgabenpflichtige Person gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache erhebt und dass darauf – vor Ablauf eines Jahres seit der Veranlagung – ein Einspracheentscheid ergeht. Auf diesem Weg würde vor Ablauf des in Art. 60 BAZG-VG angesprochenen Jahres Rechtskraft geschaffen. Dieser Fall kann aber auch nicht gemeint sein, weil hier das BAZG auf den Einspracheentscheid (und nicht auf die Veranlagungsverfügung) zurückkommen muss.
- 91 Ungeachtet der vorstehend beschriebenen ungeklärten Funktion ist im Zuge der empfohlenen Anpassung vor Art. 41 BAZG-VG aufgefallen, dass es bei Art. 60 BAZG-VG genügt, wenn das BAZG innert der Jahresfrist (schriftlich) eine entsprechende «Absicht» bekannt gibt. Bereits aus rechtsstaatlichen Überlegungen vermag dies nicht zu überzeugen. Verwaltungshandeln erfolgt grundsätzlich in der Form von Verfügungen; das Institut der «Absichtserklärung» ist im allgemeinen Verwaltungsrecht nicht erprobt und wird in der Rechtsanwendung zahlreiche Fragen aufwerfen.
- 92 Deshalb macht es alleine aus rechtstaatlichen Überlegungen Sinn, dass die Fristwahrung gemäss Art. 60 BAZG-VG auch auf Weg einer Verfügung erfolgt.
- 93 Zudem müsste die Empfehlung (oben, Rz. 71) zu Art. 41 Abs. 1 BAZG-VG umformuliert werden, wenn Art. 60 BAZG-VG nicht angepasst wird.

7.b. Empfehlung

94 Umformulierung von Art. 60 BAZG-VG

Hat das BAZG irrtümlich eine von ihm zu erhebende Abgabe nicht oder zu niedrig oder einen zurückerstatteten Abgabebetrag zu hoch festgesetzt, so kann es den geschuldeten Betrag nachfordern, wenn es innerhalb eines Jahres nach der Eröffnung der ursprünglichen Veranlagungsverfügung eine entsprechende Nachforderungsverfügung eröffnet.

8. Einheitliches MWST-Strafrecht (Art. 103 Abs. 1 MWSTG)

8.a. Worum geht es?

- 95 Im Rahmen der Reform 2008 war es dem Parlament ein grosses Anliegen, dass im ganzen Mehrwertsteuerstrafrecht **bezüglich aller Erhebungsformen** (d.h. Inlandsteuer und Bezugsteuer, welche unter der Verantwortung der ESTV erhoben werden, sowie Einfuhrsteuer, deren Erhebung beim BAZG liegt) **die gleichen Regeln gelten** sollen und dass das **Mehrwertsteuergesetz** – gegenüber dem zuvor allein geltenden VStrR – **Leitlinien für ein modernisiertes Abgabenstrafrecht** schaffen soll.
- 96 Aus diesem Grund verursacht der neu eingefügte Verweis auf das BAZG-VG in Art. 103 Abs. 1 MWSTG eine gewisse Rechtsunsicherheit, ob neu das BAZG-VG diese Leitfunktion erhalten soll. Dies umso mehr, als in der Botschaft ausgeführt wird, dass dieser Verweis rein deklaratorischer Natur sei. Wäre dies tatsächlich das einzige Ziel, wäre die Einfügung nicht nötig.

- 97 Auf der anderen Seite werden im neuen BAZG-VG Regeln und Instrumente (bspw. Art. 193 ff. BAZG-VG) eingeführt, die im VStrR nicht bestehen. Es ist unbestritten, dass diese vom BAZG auch im Bereich der Einfuhrsteuer angewendet werden dürfen.

8.b. Empfehlung

- 98 Anpassung von Art. 103 Abs. 1 MWSTG:

¹ Auf die Strafverfolgung ist mit Ausnahme der Artikel 63 Absätze 1 und 2, 69 Absatz 2, 73 Absatz 1 letzter Satz sowie 77 Absatz 4 das VStrR anwendbar. Bei der Einfuhrsteuer richtet sich das Verfahren zudem nach dem BAZG-VG, sofern dieses nicht von den Bestimmungen dieses Gesetzes abweicht.
--

8.c. Erläuterung

- 99 In Straffällen, die das Mehrwertsteuerrecht (mit)betreffen, soll hinsichtlich des Verwaltungsstrafrechts weiterhin das MWSTG das Leitgesetz bleiben. Der neu eingefügte Verweis soll klarstellen, dass die im BAZG-VG neu eingeführten Bestimmungen, die im heutigen MWSTG und im heutigen VStrR nicht enthalten sind, beispielsweise im Bereich der Zwangsmassnahmen, auch im Rahmen von Strafverfolgungen betreffend der Einfuhrsteuer angewendet werden dürfen.

Ich hoffe, dass ich mit den vorstehenden Empfehlungen und Darlegungen Ihnen einerseits dienen kann und andererseits möglichst alle von Ihnen geäusserten Überlegungen darin integriert habe. Auf jeden Fall möchte ich Ihnen bei dieser Gelegenheit noch einmal für den offenen und instruktiven Austausch danken.

Freundliche Grüsse



Diego Clavadetscher