Urteilskopf

141 II 383

28. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen A. und X. SA (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_941/2014 vom 20. August 2015

Regeste (de):
Art. 5 Abs. 1, Art. 9 Abs. 5 und Art. 10 Abs. 4 StAhiG; Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG; Art. 1 VStrR; internationale Amtshilfe in Steuersachen; Bussenverfügung.

Die Zuständigkeit der ESTV zur Erhebung einer Busse gemäss Art. 9 Abs. 5 bzw. Art. 10 Abs. 4 StAhiG ergibt sich aus Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG (E. 3.1-3.5, insb. teleologische Überlegungen: E. 3.3). Die Busse stellt in erster Linie ein Mittel des Verwaltungszwangs dar (E. 3.4).

Die Bussenverfügung ist keine Schlussverfügung i.S.v. Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 StAhiG (E. 4.2). Anwendbarkeit des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes bejaht (E. 4.3-4.6), folglich Anfechtung der Bussenverfügung mittels Einsprache bei der ESTV (E. 4.6 und 4.7).

Regeste (fr):
Art. 5 al. 1, art. 9 al. 5 et art. 10 al. 4 LAAF; art. 41 al. 1 let. c PA; art. 1 DPA; assistance administrative internationale en matière fiscale; prononcé d'amende.

La compétence de l'AFC de prononcer une amende en vertu de l'art. 9 al. 5, respectivement de l'art. 10 al. 4 LAAF découle de l'art. 5 al. 1 LAAF en lien avec l'art. 41 al. 1 let. c PA (consid. 3.1-3.5, raisonnement téléologique en particulier: consid. 3.3). L'amende représente en premier lieu un moyen de contrainte administratif (consid. 3.4).

Un prononcé d'amende n'est pas une décision finale au sens de l'art. 19 al. 1 en lien avec l'art. 17 al. 1 LAAF (consid. 4.2). Applicabilité de la loi sur le droit pénal administratif (consid. 4.3-4.6), partant contestation du prononcé d'amende par la voie de la réclamation auprès de l'AFC (consid. 4.6 et 4.7).

Regesto (it):
Art. 5 cpv. 1, art. 9 cpv. 5 e art. 10 cpv. 4 LAAF; art. 41 cpv. 1 lett. c PA; art. 1 DPA; assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale; decisione di condanna a una multa.

La competenza dell'AFC di infliggere una multa giusta l'art. 9 cpv. 5 rispettivamente l'art. 10 cpv. 4 LAAF risulta dall'art. 5 cpv. 1 LAAF in relazione con l'art. 41 cpv. 1 lett. c PA (consid. 3.1-3.5, in particolare ragionamento teleologico: consid. 3.3). La multa è innanzitutto un provvedimento coercitivo amministrativo (consid. 3.4).

Una decisione con cui viene inflitta una multa non è una decisione finale ai sensi dell'art. 19 cpv. 1 combinato con l'art. 17 cpv. 1 LAAF (consid. 4.2). Applicabilità della legge sul diritto penale amministrativo (consid. 4.3-4.6) e, quindi, contestazione della condanna a una multa mediante opposizione dinanzi all'AFC (consid. 4.6 e 4.7).

Sachverhalt ab Seite 384

A. Am 24. Dezember 2013 richtete die zuständige norwegische Behörde ein Amtshilfegesuch gemäss Art. 26 des Abkommens vom 7. September 1987 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.959.81; nachfolgend: DBA-N) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch betraf u.a. die X. SA. Mit Editionsverfügung vom 21. Januar 2014 forderte die ESTV die X. SA auf, ihr innert 14 Tagen ab Zustellung der Editionsverfügung die darin verlangten Informationen zu übermitteln. Diese Aufforderung wurde mit einer Strafandrohung gemäss Art. 9 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672. 5) verbunden. Mit Verfügung vom 29. August 2014 auferlegte die ESTV der X. SA in Anwendung von Art. 9 Abs. 5 und Art. 10 Abs. 4 StAhiG eine Busse von Fr. 7'000.-, wobei diese Busse gegenüber A. als statutarisch verantwortlichem Organ der Gesellschaft ausgesprochen wurde. In der Rechtsmittelbelehrung führte die ESTV aus, "gegen diese Schlussverfügung" könne innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde geführt werden.

B. Mit Beschwerde vom 18. September 2014 an das Bundesverwaltungsgericht beantragten A. und die X. SA, die Aufforderungen der ESTV vom 21. Januar, 19. März, 7. Juli und 25. Juli 2014 an die

X. SA, Auskünfte zu erteilen bzw. Dokumente herauszugeben, für gegenstandslos zu erklären bzw. aufzuheben. Ferner beantragten sie, die Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 aufzuheben, eventualiter die Busse zu reduzieren.

C. Mit Urteil vom 30. September 2014 trat das Bundesverwaltungsgericht auf die Beschwerde nicht ein (Ziff. 1) und stellte weiter fest, dass die Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 nichtig sei (Ziff. 2). Zur Begründung führte es einerseits aus, die Bussenverfügung stelle keine Schlussverfügung im Sinne des Steueramtshilfegesetzes dar. Andererseits hielt das Gericht fest, es stelle sich allenfalls die Frage der Überweisung der Streitsache gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172. 021). Das Gericht kam zum Schluss, die Frage erübrige sich, da nicht von einer Zuständigkeit der ESTV zur Ausfällung der vorliegenden Busse nach Art. 9 Abs. 5 bzw. Art. 10 Abs. 4 StAhiG ausgegangen werden könne; diese Busse sei vielmehr durch die ordentlichen Straf(gerichts)behörden auszufällen und die Verfügung der ESTV sei nichtig.

D. Gegen dieses Urteil des Bundesverwaltungsgerichts führt die ESTV mit Eingabe vom 13. Oktober 2014 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Rückweisung der Sache zur materiellen Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht. A. und die X. SA beantragen die Abweisung der Beschwerde. (...) (Auszug)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3.

3.1 Gemäss Art. 1 Abs. 1 StAhiG regelt das Steueramtshilfegesetz den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Unter der Marginalie "Zuständigkeit" bestimmt Art. 2 StAhiG, dass die ESTV die Amtshilfe aufgrund ausländischer Ersuchen vollzieht. In Art. 9 Abs. 5 sieht das Steueramtshilfegesetz vor, dass die betroffene Person mit Busse bis zu 10'000 Franken bestraft wird, wenn sie einer von der ESTV unter Hinweis auf die Strafdrohung dieser Bestimmung ergangenen vollstreckbaren Verfügung zur

Herausgabe der Informationen vorsätzlich nicht Folge leistet. In identischer Weise sieht Art. 10 Abs. 4 StAhiG die Strafbarkeit der Informationsinhaberin oder des Informationsinhabers vor. Als anwendbares Verfahrensrecht erklärt Art. 5 Abs. 1 StAhiG, soweit nicht anders bestimmt, das Verwaltungsverfahrensgesetz für massgebend.

3.2 Das Verwaltungsverfahrensgesetz regelt in Art. 40 f. die Zwangsmittel zur Verfügungsvollstreckung. Nach Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG kann die Behörde zur Vollstreckung von Verfügungen, welche nicht auf Geldzahlung oder Sicherheitsleistung gehen, zur Massnahme der Strafverfolgung greifen, soweit ein anderes Bundesgesetz die Strafe vorsieht. Der Wortlaut von Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG verweist auf keine bestimmten Bundesgesetze oder bestimmten darin vorgesehenen Strafbestimmungen. Die Frage wird in Rechtsprechung und Lehre auch kaum diskutiert (vgl. GÄCHTER/EGLI, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG][nachfolgend: Kommentar], 2008, N. 29 zu Art. 41 VwVG). Mit den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG besteht aber jedenfalls für den vorliegenden Fall die geforderte gesetzliche Grundlage, welche eine Strafe vorsieht, die es der Behörde ermöglicht, zur Durchsetzung von Verfügungen eine Massnahme zu ergreifen. Als Behörde im Sinne des Verwaltungsverfahrensgesetzes gelten gemäss Art. 1 Abs. 2 lit. a VwVG u.a. die den Departementen unterstellten Dienstabteilungen der Bundesverwaltung.

3.3 Gestützt auf die vorgenannten Bestimmungen ergibt sich ohne Weiteres, dass die ESTV zur Anordnung einer Busse gemäss Art. 9 Abs. 5 bzw. Art. 10 Abs. 4 StAhiG zuständig ist. Der abweichenden Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts kann nicht gefolgt werden. Sie stützt sich darauf, dass sich den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG nichts zur Zuständigkeit der ESTV entnehmen lasse. Bei dieser Argumentation wird ausser Acht gelassen, dass Art. 2 StAhiG die Zuständigkeit der ESTV für sämtliche im StAhiG vorgesehenen Massnahmen begründet und dass sich insbesondere ihre Kompetenz zur in den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG stipulierten Bussenerhebung gestützt auf Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG ergibt. An dieser grundsätzlichen Zuständigkeit der ESTV vermag nichts zu ändern, dass Art. 21a Abs. 5 StAhiG die ESTV im Zusammenhang mit der Bestrafung von Verstössen gegen das Informationsverbot explizit als verfolgende und urteilende Behörde bezeichnet. Die Vorinstanz will daraus e

contrario im Sinne einer systematischen Auslegung ableiten, dass mangels einer entsprechenden Regelung in den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG der Gesetzgeber der ESTV eine entsprechende Zuständigkeit nicht einräumen wollte. Einer solchen Interpretation steht - wie bereits ausgeführt - zum einen der Wortlaut

von Art. 2 StAhiG entgegen. Zum anderen ist ihr auch unter teleologischen Überlegungen nicht zu folgen: Es wäre nicht nachvollziehbar, die ESTV nur gerade für die Verfolgung und Ahndung von Verstössen gegen das Informationsverbot als zuständig zu erklären, welche regelmässig erst nach Durchführung von Amtshilfeverfahren zum Tragen kommen dürften, und sie bei den Straf- bzw. Zwangsmassnahmen, welche der korrekten laufenden Durchführung der Amtshilfeverfahren dienen sollen, als unzuständig zu erklären. Die ESTV weist denn auch zu Recht auf die Botschaft zur kürzlich erfolgten Revision des Steueramtshilfegesetzes hin, in welcher das Verständnis zur umfassenden Zuständigkeit der ESTV explizit zum Ausdruck kommt. Der Bundesrat führt dort aus, aufgrund der Fachkenntnisse der ESTV sei es angezeigt, dass sie für Widerhandlungen gegen die Strafbestimmungen des StAhiG verfolgende und urteilende Behörde sei (vgl. Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des StAhiG, BBl 2013 8369, 8379 zu Art. 21a Abs. 5). Auch wenn diese Ausführungen im Rahmen der Revision des Steueramtshilfegesetzes und im Zusammenhang mit der Regelung des neu ins Gesetz aufgenommenen Art. 21a Abs. 5 StAhiG erfolgten, ist nicht ersichtlich, inwiefern der Gesetzgeber bei der ursprünglichen Fassung des Gesetzes von anderen Überlegungen ausgegangen sein sollte. Der ESTV ist daher zuzustimmen, wenn sie die Diskrepanz in den Formulierungen der Bestimmungen auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zurückführt.

3.4 An der Zuständigkeit der ESTV vermag auch die Argumentation der Beschwerdegegner, das Akkusationsprinzip (bzw. das Anklageprinzip) werde verletzt, nichts zu ändern. Sie sehen die Verletzung des Anklageprinzips darin, dass es an der notwendigen institutionellen Trennung von Ankläger und Richter zum einen, von Anklage und Urteil zum anderen fehle. Dabei beachten sie jedoch nicht, dass es sich bei den Bussen nach den Art. 9 Abs. 5 bzw. 10 Abs. 4 StAhiG zwar wohl um echte Strafen handelt, diese jedoch der Sache nach in erster Linie ein Mittel des Verwaltungszwangs darstellen. Verwaltungsstrafen sanktionieren Verstösse gegen verwaltungsrechtliche Pflichten und bezwecken damit die Durchsetzung des Verwaltungsrechts. Sie sind insofern ein Mittel des Verwaltungzwangs

und haben repressiven Charakter (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1171; JAAG/HÄGGI, in: VwVG, Praxiskommentar [...], 2009, N. 30 zu Art. 41 VwVG; TOBIAS JAAG, Sanktionen im Verwaltungsrecht [nachfolgend: Sanktionen], in: Wirtschaft und Strafrecht, Festschrift für Niklaus Schmid, 2001, S. 571 und 577). Ordnungsbussen sind Verwaltungsstrafen für geringfügigere Missachtungen des Verwaltungsrechts, insbesondere von Verfahrensvorschriften (TOBIAS JAAG, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG][nachfolgend: Kommentar VRG], 3. Aufl. 2014, N. 44 zu § 30 VRG; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1172). Die in den genannten Bestimmungen geregelte Bestrafung von Verfahrenspflichtverletzungen ist nicht Selbstzweck. Sie dient vielmehr der Durchsetzung derjenigen Pflichten, die der betroffenen Person oder dem Informationsinhaber auferlegt sind, um der Steuerbehörde die ordnungsgemässe Abwicklung des Steueramtshilfeverfahrens zu ermöglichen. Erfüllt die betroffene Person oder der Informationsinhaber diese Pflichten nicht, besteht die Gefahr, dass das Amtshilfeverfahren vereitelt wird. Dieser Gefahr war sich der Gesetzgeber bewusst, weshalb er für die Unterlassung der gesetzlich gebotenen Mitwirkung eine Busse vorsah. Konsequenz aus dem Verwaltungszwangscharakter der fraglichen Bussen ist, dass die Auferlegung der Busse als Zwangsmassnahme in der Kompetenz der zuständigen Verwaltungsbehörde verbleibt. Das Anklageprinzip wird dadurch nicht verletzt; vielmehr ist es vollumfänglich dadurch gewahrt, dass es dem Gebüssten offensteht, die Bussenverfügung anzufechten und im gerichtlichen Verfahren überprüfen zu lassen. Es verhält sich diesbezüglich analog wie im von den Beschwerdegegnern selber erwähnten Strafbefehlsverfahren. Wenn die Beschwerdegegner argumentieren, für das Strafbefehlsverfahren bestehe anders als vorliegend eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, so übersehen sie, dass, wie sogleich zu sehen ist (E. 4), mit dem - hier zur Anwendung kommenden - Verwaltungsstrafrecht eine gesetzliche Grundlage gegeben ist.

3.5 Als Zwischenergebnis ergibt sich damit, dass die Vorinstanz die Bussenverfügung der ESTV zu Unrecht als nichtig qualifizierte. Ziff. 2 des angefochtenen Urteils ist demnach aufzuheben.

4. Des Weiteren stellt sich die Frage, ob sich das Bundesverwaltungsgericht richtigerweise als nicht zuständig zur Beurteilung der

Beschwerde gegen die Bussenverfügung der ESTV erklärte, mithin zu Recht nicht auf diese eingetreten ist.

4.1 Das Bundesverwaltungsgericht hielt in seinem Urteil fest, es sei zuständig zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf Art. 26 DBA-N. In einer Schlussverfügung werde gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG die Amtshilfeleistung begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt bzw. die Amtshilfe verweigert. Die vorliegende Verfügung sei indes als reine Bussenverfügung ausgestaltet und daher offensichtlich und entgegen der in der Rechtsmittelbelehrung implizit geäusserten Ansicht der ESTV keine Schlussverfügung im Sinne des StAhiG. Auch handle es sich nicht um eine "der Schlussverfügung vorangehende Verfügung" im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG, erfolge doch dort der Bezug auf den Verfahrensablauf in der Sache, also auf denjenigen, der zur Amtshilfe führe bzw. führen sollte. Folglich erachtete sich das Bundesverwaltungsgericht nicht als zuständig.

4.2 Dem Bundesverwaltungsgericht ist beizupflichten, dass die hier umstrittene Bussenverfügung offensichtlich keine Schlussverfügung im Sinne von Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 StAhiG darstellt. Dies wird inzwischen auch von der ESTV anerkannt. Auch kann die auf die Art. 9 Abs. 5 oder 10 Abs. 4 StAhiG gestützte Bussenverfügung nicht als eine auf den Verfahrensablauf in der Sache bezogene Verfügung verstanden werden. Selbst wenn angesichts der Charakterisierung der Busse als Verwaltungszwang ein Konnex zum Verfahrensablauf nicht gänzlich abzusprechen ist, steht bei der Bussenverfügung doch nicht das Amtshilfeverfahren als solches, sondern vielmehr die reibungslose Durchführung des Verfahrens durch die Verwaltungsbehörden resp. dessen Durchsetzung nötigenfalls mit Hilfe von Zwangsmassnahmen im Vordergrund. Es handelt sich somit auch nicht um eine "der Schlussverfügung vorangehende Verfügung" im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG, die mit der Schlussverfügung im Amtshilfeverfahren in der Sache zusammenhängt und mit dieser angefochten werden können soll.

4.3 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Nach Art. 32 Abs. 2 lit. b VGG ist die Beschwerde unzulässig gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz

durch Beschwerde an eine kantonale Behörde anfechtbar sind. Gemäss Art. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (Verwaltungsstrafrechtsgesetz, VStrR; SR 313.0) findet dieses Gesetz Anwendung, wenn die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen wird. Gelangt das VStrR zur Anwendung, schliesst Art. 3 lit. c VwVG auf das Verfahren der Strafverfolgung die Anwendbarkeit des VwVG ausdrücklich aus. Selbst wenn die Untersuchung und

die Beurteilung durch eine (Bundes-)Verwaltungsbehörde erfolgt und diese die Strafverfügung erlässt, geht es funktional um Justiz und nicht mehr um Verwaltung (vgl. JAAG/HÄGGI, a.a.O., N. 31 zu Art. 41 VwVG; PIERRE TSCHANNEN, in: Kommentar, a.a.O., N. 7 zu Art. 3 VwVG).

4.4 Anders als in anderen Bereichen des Steuerrechts enthält das Steueramtshilfegesetz lediglich in Art. 13 Abs. 7 und Art. 21a Abs. 5 einen ausdrücklichen Verweis auf das Verwaltungsstrafrechtsgesetz, wobei sich der Verweis ausschliesslich auf Art. 42 und 45-50 Abs. 1 und 2 resp. Art. 7 Abs. 1 VStrR bezieht (vgl. dagegen etwa die generellen Verweise auf das VStrR in Art. 67 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21], Art. 103 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]sowie Art. 50 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG; SR 641.10]). Dies vermag indes nichts an der generellen Anwendbarkeit des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes zu ändern, da dieses auch ohne ausdrücklichen oder generellen Verweis bereits gestützt auf Art. 1 VStrR zur Anwendung gelangt. Vielmehr bringt der Verweis in Art. 21a Abs. 5 StAhiG explizit die Anwendbarkeit von Art. 7 Abs. 1 VStrR zum Ausdruck resp. der Verweis in Art. 13 Abs. 7 StAhiG auf die im Zusammenhang mit Zwangsmassnahmen zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des VStrR, ohne dass daraus auf die Nichtanwendbarkeit der übrigen Bestimmungen des VStrR geschlossen werden könnte.

4.5 Am Verwaltungsstrafverfahren wurde insofern schon früh Kritik geübt, als etwa bei gleichzeitigem Erlass von Massnahmen oder Administrativsanktionen, die in einem einzelnen Verwaltungsgesetz vorgesehen sind (z.B. eine Verwarnung, eine Amtsenthebung oder ein Bewilligungsentzug), sowie einer Ordnungsbusse, sich die Verhängung Letzterer nach Verwaltungsstrafverfahren richtet, im Übrigen aber das Verwaltungsverfahrensgesetz anwendbar ist. Entgegen der Regelung im VStrR wäre es vorzuziehen gewesen,

Ordnungsbussen auf dem Verwaltungsweg zu belassen (vgl. ANDRÉ GRISEL, Referate und Mitteilungen des Schweizerischen Juristenvereins, Protokoll vom 12. September 1971, ZSR 90/1971 II S. 463 f.; MARKUS PETER, Erste Erfahrungen mit dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht, ZStrR 93/1977 S. 356 f.; RENATE SCHWOB, Verwaltungsstrafrecht des Bundes, Schweizerische Juristische Kartothek [SJK],Karte 1287, Stand: 1. Oktober 1985, S. 3). Es liesse sich auch vorliegend argumentieren, dass es bei Bussenandrohungen und Bussenauferlegungen als Zwangsmittel der ESTV im Rahmen der Abwicklung des Steueramtshilfeverfahrens als sachgerecht erschiene, die zur materiellen Beurteilung des Amtshilfeverfahrens an sich zuständigen und kompetenten (Verwaltungs- und anschliessend Justiz-)Behörde auch die im Rahmen dieses Amtshilfeverfahrens erlassenen Zwangsmassnahmen beurteilen zu lassen. Das Gesetz erscheint indes klar; ein allfälliges Abkommen vom Verwaltungsstrafverfahren wäre durch den Gesetzgeber vorzunehmen. Heute wird denn die Frage, ob Ordnungsbussen dem Verwaltungsstrafrecht zuzuordnen sind, auch weitgehend bejaht (JAAG, Sanktionen, a.a.O., S. 575; ders., Kommentar VRG, a.a.O., N. 45 zu § 30 VRG; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 32 N. 8; RIEDO/NIGGLI, Verwaltungsstrafrecht, Teil 1: Ein Märchen, eine Lösung, ein Problem und ein Beispiel, in: Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht, 2010, S. 41 ff., 43).

4.6 Im Übrigen entspricht die Anwendung des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes der Systematik in anderen Bereichen des Steuerrechts. Im Verrechnungssteuer-, Stempelabgabe- und Mehrwertsteuerrecht richtet sich das Verfahren nach VStrR (zu den Verweisen in den Einzelgesetzen siehe oben E. 4.4), d.h. es liegt an der ESTV, das Schlussprotokoll aufzunehmen, die betroffene Person dazu anzuhören und anschliessend den Strafbescheid zu erlassen (vgl. Art. 61 f. VStrR). Gegen den Strafbescheid kann Einsprache bei der ESTV erhoben werden (vgl. Art. 67 ff. VStrR), woraufhin die ESTV eine Strafverfügung erlässt oder das Verfahren einstellt (vgl. Art. 70 VStrR). Verlangt die betroffene steuerpflichtige Person nach Art. 72 VStrR die gerichtliche Überprüfung

dieser Verfügung, überweist die ESTV die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts (vgl. Art. 73 VStrR).

4.7 Vorliegend steht die Beurteilung der Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 zur Diskussion. Gemäss den vorstehenden Feststellungen stellt die Bussenverfügung, entgegen der

Rechtsmittelbelehrung der ESTV, keine Schlussverfügung oder dieser vorangehende, zusammen mit ihr anfechtbare Verfügung dar. Vielmehr handelt es sich um eine eigenständig anfechtbare Verfügung, gegen die, ebenfalls entgegen der Rechtsmittelbelehrung, nicht beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde zu erheben ist, sondern die auf dem Weg des Verwaltungsstrafrechts mittels Einsprache bei der ESTV anzufechten ist. Dementsprechend ist die Beschwerde, welche die Beschwerdegegner des vorliegenden Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht erhoben hatten, zuständigkeitshalber zur Entgegennahme als Einsprache gemäss Art. 67 ff. VStrR an die ESTV zurückzuweisen.

4.8 Die Beschwerde der ESTV ist somit insoweit teilweise gutzuheissen, als die Vorinstanz die Zuständigkeit der ESTV zur Ausfällung der Busse nach Art. 9 Abs. 5 StAhiG verneinte und die Nichtigkeit der Bussenverfügung vom 29. August 2014 feststellte. Ziff. 2 des angefochtenen Urteils ist dementsprechend aufzuheben. Dagegen ist das Bundesverwaltungsgericht zu Recht nicht auf die Beschwerde gegen die Bussenverfügung eingetreten, da sich das Verfahren nach Verwaltungsstrafrechtsgesetz richtet und gegen die Bussenverfügung zunächst Einsprache bei der ESTV zu erheben ist. Insoweit ist die Beschwerde abzuweisen.