

Dr. Tobias Rohner

Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug

Die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und -betrug wirkt unter gewissen Prämissen gänzlich strafbefreiend. Eine Voraussetzung ist, dass die Hinterziehung erstmalig vor deren Entdeckung durch eine Steuerbehörde angezeigt wird. Im Beitrag wird vertieft den Fragen nachgegangen, ab welchem Zeitpunkt eine Steuerhinterziehung als entdeckt gilt und wie bei der Selbstanzeige vorzugehen ist, wenn bei der Steuerhinterziehung nebst dem Steuerpflichtigen noch weitere Personen wie Berater als Teilnehmer oder Vertreter involviert waren.

Rechtsgebiet(e): Steuerrecht; Beiträge

Zitiervorschlag: Tobias Rohner, Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, in: Jusletter 8. April 2013

Inhaltsübersicht

- 1 Einleitung
- 2 Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen
 - 2.1 Gesetzliche Grundlage und Wesen der Selbstanzeige
 - 2.2 Subjekt der Selbstanzeige
 - 2.3 Voraussetzungen der gültigen Selbstanzeige
 - 2.3.1 Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt
 - 2.3.2 Erstmaligkeit
 - 2.3.3 Vorbehaltslose Unterstützung bei der Festsetzung der Nachsteuer
 - 2.3.4 Bemühung um die Bezahlung der Nachsteuern und Zinsen
 - 2.4 Form der Selbstanzeige
 - 2.5 Folgen der Selbstanzeige
- 3 Selbstanzeige durch den Teilnehmer oder Vertreter
 - 3.1 Vorbemerkung zur Strafbarkeit des Teilnehmers oder des Vertreters
 - 3.2 Subjekt der Selbstanzeige
 - 3.3 Voraussetzungen der gültigen Selbstanzeige
 - 3.3.1 Keine Kenntnis der Steuerbehörde vom Sachverhalt
 - 3.3.2 Erstmaligkeit
 - 3.3.3 Vorbehaltslose Unterstützung bei der Festsetzung der Nachsteuer
 - 3.4 Form der Selbstanzeige
- 4 Koordination der Selbstanzeigen
 - 4.1 Problematik
 - 4.2 Pflicht zur Koordination aufgrund Diskretions- und Geheimhaltungspflicht
- 5 Zusammenfassung

1 Einleitung

[Rz 1] Es ist ein offenes Geheimnis, dass das schweizerische Bankkundengeheimnis in vielen Fällen missbraucht wurde, um un versteuerte Gelder in der Schweiz zu horten. Dabei wurden die steuerverdrossenen Kunden nicht selten von Bankmitarbeitern, Anwälten und Treuhändern beraten, wenn nicht sogar aktiv darauf hingewiesen, wie sich die Gelder am besten verheimlichen lassen. Mit der Inkraftsetzung von neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen mit einer erweiterten Amtshilfeklausel und der Zulassung von Gruppenanfragen bei Amtshilfeersuchen ist das Bankkundengeheimnis – zumindest in internationalen Fällen – zur Makulatur geworden. Infolge dieser Entwicklung und des zunehmend erhöhten Entdeckungsrisikos, z.B. durch verbesserte Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerbehörden, sehen viele Steuerpflichtige nur noch den Ausweg in die Steuerehrlichkeit und entschliessen sich zu einer Selbstanzeige an ihrem Steuerdomizil.

[Rz 2] Auch in der Schweiz wird diskutiert, die Differenzierung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nur noch nach der materiellen Schwere des Steuerdelikts vorzunehmen, mit der Folge, dass die kantonalen Strafverfolgungsbehörden auch in Steuerhinterziehungsfällen Zugang zu Bankdaten hätten.¹ Diese Tendenz und die seit dem 1. Januar 2010 steigende Anzahl an eingereichten Selbstanzeigen² unterstreichen, dass der Weg in die Steuerehrlichkeit

eine passable Option sein kann. Der Weg der erstmaligen straflosen Selbstanzeige steht seit dem 1. Januar 2010 auch für Teilnehmende und Vertreter offen.

[Rz 3] Der vorliegende Aufsatz beleuchtet Dreierlei: In einem ersten Teil wird die Selbstanzeige des Steuerhinterziehers (Haupttäter) nach Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 175 Abs. 3 DBG (für natürliche Personen) und nach Art. 57b Abs. 1 StHG und Art. 181a Abs. 1 DBG (für juristische Personen) dargestellt. Der zweite Teil behandelt die Selbstanzeige der Teilnehmer (Gehilfen und Anstifter) und der mitwirkenden Vertreter an der Steuerhinterziehung (Art. 57 Abs. 3^{bis} StHG und 177 Abs. 3 DBG). Schliesslich wird im dritten Teil aufgezeigt, dass eine Koordination zwischen Haupttäter und Teilnehmer bzw. Vertreter unerlässlich ist.

2 Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen

2.1 Gesetzliche Grundlage und Wesen der Selbstanzeige

[Rz 4] Eine strafbefreiende Selbstanzeige³ im Sinne von Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 175 Abs. 3 DBG (für natürliche Personen) und von Art. 57b Abs. 1 StHG und Art. 181a Abs. 1 DBG (für juristische Personen) setzt gemäss Gesetzeswortlaut voraus, dass (i) sich die steuerpflichtige Person erstmals wegen Steuerhinterziehung anzeigt, (ii) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, (iii) die steuerpflichtige Person die Steuerbehörden bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenssteuern vorbehaltlos unterstützt und (iv) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemüht.

[Rz 5] Die strafbefreiende Selbstanzeige basiert vorwiegend auf fiskalischen Überlegungen. Das Instrument dient der Erschliessung von bisher verschwiegenen Steuerquellen und soll das Steueraufkommen mehren.⁴ Dem Fiskalinteresse des Staates wird damit Vorrang gegenüber dem staatlichen Strafanspruch und Gerechtigkeitsüberlegungen eingeräumt. Obwohl der Täter tatbestandsmässig, rechtswidrig und

selbst angezeigt und damit von der seit 1. Januar 2010 bestehenden Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige Gebrauch gemacht. Der Fiskus vereinnahmte dadurch CHF 236 Millionen mehr Steuern. Zwar haben sich 1'000 Personen weniger als im Jahr 2010 (5'580 Selbstanzeigen) angezeigt, dennoch verzeichneten die Steuerämter zwei- bis dreimal so viele Selbstanzeigen wie vor 2010, als eine Selbstanzeige noch lediglich mit Busse sanktioniert war (vgl. zsis aktuell 1/2012, S. 14).

³ Auch bekannt unter dem Begriff «individuelle Amnestie» (Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8805).

⁴ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8805.

¹ Medienmitteilung des Bundesrates vom 21. September 2012, <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=46074>, zuletzt besucht am 4. März 2013.

² Im Jahr 2011 haben sich über 4550 reuige Steuersünder in 24 Kantonen

schuldhaft gehandelt hat, bleibt er bei einer Selbstanzeige gänzlich straflos. Schuldig bleibt er lediglich die ordentlichen Nachsteuern (bis maximal zehn Jahre zurück) sowie die Verzugszinsen.⁵ Diese dem allgemeinen Strafrecht unbekannt Privilegierung des Täters lässt sich dadurch rechtfertigen, dass sich die Steuerhinterziehung – auch mit verbesserten Ermittlungsmethoden – nicht oder nur mit sehr grossem Aufwand aufdecken lässt und der Fiskus mittels der Selbstanzeige auf relativ einfache Art und Weise das Schwarzgeld nachbesteuern kann.

2.2 Subjekt der Selbstanzeige

[Rz 6] Die Bestimmungen von Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 175 Abs. 3 DBG privilegieren ausschliesslich den Steuerpflichtigen oder die Steuerpflichtige als natürliche Personen. Sind an der Steuerhinterziehung mehrere Steuerpflichtige beteiligt, so bspw. Ehegatten, haben die Steuerpflichtigen gemeinsam oder jeder für sich eine Selbstanzeige beim zuständigen Steueramt einzureichen.⁶

[Rz 7] Auch juristische Personen können gemäss Art. 57b Abs. 1 StHG bzw. Art. 181a Abs. 1 DBG von der straflosen Selbstanzeige profitieren. Die Selbstanzeige ist von Organen oder Vertretern der juristischen Person einzureichen. Als Folge davon wird von einer Strafverfolgung gegen die Organe oder Vertreter abgesehen und ihre Solidarhaftung nach Art. 56 Abs. 3 StHG bzw. Art. 177 Abs. 1 DBG entfällt.⁷

2.3 Voraussetzungen der gültigen Selbstanzeige

2.3.1 Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt

[Rz 8] Eine Selbstanzeige hat lediglich dann strafbefreiende Wirkung, wenn die Steuerhinterziehung bislang keiner inländischen Steuerbehörde bekannt war. Wurde die Steuerhinterziehung durch die Steuerbehörden bereits entdeckt, wurde der der Selbstanzeige immanenter Fiskalzweck bereits vorweggenommen, weshalb eine im Strafrecht sonst unbekannt Privilegierung des Delinquenten nicht mehr gerechtfertigt erscheint.

[Rz 9] Die Frage ist, wo die zeitliche Grenze der straflosen Selbstanzeige zu ziehen ist und wann eine Steuerhinterziehung als entdeckt gilt. Während bspw. in Deutschland gesetzlich geregelt ist, dass eine Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, wenn (a) dem Täter oder seinem Vertreter eine

Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist, oder (b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bussgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist, oder (c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erscheint, oder wenn (d) Steuerstraftaten ganz oder zum Teil bereits entdeckt wurden und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste⁸, enthalten weder das DBG noch das StHG solche Sperrgründe.

[Rz 10] In einem der sehr wenigen Entscheide des Bundesgerichts zu Art. 175 Abs. 3 DBG wurde selbst dann noch eine Selbstanzeige bejaht, als die Steuerverwaltung zwar Unstimmigkeiten feststellte und zusätzliche Auskünfte vom Steuerpflichtigen verlangte, dieser aber, bevor die Steuerverwaltung Kenntnis über das Vorliegen und den Umfang der Steuerhinterziehung erlangt hatte, die bislang undeklarierten Vermögenswerte aufdeckte.⁹ Allerdings sprach die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, deren Entscheid durch das Bundesgericht gestützt wurde, von einem Grenzfall. Zusätzlich muss berücksichtigt werden, dass der Entscheid unter der alten Bestimmung von Art. 175 Abs. 3 DBG gefällt wurde, die keine strafbefreiende Selbstanzeige vorsah, sondern lediglich eine Reduktion der Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer. Schliesslich ist nicht zu verkennen, dass der Entscheid sehr ergebnisorientiert gefällt wurde. Entsprechend können aus diesem Urteil keine generellen Schlüsse gezogen werden.

[Rz 11] Sowohl der Wortlaut als auch die Materialien zu Art. 175 Abs. 3 DBG setzen für eine straflose Selbstanzeige voraus, dass die Steuerbehörden im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hatten bzw. die Steuerhinterziehung «vor der Entdeckung durch eine Steuerbehörde» anzuzeigen ist.¹⁰ Folglich hindert nach dem Gesetzeswortlaut ein blosser Anfangsverdacht über das Vorliegen einer Steuerhinterziehung eine straflose Selbstanzeige nicht. Selbst Ermittlungsarbeiten sollten – zumindest wenn der Steuerpflichtige davon keine Kenntnis erlangt hat – keine Sperrwirkung entfalten. Hingegen hat die Steuerbehörde nicht notwendigerweise ein Nach- und Steuerverfahren zu eröffnen, um ihr Wissen von der Steuerhinterziehung zu manifestieren.¹¹ Macht die Steuerbehörde geltend, dass sie schon vor der Einreichung der Selbstanzeige Kenntnis von der Steuerhinterziehung hatte, so muss sie hierzu konkrete Feststellungen treffen und ist hierfür beweispflichtig. Bei

⁵ Zeigen die Erben eines verstorbenen Steuerhinterziehers die Steuerhinterziehung an, wird die Nachsteuer lediglich für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nachgefordert (Art. 53a Abs. 2 StHG und Art. 153a Abs. 2 DBG).

⁶ Da ein Ehegatte lediglich seine eigenen Faktoren und nicht auch jene seines Partners zu deklarieren hat, kann nur jene Person Steuern hinterziehen, deren Faktoren unvollständig angegeben wurden.

⁷ Art. 56 Abs. 3^{bis} StHG; Art. 177 Abs. 3 DBG.

⁸ Vgl. die sog. Sperrgründe einer strafbefreienden Selbstanzeige in § 371 Abs. 2 Ziffer 1 und 2 der deutschen Abgabeordnung AO.

⁹ Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2006 vom 8. Juni 2006.

¹⁰ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8818.

¹¹ Steuerverwaltung Graubünden, Praxisfestlegung zur straflosen Selbstanzeige und vereinfachte Nachbesteuerung der Erben, <http://www.gr.ch/de/institutionen/verwaltung/dfg/stv/praxisfestlegungen/174-03-01.pdf>, zuletzt besucht am 4. März 2013.

Zweifeln darüber, ob die Steuerbehörde die Tat vor oder erst nach der Selbstanzeige entdeckt hat, ist nach dem Prinzip «in dubio pro reo» von der für den Beschuldigten günstigeren Sachverhaltsvariante auszugehen.

[Rz 12] Kritisch ist die Praxis des Kantons Nidwalden zu beurteilen, wonach eine Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, wenn die steuerpflichtige Person nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge damit rechnen muss, dass eine Behörde (z.B. Gericht, Staatsanwaltschaft) den Steuerbehörden eine vermutete Unterbesteuerung meldet.¹² Dieser Praxis liegt der Gedanke zugrunde, dass die Selbstanzeige aus freiem Antrieb erfolgen müsse und ein Steuerhinterzieher, dessen Tat nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge sowieso aufgedeckt worden wäre, nicht geschützt werden sollte. Dies ist insofern nachvollziehbar, als dass es fragwürdig wäre, einem Steuerdelinquenten das «aussergewöhnliche» Privileg der Straffreiheit zu gewähren, obwohl seine Anzeige nicht alleinig kausal für das Aufdecken der Schwarzgelder war. Nur derjenige verdient Straffreiheit, der selbst und aus freien Stücken zur Selbstanzeige schreitet. Andererseits ist zu gewärtigen, dass die Selbstanzeige eine Norm des Steuerstrafrechts ist. Das im Strafrecht sehr streng zu verstehende Legalitätsprinzip (Art. 1 StGB: *nulla poena sine lege*) gebietet, die Formulierung «bekannt ist» (in der französischen Fassung «n'en ait connaissance») nicht derart extensiv zu interpretieren, dass sie zuungunsten des Steuerpflichtigen wirkt.¹³ Hätte der Gesetzgeber die Voraussetzungen der Selbstanzeige strenger verstanden haben wollen, hätte er dies auch so geregelt bzw. regeln müssen, wie es in Art. 13 VStrR der Fall ist, wo die Selbstanzeige aus eigenem Antrieb zu erfolgen hat.

2.3.2 Erstmaligkeit

[Rz 13] Die gänzlich strafbefreiende Selbstanzeige ist im Leben einer Person (natürliche und juristische) nur einmal möglich.¹⁴ Das gilt aber lediglich für die direkte Bundessteuer und die bei den natürlichen Personen erhobenen Einkommens- und Vermögenssteuern bzw. bei juristischen Personen erhobenen Gewinn- und Kapitalsteuern der Kantone und Gemeinden.¹⁵ Alle übrigen eventuell nicht entrichteten

Steuern und Abgaben (z.B. Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Grundstückgewinnsteuern und AHV/IV-Beiträge) sind gemäss den Materialien und der Gesetzessystematik von der Selbstanzeige nicht betroffen.¹⁶ Entsprechend bleibt einem reuigen Steuerpflichtigen, der sich im ersten Jahr wegen Hinterziehung von Schenkungssteuern anzeigt und im zweiten Jahr auch das bisher undeclared Einkommen aus beweglichem Vermögen offen legen möchte, die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige.¹⁷

[Rz 14] Um zu vermeiden, dass die Strafflosigkeit der Selbstanzeige mehr als einmal in Anspruch genommen wird, hat der Steuerdelinquent gemäss Verwaltungspraxis gegenüber den kantonalen Steuerbehörden schriftlich zu bestätigen, dass die Anwendung von Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 175 Abs. 3 DBG erstmals verlangt wird.¹⁸ Zudem melden die kantonalen Steuerverwaltungen nach Abschluss des Verfahrens die selbstanzeigende steuerpflichtige Person bei der ESTV, Abteilung Strafsachen und Untersuchungen, die ihrerseits ein Register über diese Steuersubjekte führt, in welches auch die kantonalen Steuerverwaltungen Einsicht haben.

2.3.3 Vorbehaltslose Unterstützung bei der Festsetzung der Nachsteuer

[Rz 15] Um die Privilegierung des Steuerdefraudanten gegenüber einem sonstigen Straftäter zu rechtfertigen, muss er die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltslos unterstützen. Die Steuerverwaltung muss durch die nachgeholtete Mitteilung der erheblichen Tatsachen in die Lage versetzt werden, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt vollends aufzuklären und die Nachsteuer festzusetzen. Entsprechend hat die steuerpflichtige Person Auflagen der Steuerbehörden fristgerecht, vollständig und wahrheitsgetreu zu beantworten.¹⁹

[Rz 16] Einzelne Kantone gehen soweit, dass sie blosse Teilanzeigen in der Regel als Irreführung der Steuerbehörden qualifizieren und sie deshalb nicht als Selbstanzeige entgegennehmen.²⁰ Was unter «Teil-Anzeigen» zu verstehen ist,

¹² Kantonales Steueramt Nidwalden, Merkblatt straflose Selbstanzeige, http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sbdownloader/Merkblatt_Straflose_Selbstanzeige_01.pdf, zuletzt besucht am 24. Februar 2013.

¹³ A.M. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 235 N 127, wonach sich angesichts der deutlichen Strafmilderung eine restriktive Auslegung rechtfertigt.

¹⁴ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8809.

¹⁵ A.M. ROLF BENZ, Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale, in StR 2011, S. 200, welcher der Auffassung ist, dass ein reuiger Steuerpflichtiger, der eine Selbstanzeige in seinem Wohnsitzkanton einreicht und später seinen Wohnsitz in einen anderen

Kanton verlege und dort wiederum eine Steuerhinterziehung begehe, eine zweite Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige habe. Diese Auffassung überzeugt nicht, denn das StHG gilt für sämtliche Kantone und erstreckt sich damit auf das gesamte Gebiet der Schweiz.

¹⁶ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8808.

¹⁷ A.M. Steuerverwaltung Graubünden, Praxisfestlegung zur straflosen Selbstanzeige und vereinfachte Nachbesteuerung der Erben, <http://www.gr.ch/de/institutionen/verwaltung/dfg/stv/praxisfestlegungen/174-03-01.pdf>, zuletzt besucht am 4. März 2013.

¹⁸ ESTV, Rundschreiben «Straflose Selbstanzeige», 5. Januar 2010.

¹⁹ Steuerpraxis des Kantons Thurgau, StP 2008 Nr. 1, Steuerhinterziehung, Ziff. 5.2.2, <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/5AE0DFFB-E3BE-EAEB-08EEA3217AD3A927.html>, zuletzt besucht am 6. März 2013.

²⁰ Steuerpraxis des Kantons Thurgau, StP 2008 Nr. 1 Steuerhinterziehung,

wird nicht weiter erläutert. Soweit Teil-Anzeigen eingereicht werden, um dadurch andere, bisher verheimlichte Vermögenswerte noch besser vor einer Aufdeckung zu schützen, ist diese Praxis gerechtfertigt. Soweit aber zum Beispiel aus Unachtsamkeit nur ein Teil der bislang unversteuerten Vermögenswerte angezeigt wurde, kann nicht von einer Irreführung der Steuerbehörden die Rede sein.

2.3.4 Bemühung um die Bezahlung der Nachsteuern und Zinsen

[Rz 17] Schliesslich bedingt die straffreie Selbstanzeige, dass sich die steuerpflichtige Person ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemüht.²¹ Unterlässt dies die steuerpflichtige Person und lässt sie es beispielsweise zu einer Betreuung kommen, obwohl ihr die Bezahlung der Nachsteuer zugemutet werden kann, so fällt die Strafbefreiung nachträglich dahin.²² Im Unterschied zur Selbstanzeige nach deutschem Recht, wo die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern innerhalb einer bestimmten, angemessenen Frist zu erfolgen hat, um Straffreiheit zu erlangen,²³ bleibt nach schweizerischer Konzeption der Steuerpflichtige strafrei, sofern er sich um die Bezahlung bemüht, auch wenn ihm letztlich die Mittel hierzu fehlen. Dieses Resultat widerspricht dem Zweck der strafbefreienden Selbstanzeige, mit der bislang unbekannte Steuerquellen erschlossen werden sollen.²⁴ Deshalb sind m.E. an die Bemühungen, die geschuldete Nachsteuer zu entrichten, hohe Anforderungen zu stellen. Es ist dem Steuerpflichtigen zuzumuten, Vermögenswerte zu verflüssigen, nötigenfalls fremde Mittel zu beschaffen oder sich zu Ratenzahlungen zu verpflichten. Sollte die Nachzahlung der Steuern zu einer dauerhaften finanziellen Notlage führen, hat er von sich aus ein Gesuch um Erlass oder um Stundung der Steuerschuld zu stellen. Passivität seitens des Pflichtigen könnte als mangelndes Bemühen gewertet werden und folglich eine straflose Selbstanzeige negieren.²⁵

2.4 Form der Selbstanzeige

[Rz 18] Eine Selbstanzeige ist an keine besondere Form

gebunden.²⁶ Nicht einmal die Bezeichnung «Selbstanzeige» als solche ist notwendig. Es ist z.B. nach der Praxis des Kantons Zürich genügend, wenn die steuerpflichtige Person zumindest sinngemäss meldet, dass eine frühere Veranlagung zu tief ausgefallen ist.²⁷ Einer Begründung bedarf es nicht.

[Rz 19] Eine Selbstanzeige wurde vom Verwaltungsgericht Zug selbst in einem Fall angenommen, in dem ein Steuerdelinquent seine einzureichende Steuererklärung komplettierte, ohne die Steuerbehörden darauf hinzuweisen, dass er bislang diese Vermögenswerte oder Einkünfte verheimlichte.²⁸ Im konkreten Fall wurden die Steuererklärungen 2002 und 2003 eines Rentners durch seinen langjährigen Treuhänder erstellt, der es aber unterliess, die seit April 2002 bezogene Rente des Steuerpflichtigen zu deklarieren. Für das Steuerjahr 2004 füllte der Rentner die Steuererklärung selbst aus, deklarierte die Rente erstmalig, wies jedoch nicht auf die bislang unterlassene Deklaration hin, weil diese ihm bislang nicht aufgefallen war. Das Bundesgericht erwog lediglich, dass bei genauer Betrachtung eine Selbstanzeige in diesem Fall nicht zwingend anzunehmen sei.²⁹

[Rz 20] Andere Kantone legen einen strengeren Massstab an: Gemäss der Praxis einiger Kantone stellt das kommentarlose Aufführen bisher nicht deklarierter Vermögenswerte oder Einkünfte keine Selbstanzeige dar.³⁰ Vielmehr hat ein Hinweis auf die bisher unvollständige Deklaration explizit zu erfolgen.³¹ In einzelnen Kantonen genügt bereits das Ankreuzen eines entsprechenden Feldes auf dem Steuererklärungsformular.³² Die Pflicht, einen solchen Hinweis anzubringen, ergibt sich m.E. aus der Verpflichtung, die Steuerbehörden bei der Festsetzung der Nachsteuern vorbehaltlos zu unterstützen. Es geht nicht an, den Fiskus auf die Probe zu stellen, ob er die in den bisherigen Steuererklärungen nicht deklarierten Vermögenswerte selber aufzudecken vermag und, falls er diese Prüfung besteht, den Standpunkt zu vertreten, dass ihm die Steuerhinterziehung bereits angezeigt wurde. Ein solches Verhalten wäre treuwidrig und verdient daher keinen Rechtsschutz.

2.5 Folgen der Selbstanzeige

[Rz 21] Nach Einreichung der Selbstanzeige prüft das zuständige Steueramt, ob die Voraussetzungen für eine wirksame

Ziff. 5.2.2, <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/5AE0DFFB-E3BE-EAEB-08EEA3217AD3A927.html>, zuletzt besucht am 6. März 2013.

²¹ Art. 56 Abs. 1^{bis} Bst. c StHG, Art. 175 Abs. 3 Bst. c DBG.

²² Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8818.

²³ § 371 Abs. 3 AO.

²⁴ JÜRGEN R. MÜLLER, Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, Köln 2012, S. 123.

²⁵ So etwa die Praxis der Steuerverwaltung Graubünden, Praxisfestlegung zur straflosen Selbstanzeige und vereinfachte Nachbesteuerung der Erben, <http://www.gr.ch/de/institutionen/verwaltung/dfg/stv/praxisfestlegungen/174-03-01.pdf>, zuletzt besucht am 6. März 2013, oder jene von Nidwalden, http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sbdownloader/Merkblatt_Straflose_Selbstanzeige_01.pdf, zuletzt besucht am 6. März 2013.

²⁶ Vgl. http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/steuererklaerung/straflose_selbstanzeige.html, zuletzt besucht am 6. März 2013.

²⁷ Vgl. Zürcher Steuerbuch Teil I: Merkblatt des kantonalen Steueramts zur straflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen vom 3. März 2010, S. 1.

²⁸ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_188/2009 vom 7. Juli 2009.

²⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_188/2009 vom 7. Juli 2009, E. 2.6.

³⁰ So etwa die Kantone Zürich, Bern, Graubünden, Nidwalden, St. Gallen.

³¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 235 N 121.

³² So etwa das Steuererklärungsformular für natürliche Personen im Kanton Thurgau.

Selbstanzeige gegeben sind. Mittels Verfügung wird vorerst festgestellt, ob die Selbstanzeige erstmalig erfolgte oder nicht.

[Rz 22] Liegt keine erstmalige Selbstanzeige vor, sind aber die übrigen Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllt, ist eine vollständige Strafbefreiung ausgeschlossen. Dennoch wird der abermals reuige Steuerpflichtige privilegiert, denn es kommt nicht der normale Bussenrahmen gemäss Art. 174 Abs. 4 StHG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG zur Anwendung, sondern die Busse wird fix auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer festgesetzt und ist damit mindestens 2/15 günstiger, als wenn keine Selbstanzeige vorliegen würde.³³ Das fixe Strafmass gilt sowohl für die einfache Steuerhinterziehung als auch für eine Hinterziehung, die im Zusammenhang mit einem Steuerbetrug begangen wurde.³⁴

[Rz 23] Sind die Bedingungen der erstmaligen Selbstanzeige erfüllt, wird kein formelles Strafverfahren eröffnet und die Busse wegen Steuerhinterziehung entfällt. Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG bzw. 186 Abs. 3 DBG bestimmt, dass von einer Strafverfolgung wegen *allen* Straftaten abgesehen wird, die zum Zweck dieser Steuerhinterziehung begangen wurden. Die Botschaft nennt als mögliche Straftat die Urkundenfälschung nach Art. 251 StGB.³⁵ Auch dieses im gemeinen Strafrecht geregelte Delikt soll, sofern es zum Zweck der Steuerhinterziehung begangen wurde, und die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige erfüllt sind, nicht mehr geahndet werden können. Somit bezieht sich das Absehen von einer Strafverfolgung auf alle Straftatbestände sowohl des StGB als auch der Nebengesetzgebung.³⁶ Diese Privilegierung hat weitreichende Konsequenzen. Hat bspw. der Alleinaktionär einzelne Kunden seiner Gesellschaft angewiesen, die Rechnungen durch Zahlung auf sein privates un versteuertes Bankkonto zu begleichen, so dürfte nebst Steuerhinterziehung auch der Tatbestand der ungetreuen Geschäftsbesorgung erfüllt sein.³⁷ Dieses Delikt darf nicht strafrechtlich verfolgt werden, sofern die Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige erfüllt sind.

[Rz 24] Die Verfügung über die Straflosigkeit wird erst nach Beendigung des Nachsteuerverfahrens erlassen, weil erst dann die vorbehaltslose Unterstützung bei der Festsetzung der Steuer und das Bemühen um Bezahlung der ordentlichen

Nachsteuern für die letzten zehn Steuerperioden zuzüglich Zinsen beurteilt werden können.

3 Selbstanzeige durch den Teilnehmer oder Vertreter

3.1 Vorbemerkung zur Strafbarkeit des Teilnehmers oder des Vertreters

[Rz 25] Die Steuerhinterziehung ist ein echtes selbständiges Sonderdelikt, d.h. als Täter der Steuerhinterziehung kommt ausschliesslich der Steuerpflichtige in Frage.³⁸ Dritte, bspw. ein Treuhandunternehmen oder eine Bank, die den Vorsatz des Haupttäters zum Steuerdelikt hervorriefen (Anstifter) oder geholfen haben, seine Vermögenswerte vor dem Fiskus zu verbergen (Gehilfen), aber in eigener Sache keine Steuern hinterzogen, können nicht wegen Steuerhinterziehung bestraft werden.

[Rz 26] Anwendbar bleiben dennoch Art. 56 Abs. 3 StHG und 177 Abs. 1 DBG, wonach derjenige, welcher vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft wird und überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer haftet.³⁹

[Rz 27] Die solidarische Haftung für hinterzogene Steuern des Steuerpflichtigen kann den mitwirkenden Dritten empfindlich treffen, zumal die hinterzogenen Steuern eng mit den finanziellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen zusammenhängen, während die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Teilnehmers gänzlich unberücksichtigt bleiben.⁴⁰ Dies dürfte nebst den eingangs erwähnten Gründen⁴¹ den Teilnehmer zusätzlich motivieren, eine Selbstanzeige zu erstatten.

3.2 Subjekt der Selbstanzeige

[Rz 28] Gemäss Art. 56 Abs. 3^{bis} StHG und 177 Abs. 3 DBG kann jede Person, welche vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftete oder Hilfe leistete (Teilnehmer) oder welche vorsätzlich als Vertreter des Steuerpflichtigen eine

³³ Steuerverwaltung Kanton Obwalden, Merkblatt Strafflose Selbstanzeige; http://www.ow.ch/dl.php/de/0d2wl-rycvuc/2010_Merkblatt_Selbstanzeige.pdf, zuletzt besucht am 6. März 2013.

³⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 235 N 128.

³⁵ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8795, S. 8810.

³⁶ HAROLD GRÜNINGER/STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2008), in SZW 2009, S. 71 Fn. 88.

³⁷ Vgl. BGE 97 IV 111; BGE 117 IV 259.

³⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 237 N 3; URS R. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 359.

³⁹ Klarzustellen bleibt jedoch, dass die Teilnahme an der Hinterziehung von ausländischen Steuern nicht nach Schweizer Recht bestraft werden kann, wohl aber nach ausländischem Recht.

⁴⁰ Im Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen, Bern, Oktober 2004, S. 61, wurde vorgeschlagen, die Solidarhaftung insofern zu beschränken, als das Verschulden und die Steuerkraft des Teilnehmers berücksichtigt würden.

⁴¹ Vgl. Einleitung.

Steuerhinterziehung bewirkte oder an einer solchen mitwirkte, eine Selbstanzeige einreichen. Sind zusätzlich die Voraussetzungen nach Art. 56 Abs. 1^{bis} lit. a und b StHG bzw. Art. 175 Abs. 3 lit. a und b DBG erfüllt, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen und die solidarische Haftung für die hinterzogenen Steuern entfällt.

3.3 Voraussetzungen der gültigen Selbstanzeige

3.3.1 Keine Kenntnis der Steuerbehörde vom Sachverhalt

[Rz 29] Hinsichtlich dieser Voraussetzung kann auf die Ausführungen unter Ziffer 2.3.1 verwiesen werden.

3.3.2 Erstmaligkeit

[Rz 30] Gleich wie die Selbstanzeige des Haupttäters verlangt die straffreie Selbstanzeige des Teilnehmers, dass diese erstmals erfolgt. Zu fragen ist, ob sich die Erstmaligkeit auf die konkrete Steuerhinterziehung bezieht oder ob einem Teilnehmer unabhängig von der Anzahl der Teilnahmehandlungen an Steuerhinterziehungen nur einmalig eine straflose Selbstanzeige zusteht.

[Rz 31] Gemäss der Botschaft des Bundesrates rechtfertigt es sich die Anzahl der straflosen Selbstanzeigen auf ein einziges Mal zu beschränken, wobei bei der erstmaligen Anzeige die Teilnahme an mehreren Steuerhinterziehungen straffrei angezeigt werden kann.⁴² Spätere Selbstanzeigen führen jedoch nicht mehr zu einer Strafbefreiung und der Teilnehmer haftet weiterhin mit dem Steuerdefraudanten solidarisch für die hinterzogene Steuer.⁴³ Diese Auslegung ist insofern problematisch, als sie den Anstoss für eine Vielzahl von Selbstanzeigen vorwegnimmt. Insbesondere Berater, die beispielsweise systematisch ausländischen Steuerpflichtigen vor ihrem Zuzug in die Schweiz geraten oder geholfen haben, die un versteuerten Gelder in Offshore-Gesellschaften zu verschieben, können sich kaum in die Selbstanzeige retten, weil es ihnen praktisch nicht möglich ist, die Selbstanzeige mit jener der Steuerpflichtigen zu koordinieren.

3.3.3 Vorbehaltslose Unterstützung bei der Festsetzung der Nachsteuer

[Rz 32] Hinsichtlich dieser Voraussetzung kann auf die Ausführungen unter Ziffer 2.3.3 verwiesen werden.

[Rz 33] Weitere Anforderungen an die strafbefreiende

Selbstanzeige des Teilnehmers oder des Vertreters werden nicht gestellt. Im Unterschied zum Steuerpflichtigen muss er sich nicht um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemühen.

3.4 Form der Selbstanzeige

[Rz 34] Die Selbstanzeige des Teilnehmers oder Vertreters ist an keine Form gebunden. Eine Selbstanzeige ist daher bereits dann wirksam, wenn der Teilnehmer oder Vertreter in der Selbstanzeige des Steuerpflichtigen darauf hinweist, dass er als Anstifter, Gehilfe oder Vertreter handelte und die Selbstanzeige unterzeichnet. Weiterer Angaben bedarf es nicht. Insbesondere muss nicht spezifiziert werden, ob der Dritte als Teilnehmer oder als Vertreter handelte. Wird hingegen der Dritte nach der Selbstanzeige aufgefordert, hierzu weitere Angaben zu machen, hat er dieser Aufforderung nachzukommen.

4 Koordination der Selbstanzeigen

4.1 Problematik

[Rz 35] In vielen Fällen zeigt sich, dass nebst Beratern, die als Teilnehmer der Steuerhinterziehung in Frage kämen, weitere mögliche Steuerunehrliche involviert sind. Ein Praxisbeispiel soll dies verdeutlichen: Mehrere in der Schweiz steuerpflichtige Nachkommen erbten vor 20 Jahren ein un versteuertes Vermögen in Millionenhöhe. Das Vermögen wurde vor der Erteilung von einer liechtensteinischen Stiftung gehalten und wurde nach dem Tod des Erblassers auf Rat der Banken und Berater hin auf verschiedene liechtensteinische Stiftungen aufgeteilt; so resultierte eine Stiftung pro Nachkomme. Die Nachkommen machten teilweise grosszügige Geschenke an Angehörige und Dritte. Bislang erschienen die Vermögenswerte der Stiftungen in keiner Steuererklärung, obwohl die Stiftungen als steuerlich transparent zu betrachten wären.

[Rz 36] Einzelne Nachkommen erwägen nun, eine Selbstanzeige zu erstatten. Die Problematik liegt darin, dass in solchen Fällen alle quasi im selben Boot sitzen, weshalb eine Abstimmung der Vorgehensweise zwischen allen Beteiligten geboten ist. Ohne koordinierte Vorgehensweise besteht die Gefahr, dass der Anzeigeerstatter die anderen Beteiligten der Steuerhinterziehung bezichtigt und ihnen damit den Weg der Selbstanzeige abschneidet.

[Rz 37] In der Praxis ist es jedoch nicht immer möglich, sich auf ein gemeinsames Vorgehen zu einigen. Derjenige, der sich als Erster zur Selbstanzeige entschliesst, möchte keine Zeit verlieren, weil er sich am meisten vor der Entdeckung fürchtet. Der Zweite im Boot benötigt mehr Zeit, weil sich die Beschaffung der Bankdokumente als schwierig erweist. Der Dritte möchte sich nicht anzeigen, denn es könnten noch andere Straftaten ans Licht kommen. Der Vierte stuft das

⁴² Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2008, BBl 2005 8795, S. 8819.

⁴³ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2008, BBl 2005 8795, S. 8819.

Entdeckungsrisiko als vernachlässigbar ein und der Fünfte fürchtet, dass er die Nachsteuern nicht bezahlen kann. Der Berater fürchtet sich vor der Selbstanzeige, da er solche Konstrukte noch vielen anderen Kunden empfohlen hat.

4.2 Pflicht zur Koordination aufgrund Diskretions- und Geheimhaltungspflicht

[Rz 38] Ein Teilnehmer (Anstifter oder Gehilfe) dürfte in der Mehrheit der Fälle in einer vertraglichen Beziehung zum Steuerunehrlichen stehen oder gestanden haben.

[Rz 39] Beruht die Beziehung auf Auftragsrecht oder auf einem Vertrag mit auftragsrechtlichen Wesensmerkmalen, greift Art. 394 i.V.m. Art. 398 Abs. 2 OR. Diese Bestimmungen verlangen eine getreue und sorgfältige Ausführung des dem Beauftragten übertragenen Geschäftes. Aus der Pflicht zur getreuen Ausführung (Sorgfaltspflicht) fliesst etwa die Diskretions- und Geheimhaltungspflicht.⁴⁴ Eine Geheimnispreisgabe ist vertragsverletzend, selbst wenn sie bloss leicht fahrlässig erfolgte. Dies kann zu einer Schadenersatzpflicht oder zu einer Pflicht zur Leistung einer Genugtuungssumme führen.⁴⁵ Ist der Teilnehmer bzw. Vertreter ein Anwalt oder Notar oder Organ, Angestellter, Beauftragter, Liquididator oder Kommissionär einer Bank, geniesst die Geheimhaltungspflicht zusätzlich strafrechtlichen Schutz.⁴⁶

[Rz 40] Willigt der Steuerhinterzieher zur Selbstanzeige durch den Teilnehmer bzw. Vertreter ein, ist dies rechtlich unproblematisch. Die Zustimmung des Steuerhinterziehers muss jedoch in voller Kenntnis des massgebenden Sachverhalts erfolgen, weshalb der Teilnehmer bzw. Vertreter den Haupttäter vor Einreichung der Selbstanzeige über die Folgen seines Handelns ins Bild zu setzen hat. In diesem Fall ist der Haupttäter gut beraten, seine eigene Selbstanzeige mit jener des Teilnehmers bzw. Vertreters zu koordinieren, und beide gleichzeitig einzureichen.

[Rz 41] Problematisch ist hingegen der Fall, wenn der Teilnehmer bzw. Vertreter eine Selbstanzeige einreicht, ohne dass zuvor der Steuerhinterzieher darüber informiert wurde und ihm damit die Möglichkeit zur Selbstanzeige nimmt. In diesem Fall könnte unter gegebenen Umständen eine Schadenersatzpflicht wegen Verletzung der Sorgfaltspflicht resultieren.⁴⁷

[Rz 42] Die Frage, ob ein Teilnehmer, der eine Selbstanzeige nach Information des Steuerhinterziehers, jedoch gegen dessen Willen erstattet, und dadurch wegen der damit

erfolgten Preisgabe des Namens des Steuerhinterziehers die Pflicht zur Geheimhaltung von Informationen verletzt, muss aufgrund einer Interessenabwägung beantwortet werden. Zu berücksichtigen ist das Geheimhaltungsinteresse des Auftraggebers, das Interesse des Staates, dass Steuerhinterziehungen aufgedeckt werden sollen, und das Interesse des Beauftragten, sich straffrei aus der Sache zu ziehen.

[Rz 43] Das Interesse des Staates an einer allgemeinen und damit lückenlosen Besteuerung ist regelmässig gewichtiger als das Interesse des Steuerhinterziehers an der Durchsetzung der Diskretions- und Geheimhaltungspflicht.⁴⁸ Zudem wäre es stossend, den Teilnehmer bzw. Vertreter die Selbstanzeige unter Hinweis auf seine Diskretions- und Geheimhaltungspflicht zu verbieten, wenn er sich nur durch die Geltendmachung seines Rechts auf Selbstanzeige straffrei aus der Sache retten kann.

5 Zusammenfassung

[Rz 44] Die strafbefreiende Selbstanzeige bietet die Möglichkeit bisher dem Fiskus verborgene Vermögenswerte der Besteuerung zuzuführen, ohne sich hierfür strafrechtlich verantworten zu müssen. In der Schweiz ist der Weg zurück in die Steuerehrlichkeit verglichen etwa mit Deutschland weit weniger steinig. Sofern der reuige Steuerpflichtige die Hinterziehung erstmalig vor derer Entdeckung durch eine Steuerbehörde anzeigt, die Steuerbehörde bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenssteuern vorbehaltlos unterstützt und sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuern bemüht, bleibt er gänzlich straflos. Dies gilt auch für andere Delikte, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangen wurden. Haben mehrere Personen (z.B. Anstifter oder Gehilfen) an einer Steuerhinterziehung mitgewirkt, ist eine Abstimmung ihres Vorgehens angezeigt, ansonsten gegen den Teilnehmer oder Vertreter unter Umständen Schadenersatzansprüche wegen Verletzung von Sorgfaltspflichten geltend gemacht werden können.

Dr. Tobias Rohner, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte,
Partner bei BILL ISENEGGER ACKERMANN AG, Zürich.

* * *

⁴⁴ ROLF H. WEBER, in: HONSELL/VOGT/WIEGAND [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 – 529 OR, 4. Aufl., Basel 2007; Art 398 N 11.

⁴⁵ ROLF H. WEBER, in: HONSELL/VOGT/WIEGAND [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 – 529 OR, 4. Aufl., Basel 2007; Art 398 N 11.

⁴⁶ Vgl. Art. 321 StGB bzw. Art. 47 BankG.

⁴⁷ MARTIN HESS, Die Haftung der Banken für Kundendatendiebstahl, in: Bankhaftungsrecht, Basel/Genf/München 2006, S. 79 f.

⁴⁸ Vgl. hierzu auch die Kronzeugenregelung nach Art. 49a Abs. 2 KG.