



Straflose Selbstanzeige und vereinfachte Nachbesteuerung von Erben

StG 174 III und IV; 147a;
176, 176a IV, 177a, 182a III,
183 III

DBG 175 III; 153a; 177, 178
IV, 181a, 186 III, 187 II

1. ZWECK DER VORLIEGENDEN PRAXISFESTLEGUNG

Die vorliegende Praxisfestlegung will aufzeigen, wie jemand vorzugehen hat, der in den Genuss der straflosen Selbstanzeige bzw. der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben gelangen will und welche Voraussetzungen er erfüllen muss.

2. GRUNDSÄTZLICHES

Ziel des Gesetzgebers war es, durch die Einführung der straflosen Selbstanzeige Steuerpflichtige, die bisher versehentlich oder absichtlich nicht alle Steuerfaktoren korrekt offengelegt hatten, zu motivieren, die bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögens- bzw. Gewinn- und Kapitalteile zu melden. Damit sollen die Steuereinnahmen erhöht werden. Dasselbe Ziel will der Gesetzgeber mit der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben erreichen.

2.1 Straflose Selbstanzeige

Steuerpflichtige, die ihre Steuerhinterziehung den Steuerbehörden selbst anzeigen, bezahlen keine Busse (StG 174 III bzw. DBG 175 III). Man spricht von der straflosen Selbstanzeige oder auch von der Amnestie. Von einer Strafverfolgung wird aber nur abgesehen, wenn die Steuerhinterziehung im Zeitpunkt der Anzeige keiner Steuerbehörde bekannt war. Auch muss die steuerpflichtige Person die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. Schliesslich muss sie sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuern bemühen.

Nach StG 176 III bzw. DBG 177 III besteht die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige auch bei einer Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung.

Die straflose Selbstanzeige befreit nicht von der Nachbelastung der hinterzogenen Steuern. Diese sog. Nachsteuern werden zusammen mit den Verzugszinsen in jedem Fall für maximal zehn Jahre bezogen.

Jeder Steuerpflichtige kann sich nur ein einziges Mal in seinem Leben straffrei selbst anzeigen.

2.2 Vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (Erbenamnestie)

Hat ein Erblasser eine Steuerhinterziehung begangen, kann die Nachsteuer nur für die letzten drei vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden samt Verzugszinsen bezogen werden (StG 147a III bzw. DBG 153a II). Die verkürzte Nachbesteuerung gilt nach StG 147a I bzw. DBG 153a I aber nur, wenn die Hinterziehung im

Zeitpunkt der Anzeige keiner Steuerbehörde bekannt ist (lit. a), die Erben an der Steuerhinterziehung des Erblassers nicht mitgewirkt haben und sie die Steuerbehörde bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen (lit. b). Ausserdem müssen sie sich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemühen (lit. c). Das Bundesgericht hat in einem Leading Case entschieden, dass die Gewährung der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben einen entsprechenden Antrag voraussetzt, auch wenn der Gesetzeswortlaut von StG 147a bzw. DBG 153a (im Gegensatz zur straflosen Selbstanzeige gemäss StG 174 III bzw. DBG 175 III) kein Antragerfordernis statuiert¹. Wenn Steuerpflichtige auch ohne Selbstanzeige in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung kämen, liefe dies der Anreizfunktion von StG 147a I bzw. DBG 153a I zuwider. Mit Bezug auf den massgebenden Zeitpunkt hält das Bundesgericht konsequenterweise fest, dass auf den Kenntnisstand der Steuerbehörden im Moment der Anzeige abzustellen ist².

Sind die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, erfolgt eine ordentliche Nachbesteuerung bis auf zehn Jahre zurück. Steuerbussen werden in diesen Fällen nicht erhoben.

Verlangt nur ein Erbe die vereinfachte Nachbesteuerung – was möglich ist –, wird sie allen Miterben gewährt.

Für das Verfahren gelten die nachfolgenden Ausführungen zur straflosen Selbstanzeige sinngemäss.

3. MELDUNG DER SELBSTANZEIGE

Eine Selbstanzeige kann zusammen mit der Steuererklärung, aber auch mit einem separaten Schreiben an die Kantonale Steuerverwaltung, Steinbruchstrasse 18, 7001 Chur, vorgenommen werden. Nicht als Selbstanzeige gilt das blosses Aufführen bisher nicht deklarerter Einkommens- oder Vermögenswerte in der Steuererklärung. Keine Selbstanzeige erstattet also, wer ohne weitere Bemerkung ein bisher nicht deklariertes Bankguthaben kommentarlos in das Wertschriftenverzeichnis „hineinschmuggelt“. Der Selbstanzeiger muss vielmehr ausdrücklich auf die Steuerhinterziehung hinweisen, um in den Vorteil der Strafflosigkeit zu kommen. Das kann beispielsweise durch den Hinweis im Wertschriftenverzeichnis „bisher versehentlich nicht deklariert“ erfolgen.

4. EINMAL IM LEBEN

Jeder Steuerpflichtige kann sich nur ein einziges Mal straffrei selbst anzeigen; das gilt auch für juristische Personen. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Pflichtige eine Hinterziehung oder eine Teilnahmehandlung begangen hat. Ehegatten gelten als eigenständige Steuersubjekte, so dass der Anspruch jedem Ehegatten separat zusteht. Sollte die Steuerverwaltung die Erstmaligkeit verneinen, ist ein Steuerstrafverfahren zu eröffnen und dem Steuerpflichtigen diesbezüglich das rechtliche Gehör zu gewähren.

¹ BGer 5.12.2024, 9C_42/2024, E. 4.2.2. und 4.2.3.

² BGer 5.12.2024, 9C_42/2024, E. 4.2.3.

Die straflose Selbstanzeige kann nicht in verschiedenen Steuerarten, d.h. in der Grundstücksgewinnsteuer und Jahre später auch noch in der Einkommenssteuer erfolgen.

Die Erstmaligkeit gilt (auch für die Kantonssteuern) nicht pro Kanton, sondern für die gesamte Schweiz³. Für diese Betrachtung spricht der Umstand, dass das StHG die Schweiz als massgebendes Gebiet betrachtet (vgl. Umstrukturierung und Ersatzbeschaffung).

5. HINTERZIEHUNG KEINER STEUERBEHÖRDE BEKANNT/REGISTER ESTV

Sobald eine eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerbehörde schon Kenntnis von der Hinterziehung hat oder damit begonnen hat, Auflagen zu machen, liegt keine Selbstanzeige mehr vor. Eine Selbstanzeige, die erst nach einer Auflage, nach Rückfragen der Steuerverwaltung oder nach einer Aufrechnung in der Aktiengesellschaft erfolgt, ergeht somit zu spät. Für die Kenntnis der Steuerbehörde ist die Eröffnung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens nicht erforderlich.

Die ESTV führt ein Register über straflose Selbstanzeigen. Die kantonalen Steuerverwaltungen sind angewiesen, nach Abschluss von Verfahren über die Gewährung der straflosen Selbstanzeige Angaben über die betreffende Person und eine Kopie der Straflosigkeitsverfügung der ESTV zuzustellen. Die kantonalen Steuerverwaltungen können sich bei der ESTV über gemeldete Selbstanzeigen erkundigen⁴. Damit soll vermieden werden, dass eine sich selbst anzeigende Person die Straflosigkeit der Selbstanzeige mehr als einmal in Anspruch nehmen kann.

6. VORBEHALTLOSE UNTERSTÜTZUNG BEI FESTSETZUNG DER NACHSTEUER

Um Straffreiheit zu erlangen, muss der Steuerpflichtige sämtliche bisher nicht bekannten Faktoren offen legen und die nötigen oder mittels Auflage verlangten Unterlagen/Belege vollständig und fristgerecht einreichen, soweit ihm dies möglich ist. Keine Selbstanzeige liegt vor, wenn der Steuerpflichtige nur Anhaltspunkte über das Bestehen der Hinterziehung gibt, ohne aber die Fragen der Steuerverwaltung zur Abklärung des Sachverhalts zu beantworten.

7. ERNSTLICHES BEMÜHEN UM BEZAHLUNG DER NACHSTEUER

Können die Nachsteuern nicht oder nicht vollständig bezahlt werden, muss sich der Steuerpflichtige von sich aus aktiv bei der Steuerbehörde melden und um Ratenzahlung, Stundung oder Erlass ersuchen. Meldet sich der Pflichtige nicht, und muss eine Betreuung eingeleitet werden, dürfte es am ernsthaften Bemühen fehlen, und es müsste ein Steuerstrafverfahren eingeleitet werden.

³ Die gegenteilige Auffassung von Rolf Benz (Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale, in: StR 2011, S. 200) überzeugt nicht.

⁴ Rundschreiben "Straflose Selbstanzeige" der ESTV vom 10.7.2018, Ziff. 2 und 4.

8. RECHTSFOLGEN

8.1 Straflosigkeit

Sind alle vorerwähnten Voraussetzungen erfüllt (inkl. erstmalige Selbstanzeige), wird von einer Strafverfolgung und damit von einer Busse abgesehen (StG 174 II bzw. DBG 175 III). Dies gilt auch für den Anstifter, den Gehilfen und den Vertreter des Steuerpflichtigen (StG 176 III bzw. DBG 177 III).

Wollen der Haupttäter (Steuerpflichtige) und der mitwirkende Dritte straflos bleiben, müssen sie gleichzeitig eine Selbstanzeige einreichen. Andernfalls handelt es sich bei der Person, die zuerst handelt (Haupttäter oder mitwirkender Dritter), um eine Selbstanzeige und hinsichtlich der zweiten Person (mitwirkender Dritter oder Haupttäter) liegt eine Denunziation vor. Straflos bleibt nur der Anzeiger.

Nicht nur die Steuerhinterziehung wird nicht bestraft. Auch andere Delikte, die in direktem Zusammenhang stehen mit der Steuerhinterziehung, werden strafrechtlich nicht verfolgt. So bleibt beispielsweise auch der Gebrauch von falschen Urkunden zur Steuerhinterziehung (= Steuerbetrug) straffrei (vgl. StG 182a III und 183 III bzw. DBG 186 III und 187 II). Konkret heisst dies, dass beim Hinterziehungstäter auch von Strafe wegen Täterschaft zum Steuerbetrug, beim Hinterziehungsgehilfen auch von Strafe wegen Gehilfenschaft zum Steuerbetrug abzusehen ist.

8.2 Verfügung der Straflosigkeit

Das Absehen einer Strafverfolgung wird mittels anfechtbarer Verfügung festgehalten. Dadurch kann die Konsumation des einmaligen Rechts auf Strafbefreiung rechtsgenügend festgestellt und zu einem späteren Zeitpunkt nachgewiesen werden.

Die Verfügung über die Straflosigkeit ergeht erst nach Beendigung des Nachsteuerverfahrens, weil erst dann Mitwirkung und Bezahlung beurteilt werden können.

8.3 Rechtsfolgen, wenn nicht Erstanzeige

Sind alle Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllt, handelt es sich aber um eine zweite oder weitere Selbstanzeige, wird die Busse (wie bisher) auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt (StG 174 IV bzw. DBG 175 III) und zusätzlich zur Nachsteuer inklusive Verzugszinsen in Rechnung gestellt.

8.4 Rechtsfolgen, wenn keine Selbstanzeige

Liegt keine Selbstanzeige vor (z.B. weil die Steuerhinterziehung der Steuerverwaltung bereits bekannt war) oder erfolgte keine vorbehaltlose Unterstützung, kommt der normale Bussenrahmen zur Anwendung (vgl. StG 174 II bzw. DBG 175 II).

9. JURISTISCHE PERSONEN

Die erste straflose Selbstanzeige gilt auch für juristische Personen (StG 177a bzw. DBG 181a). Die straflose Selbstanzeige muss von den Organen oder Vertretern der juristischen Person eingereicht werden. Von einer Strafverfolgung gegen diese Organe oder Vertreter wird abgesehen und ihre Solidarhaftung entfällt (StG 177a III bzw. DBG 181a III). Die Straffreiheit gilt nur für die juristische Person als verbraucht.