
Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale

1 Einführung

1.1 Gesetzesnovelle im Überblick

Am 1. Januar 2010 trat das Bundesgesetz vom 20. März 2008 über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige¹ in Kraft. Die Gesetzesnovelle sieht vor, dass die erstmalige Selbstanzeige einer Hinterziehung direkter Steuern straflos bleibt², während jede weitere Selbstanzeige mit einem Fünftel der hinterzogenen Strafe gebüsst wird³. Geschuldet bleibt die ordentliche Nachsteuer einschliesslich Verzugszins für zehn Jahre⁴.

Bei jeder weiteren Selbstanzeige wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer reduziert⁵. Nach der alten Regelung war der



Prof. Dr. Rolf Benz
Selbständiger Rechtsanwalt
in Winterthur
Zürcher Hochschule für
Angewandte Wissenschaften
(ZHAW)

Fünftel für die kantonalen Steuern das Mindeststrafmass; die Busse *konnte* bis auf einen Fünftel reduziert werden. Neu ist die fixe Ermässigung auf einen Fünftel harmonisierungsrechtlich verbindlich für die Kantone, was die Rechtssicherheit bei wiederholter Selbstanzeige erhöht.

Gegenstand der Gesetzesnovelle sind die direkten Steuern, also Einkommenssteuer, Vermögenssteuer, Gewinnsteuer, Kapitalsteuer, Grundstückgewinnsteuer, Quellensteuer, und zwar sowohl auf Bundesebene als auch auf kantonomer bzw. kommunaler Ebene. Andere Steuerarten oder Abgaben sind nicht Gegenstand der Gesetzesnovelle. Hingegen wird im Falle einer erstmaligen Selbstanzeige auch von einer Strafverfolgung wegen allen andern Straftaten abgesehen, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangen wurden⁶.

Die Mini-Steueramnestie zeitigt eine gewisse Wirkung: Landesweit meldeten sich bisher gut

¹ AS 2008, 4453.

² Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 175 Abs. 3 DBG (natürliche Personen) bzw. Art. 57b Abs. 1 StHG und Art. 181a Abs. 1 DBG (juristische Personen).

³ Art. 56 Abs. 1^{ter} StHG und Art. 175 Abs. 4 DBG (natürliche Personen) bzw. Art. 57b Abs. 5 StHG und Art. 181a Abs. 4 DBG (juristische Personen).

⁴ Art. 53 Abs. 2 StHG und Art. 152 Abs. 1 DBG.

⁵ Art. 56 Abs. 1^{ter} und Art. 57b Abs. 5 StHG; Art. 175 Abs. 4 und Art. 181a Abs. 5 DBG.

⁶ Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG und Art. 186 Abs. 3 DBG.

5000 Steuerpflichtige⁷. Von der individuellen Amnestie Gebrauch machen können sämtliche Straftäter: natürliche und juristische Personen, Mittäter, Anstifter, Gehilfen – mithin alle, die sich schuldig oder mitschuldig gemacht haben, sämtliche Involvierten⁸. Ausdrücklich erwähnt der Gesetzgeber auch inzwischen ausgeschiedene Organe und Vertreter einer juristischen Person⁹.

Die straflose Selbstanzeige bezieht sich meist auf vorsätzlich hinterzogene Steuern. Sie kann aber auch bei fahrlässiger Tatbegehung greifen¹⁰. Denkbar ist etwa, dass eine steuerpflichtige Person nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt worden ist¹¹ und sie erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist entdeckt, dass eine Unterbesteuerung vorliegt.

1.2 Etliche offene Fragen zur Gültigkeit einer Selbstanzeige

Die Gesetzesnovelle wirft eine ganze Reihe von Auslegungsfragen auf¹². Im Nachfolgenden wer-

⁷ «NZZ» vom 18. Januar 2011, 13.

⁸ Jeannette Bucher/Dieter Wiederkehr, Selbstanzeige im MWST-Recht, ST 2005, 861.

⁹ Art. 57b Abs. 3 StHG; Art. 181a Abs. 4 DBG.

¹⁰ Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2006, 8801; Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 21. Januar 2010, Straflose Selbstanzeige, Ziff. 1; Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Solothurn, Straflose Selbstanzeige, Ziff. 1; vgl. auch Susanne Gantenbein Affrunti/Walo Stählin, Steueramnestie in der Schweiz?, ST 2004, 114.

¹¹ Art. 46 Abs. 3 StHG; Art. 130 Abs. 2 DBG.

¹² Andreas Donatsch/Mirjam Frei, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, StR 2010, 12; Orlando Rabaglio, Steuerrecht ab 1.1.2009: Was gilt?, trex 2009, 17.

Inhaltsübersicht

I Einführung

- 1.1 Gesetzesnovelle im Überblick
- 1.2 Etliche offene Fragen zur Gültigkeit einer Selbstanzeige
- 1.3 Auslegungsmethode

2 Vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung

- 2.1 Unklare Gesetzssystematik
- 2.2 Andere Gesichtspunkte

3 Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt

- 3.1 Ausschlusswirkung bei konkretem Verdacht der Steuerbehörde
- 3.2 Handeln aus eigenem Antrieb?
- 3.3 Heikle Übergangsphase

4 Selbstanzeige in Ahnungslosigkeit

5 Steuerbehörden als Adressaten

- 5.1 Funktioneller Begriff der Steuerbehörde?
- 5.2 Handeln aus eigenem Antrieb?

6 Als Selbstanzeige erkennbarer Hinweis an die Steuerbehörde

7 Vorbehaltlose Unterstützung der Steuerbehörde bei der Nachbesteuerung

- 7.1 Mitwirkungspflichten gemäss Veranlagungsverfahren
- 7.2 Grenze der Zumutbarkeit

8 Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer

9 Beweggrund der aufrichtigen Reue?

10 Vollständigkeit der Selbstanzeige?

- 10.1 Ausgangslage
- 10.2 Entstehungsgeschichte
- 10.3 Auslegung

11 Erstmaligkeit

- 11.1 Einleitung
- 11.2 Erstmaligkeit betreffend Steuerart
- 11.3 Erstmalige Schädigung des Kantons?
- 11.4 Erstmaligkeit seit Inkrafttreten der Gesetzesänderung
- 11.5 Nicht sanktionierte frühere Selbstanzeige
- 11.6 Beweislastverteilung

12 Fazit

den – gegliedert in zehn Teilabschnitte – die verschiedenen Voraussetzungen für eine gültige Selbstanzeige beleuchtet. Dabei soll aufgezeigt werden, dass einige althergebrachte Auffassungen im Schrifttum und in der Praxis nach der Gesetzesregelung nicht mehr unbesehen aufrechtzuhalten sind.

Die manchmal restriktive Praxis zur früheren Selbstanzeige, deren Voraussetzungen im Gesetz nicht normiert waren, ist bis heute noch zu wenig kritisch reflektiert worden. Zudem scheinen einige Ansichten auf die letzte grosse Steueramnestie 1969 zurückzugehen, die erheblich schärfere Bedingungen kannte. Zum Teil wird auch Art. 13 VStR – die Rechtsgrundlage für die straflose Selbstanzeige im (übrigen) Verwaltungsstrafrecht des Bundes – vorschnell analog zur Anwendung gebracht¹³. Ganz ähnlich wie die Selbstanzeige bei den direkten Steuern ausgestaltet ist hingegen der im gleichen Zeitpunkt in Kraft getretene Art. 102 MWStG, einer lex specialis für die straflose Selbstanzeige bei der Mehrwertsteuer.

1.3 Auslegungsmethode

Dahingestellt sei, ob die Voraussetzungen der Selbstanzeige nach früherem Recht restriktiv auszulegen waren¹⁴. Nach der Neuregelung stellt die Straflosigkeit die Regelfolge der erstmaligen Selbstanzeige dar. Daher besteht kein Anlass für eine von vornherein restriktive Auslegung.

Angezeigt ist stattdessen eine zeitgemässe Auslegung der Gesetzesnovelle; sie stellt ab auf das Normverständnis und die Verhältnisse, wie sie gegenwärtig, das heisst zur Zeit der Rechtsanwendung, bestehen¹⁵. Zu diesem Zwecke kann auf die verschiedenen Auslegungsmethoden des Bundesgerichts zurückgegriffen werden.

Von grosser Bedeutung ist die grammatikalische Auslegung; sie stellt auf den Wortlaut, den Wortsinne und den Sprachgebrauch ab und dient als

Ausgangspunkt jeder Auslegung¹⁶. Hierzu ist vorab anzumerken, dass das Gesetz vier (kumulative) Voraussetzungen nennt¹⁷:

1. Die steuerpflichtige Person zeigt erstmals eine Hinterziehung an.
2. Die Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt.
3. Die steuerpflichtige Person unterstützt die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos; und
4. sie bemüht sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer.

Bei der systematischen Auslegung wird der Sinn einer Rechtsnorm bestimmt durch ihr Verhältnis zu andern Rechtsnormen und durch den Zusammenhang, in dem sie sich in einem Gesetz präsentiert¹⁸. Um allen Straftätern den Weg zu einer einmaligen straflosen Selbstanzeige zu öffnen, beschlägt die Neuregelung mehrere Artikel, die kohärent auszulegen sind.

Die historische Auslegungsmethode stellt auf den Sinn ab, den man einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung gab; eine Norm soll so gelten, wie sie vom Gesetzgeber vorgesehen war¹⁹. Hervorzustreichen ist in diesem Zusammenhang, dass

¹³ Diese Norm verlangt insbesondere, dass eine Selbstanzeige «aus eigenem Antrieb» erfolgen muss.

¹⁴ So Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 235 Rz 127; Roman Sieber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 175 Rz 38.

¹⁵ Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Auflage, Zürich 2008, Rz 114.

¹⁶ Häfelin/Haller/Keller (Fn 15), Rz 91.

¹⁷ Art. 56 Abs. 1^{bis} und Art. 57b Abs. 1 StHG; Art. 175 Abs. 3 und 181a Abs. 1 DBG.

¹⁸ Häfelin/Haller/Keller (Fn 15), Rz 97.

¹⁹ Häfelin/Haller/Keller (Fn 15), Rz 101.

der Gesetzgeber jeder Person das Privileg einräumen wollte, einmal im Leben eine straflose Selbstanzeige zu erheben. Daher ist zu fordern, dass die Entstehungsgeschichte der heutigen Regelung gebührend berücksichtigt wird und nicht in erster Linie auf althergebrachte Vorstellungen zu früheren Amnestie-Gesetzgebungen oder andern Bestimmungen zur straflosen Selbstanzeige zurückgegriffen wird.

Die teleologische Auslegung schliesslich stellt auf die Zweckvorstellung ab, welche mit der auszulegenden Rechtsnorm verbunden ist²⁰. Bei jeder Steueramnestie wird ein Fiskalzweck verfolgt; anders ist nicht erklärbar, dass Straftäter ungeschoren davonkommen. Im Zweifel verdient demnach jene Auslegung den Vorrang, die besser geeignet ist, dem Staat unversteuerte Gelder zuzuführen. Es braucht einen gewissen Anreiz, damit bisher undeklarierte Vermögen wieder zutage kommen²¹. Mit grosszügigen Anreizen wächst die Bereitschaft, sich selber anzuzeigen; setzt man sie zu tief an, entfalten sie keine Wirkung und das angestrebte Ziel wird verfehlt²². Daher wird auch von der Strafverfolgung aller andern Delikte abgesehen,

die zum Zwecke der Hinterziehung begangen wurden²³.

2 Vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung

2.1 Unklare Gesetzssystematik

Die straflose Selbstanzeige betrifft typischerweise eine vollendete Steuerhinterziehung. In der Literatur ist die Meinung anzutreffen, dass eine Selbstanzeige bei einer versuchten Steuerhinterziehung gar nicht möglich sei²⁴; dies ergebe sich aus der systematischen Einordnung der straflosen Selbstanzeige im Absatz 3 von Art. 175 DBG, der die vollendete Steuerhinterziehung zum Inhalt hat, nicht aber den in Art. 176 DBG sanktionierten Versuch einer Hinterziehung.

Dieses gesetzssystematische Argument hat mit der Neuregelung an Kraft eingebüsst. Bei den juristischen Personen sind vollendete und versuchte Steuerhinterziehung nämlich im gleichen Absatz geregelt²⁵. Die neu geschaffene Selbstanzeige für juristische Personen in Art. 181a DBG erstreckt sich somit systematisch auf beide Formen der Deliktbegehung. Art. 181a DBG sieht zwar nur für die *begangene* Steuerhinterziehung die straflose Selbstanzeige vor. Darunter kann aber durchaus der Hinterziehungsversuch subsumiert werden, denn die als eigener Tatbestand ausgestaltete versuchte Steuerhinterziehung ist ebenfalls vollendet (und damit «begangen»), sobald die Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

2.2 Andere Gesichtspunkte

Vorerst kann festgestellt werden, dass es paradox und verfahrensökonomisch unsinnig wäre, wenn bis zum Eintritt der Rechtskraft mit einer Selbstanzeige zugewartet werden müsste. Zudem darf ein Delikt bei Umkehr des Täters

²⁰ Häfelin/Haller/Keller (Fn 15), Rz 120.

²¹ Voten Hans Kaufmann, AB NR 2007, 2012, und Peter Spuhler, AB NR 2007, 2016.

²² Votum Johann Schneider-Ammann, AB NR 2007, 2013.

²³ Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG und Art. 186 Abs. 3 DBG.

²⁴ Dieter Egloff, in Marianne Weber-Klöti/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergegesetz, Bd. 2, 3. Auflage, Muri/Bern 2009, § 236 Rz 102 (mit Hinweisen auch auf die gegenteilige Meinung); Sieber (Fn 14), Art. 175 DBG Rz 36; Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung St. Gallen «Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung», StG 248 Nr. 2, Ziff. 1.2.

²⁵ Nach Art. 57 Abs. 1 StHG bzw. Art. 181 Abs. 2 DBG wird die juristische Person gebüsst, wenn mit Wirkung für sie Steuern hinterzogen werden oder Steuern zu hinterziehen versucht werden.

vor Vollendung der Tat infolge des geringeren Unrechtsgehaltes nicht schärfer bestraft werden als eine Umkehr nach Eintritt des Erfolges²⁶. So gesehen muss die Selbstanzeige einer versuchten Steuerhinterziehung bei kohärenter Anwendung des Gesetzes erst recht strafbefreiend wirken²⁷.

Art. 176 DBG verweist für die Strafzumessung auf die vollendete Steuerhinterziehung und statuiert, dass im Falle einer versuchten Steuerhinterziehung zwei Drittel der Strafe festzusetzen sind, die im Falle der vollendeten Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Es liegt nahe, diesen Verweis umfassend zu interpretieren: Zwei Drittel von null Franken Busse (keine Strafe) bedeutet demnach ebenfalls keine Busse.

Dass auch eine versuchte Steuerhinterziehung von der straflosen Selbstanzeige umfasst sein muss, leuchtet vor allem bei fortgesetzter Hinterziehung ein: Deckt jemand undeklarierte

Werte auf, ist zu diesem Zeitpunkt das Verfahren für das aktuelle Steuerjahr oft noch hängig; der Täter befindet sich mithin im Versuchsstadium. Keiner Steuerbehörde käme es in den Sinn, die Selbstanzeige nur hinsichtlich der rechtskräftig veranlagten Jahre zu akzeptieren und für das noch offene Steuerjahr ein Bussenverfahren für vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung zu eröffnen.

3 Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt

3.1 Ausschlusswirkung bei konkretem Verdacht der Steuerbehörde

Die Selbstanzeige kann so lange erfolgen, bis die Steuerbehörde von der Steuerhinterziehung auf anderem Wege erfährt²⁸. Unerheblich ist, ob die Tat schon zur Gänze oder erst zum Teil entdeckt war; die Selbstanzeige ist ausgeschlossen für alle Taten, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in sachlichem Zusammenhang stehen²⁹.

3.2 Handeln aus eigenem Antrieb?

Nach bisherigem Recht wurde verlangt, dass die steuerpflichtige Person spontan, freiwillig, aus eigenem Antrieb handelt³⁰. Sie dürfe nicht auf äusseren Druck handeln³¹. Dies soll weiterhin gelten³². Dass aus eigenem Antrieb gehandelt werden muss, ist allerdings lediglich in Art. 13 VStR verankert; zudem ist das Kriterium zu undeutlich und damit einer rechtssicheren Handhabung der straflosen Selbstanzeige abträglich³³.

Dass die Selbstanzeige spontan erfolgen muss, scheint zwar in der französischen Bezeichnung «dénonciation spontanée non punissable» eine Stütze zu finden³⁴. Bei der *dénonciation spontanée* handelt sich aber lediglich um das Pen-

²⁶ Egloff (Fn 24), § 236 Rz 102.

²⁷ Argumentum a fortiori.

²⁸ Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 36.

²⁹ So für das deutsche Recht Birgit Doehler/Christian Buck/Markus Füllsack, Voraussetzungen und Rechtsfolgen der strafbefreienden Nacherklärung in Deutschland, StR 2010, 811 (insbesondere Fn 14).

³⁰ Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 37; Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 14.

³¹ Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2005, 858 f.

³² Marco Streuli/Vreni Grossmann, Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, ST 2008, 713 f.; Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Thurgau «Steuerhinterziehung», STP 208 Nr. 1, Ziff. 5.2.1; Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich zur straflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen vom 3. März 2010, ZStB I Nr. 38/200, Ziff. B.I.

³³ Vgl. bereits Peter Böckli, Zweimal sieben Tücken des neuen Verwaltungsstrafrechtes, BJM 1979, 178.

³⁴ Der italienische Begriff «autodenuncia esente da pena» (befreit von Strafe) entspricht hingegen sprachlich der «straflosen» Selbstanzeige.

dant zur Selbstanzeige bzw. zur *autodenuncia*³⁵. Aus der französischen Übersetzung des Wortes «selbst» als «spontané» alleine kann also nicht abgeleitet werden, die Person müsse freiwillig, ohne äusseren Druck handeln. Gemeint ist lediglich, dass die (Selbst-)Anzeige einer Drittperson keine straffbefreiende Wirkung hat für die steuerpflichtige Person.

Einige Steuerbehörden verlangen, dass die steuerpflichtige Person die Hinterziehung anzeigt, ohne dass sie mit der Entdeckung der Hinterziehung durch die Steuerbehörden rechnet³⁶ bzw. rechnen muss³⁷. Diese Verschärfung ist unpraktikabel; eine Entdeckung der Steuerhinterziehung kann nie gänzlich ausgeschlossen

werden³⁸. An der Strafflosigkeit nichts ändert daher, wenn der Täter sie aus der Befürchtung heraus erklärt, dass die Straftat entdeckt werden könnte³⁹. Muss er die Entdeckung lediglich befürchten, hat die Steuerbehörde noch keine Kenntnis. Daher stellt auch eine ernsthaft drohende Denunziation durch einen Dritten keinen Hinderungsgrund für eine Selbstanzeige dar⁴⁰. Im Lichte der Neuregelung ist meines Erachtens automatisch von einer spontanen Handlung auszugehen, sobald die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt war⁴¹. Mehr darf von der steuerpflichtigen Person als eigener Antrieb nicht (mehr) gefordert werden⁴².

3.3 Heikle Übergangsphase

Heikel wird es für die steuerpflichtige Person, wenn die Steuerbehörde der Hinterziehung bereits auf der Spur ist. Dass zu erwarten ist, dass sie auf die Spur stossen wird, schadet hingegen nicht⁴³, ebenso wenig die Furcht, dass das Steueramt auf die Spur kommen könnte⁴⁴. Nicht nur Steuerpflichtige, die bei der Hinterziehung besonders raffiniert vorgegangen sind, sondern auch Steuerpflichtige, die ihr strafbares Handeln weniger geschickt kaschiert haben, sollen straflos Selbstanzeige erheben können.

Auch aus BGE 119 IV 330 ergibt sich nichts anderes. Im dortigen Fall war ein Zigaretten-schmuggler beim Umladen erwischt worden. Erst im anschliessenden Verhör gestand er, dass er nicht zum ersten Mal die Tabaksteuer hinterzogen hatte. Dass hier kein Fall einer spontanen Anzeige vorliegt, liegt auf der Hand, denn der Täter war ja bereits für eine vergleichbare Tat überführt worden. Er handelte insofern nicht mehr aus eigenem Antrieb, weil die Hinterziehung der Steuerbehörde im Grundsatz bereits bekannt war.

Prekär ist die Lage der steuerpflichtigen Person auch, wenn die Steuerbehörde Untersuchungen

³⁵ Der Begriff «auto-dénonciation» ist im Französischen ungebrauchlich.

³⁶ Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 15. Dezember 2009, Selbstanzeige bei Steuerhinterziehungen, Ziff. B.1.

³⁷ Kreisschreiben Nr. 21/1995 der ESTV vom 7. April 1995, Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer, 15; Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.1; Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 2b.

³⁸ Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 37.

³⁹ Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 37.

⁴⁰ A.M. Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.1.

⁴¹ Art. 56 Abs. 1^{bis} lit. a und Art. 57b Abs. 1 lit. a StHG; Art. 175 Abs. 3 lit. a und 181a Abs. 1 lit. a DBG.

⁴² So kann auch der Bundesrat interpretiert werden: Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8802; vgl. auch Verwaltungsgericht ZH, 22.12.1993, StR 1994, 586 = STE 1994 B 101.9 Nr. 8 (E. 5).

⁴³ So aber Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.1.

⁴⁴ So im Urteil des Richters am Distrikt von Hérens und Conthey vom 25. Februar 1994, RVJ (Revue valaisanne de jurisprudence), 333. Im konkreten Fall hatte das Steueramt allerdings bei einer Revision Leistungen an acht Empfänger entdeckt. Dass die «Selbstanzeige» einer der empfangenden Gesellschaften in der Folge nicht mehr gültig war, ergibt sich deshalb schon daraus, dass die verdeckte Gewinnausschüttung der Steuerbehörde bekannt war.

vornimmt und von der steuerpflichtigen Person Auskünfte oder Unterlagen einverlangt, die in einem Zusammenhang mit den in einer früheren Periode unversteuerten Faktoren stehen⁴⁵. Bereits eine steueramtliche Auflage kann nämlich dazu führen, dass eine straflose Selbstanzeige ausgeschlossen ist⁴⁶. Für die Kenntnis der Steuerbehörde ist die Eröffnung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens nicht erforderlich⁴⁷. Wird gegen jemanden ermittelt, liegt Kenntnis der Steuerbehörden nicht erst bei «Anklageilfe» vor, sondern bereits dann, wenn der Finanzverwaltung nach kriminalistischer Erfahrung ein signifikantes Indiz auf eine verschleierte Steuerquelle bekannt geworden ist⁴⁸. Allerdings gibt es schwierig zu beurteilende Übergangs-

phasen⁴⁹. Die Steuerbehörde muss bereits über konkrete Indizien für eine Unregelmässigkeit verfügen; reine Mutmassungen oder ein pauschaler Verdacht schliessen eine Selbstanzeige noch nicht aus.

Deckt die steuerpflichtige Person Steuerfaktoren auf, auf die die Steuerbehörde trotz eingeleiteter Untersuchung mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht gestossen wäre, spricht nichts gegen eine Selbstanzeige⁵⁰. Entschliesst sich eine steuerpflichtige Person im Zusammenhang mit den Nachforschungen der Steuerverwaltung zur Selbstanzeige, schliessen zudem weder ihre früheren Aussagen anlässlich persönlicher Befragungen noch der Umstand, dass sich die Person mehrmals mit ihrem Treuhänder besprochen hatte, bevor sie das Schwarzkonto offenlegte, zwingend eine Selbstanzeige aus⁵¹.

Verlangt die Steuerverwaltung aufgrund von Unstimmigkeiten, die sie im Zusammenhang mit der Finanzierung einer Liegenschaft festgestellt hat, zusätzliche Auskünfte, hat sie zum betreffenden Zeitpunkt aber noch keine Kenntnis über das Vorliegen und den Umfang der Steuerhinterziehung, bleibt eine straflose Selbstanzeige ebenfalls grundsätzlich möglich⁵².

Zeigt eine steuerpflichtige Person viel mehr (eben alles) an, als das Steueramt aufgrund der Anfrage im Auflageverfahren hätte feststellen können, ist grundsätzlich von einer Selbstanzeige auszugehen.

Differenziert zu betrachten ist auch die Ankündigung einer Revision seitens der Steuerbehörde. Nach deutschem Recht fällt damit die Möglichkeit zur Selbstanzeige dahin⁵³. Die ESTV zeigt dagegen zu Recht einige Kulanz⁵⁴. Auch hier sollte je nach Einzelfall differenziert werden. Handelt es sich um eine Routinekontrolle, bleibt eine Selbstanzeige vor Beginn der Revision möglich, weil die Steuerbehörde von den Unregelmässigkeiten noch keine Kenntnis hat. Handelt es sich hingegen um eine Folge-

⁴⁵ Egloff (Fn 24), § 236 Rz 104.

⁴⁶ Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 3.a.

⁴⁷ Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden vom 1. März 2000, Straflose Selbstanzeige und vereinfachte Nachbesteuerung von Erben, Ziff. 5.

⁴⁸ So der deutsche Bundesgerichtshof, zitiert nach Doehler/Buck/Füllsack (Fn 29), StR 2010, 819.

⁴⁹ Böckli (Fn 33), BJM 1979, 178.

⁵⁰ Egloff (Fn 24), § 236 Rz 106.

⁵¹ Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2006, Verfahren 2A.321/2006, E. 3.3.

⁵² Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2006, Verfahren 2A.321/2006, E. 3.1.

⁵³ So ausdrücklich § 371 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a der Abgabenordnung der Bundesrepublik Deutschland (AO; Fassung vom 1. Oktober 2002 [BGBl I 3866], zuletzt geändert am 8.12.2010 [BGBl I 1768]); in diese Richtung (zum Schweizer Recht) Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.3, und Weisung der Kantonalen Steuerverwaltung Luzern vom 1. Juli 2010, Straflose Selbstanzeige, StB Bd. 2a, § 211 Nr. 2, Ziff. 4. Benno Torgler/Christoph Schaltegger, Eine Brücke zur Steuerhinterziehung? «NZZ» vom 9. August 2003, zweifeln an der Anreizwirkung der straflosen Selbstanzeige, falls sie noch erhoben werden kann, wenn es Anzeichen einer Steuerprüfung gibt.

⁵⁴ Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2005, 859.

kontrolle, weil in andern Steuerjahren bei der Gesellschaft Mängel festgestellt wurden, ist eine Selbstanzeige ausgeschlossen. Überdies sind nach Entdeckung unversteuerter verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gesellschaft Selbstanzeigen der Gesellschafter nicht mehr möglich⁵⁵.

Die Kooperation der steuerpflichtigen Person ist in solchen Fällen immerhin strafmildernd⁵⁶ zu berücksichtigen⁵⁷: Fehlgeschlagene Selbstanzeigen können je nach den Umständen erhebliche Strafmilderungswirkungen entfalten⁵⁸.

4 Selbstanzeige in Ahnungslosigkeit

Abzustellen ist auf die Umstände, wie sie sich aus Sicht der steuerpflichtigen Person darstellen. Kann sie davon ausgehen, dass die Behör-

den noch nicht um die Hinterziehung wissen, ist die Selbstanzeige straflos⁵⁹. Die Straffreiheit fällt erst dann dahin, wenn im Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter darum wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste⁶⁰.

Bei der grossen Amnestie 1969 verhielt es sich genauso: Von der Amnestie ausgeschlossen waren lediglich jene Werte, von denen die steuerpflichtige Person bereits wusste, dass die Steuerbehörde die Geltendmachung eingeleitet hatte⁶¹.

Alles andere wäre stossend⁶²: Wer im berechtigten Vertrauen darauf, dass die Steuerbehörde noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hat, spontan handelt, verdient die Straffreiheit unabhängig davon, ob die Hinterziehung der zuständigen Steuerbehörde – mehr oder weni-

⁵⁵ Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.5.

⁵⁶ Infolge Betätigung aufrichtiger Reue im Sinne von Art. 48 lit. d des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0).

⁵⁷ Weisung LU (Fn 53), Ziff. 4.

⁵⁸ Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.3; Doehrlert/Buck/Füllsack (Fn 29), StR 2010, 821 (für das deutsche Recht).

⁵⁹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 235 Rz 123 mit Verweis auf ein Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 11. Juli 1989 (Verfahren SR 89/0029); Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 31. August 2004, Selbstanzeigen bei Steuerhinterziehungen, abgedruckt in: StR 2005, 162 (alte Fassung; in der neuen Fassung des Merkblatts [Fn 36] nicht mehr erwähnt); Böckli (Fn 33), BJM 1979, 178; Stefan Widmer/Reto Arnold, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Basel 2006, Art. 50 Rz 55; Emanuel Grüninger/Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, 138; in diese Richtung auch Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.5; differenziert Egloff (Fn 24), § 236 Rz 105 (gl. M. für

die aargauischen Staats- und Gemeindesteuern, eher a. M. für die direkte Bundessteuer); a. M. Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.2.1., wonach umgekehrt die Selbstanzeige bei den Steuerbehörden eintreffen müsse, bevor diese von der Steuerhinterziehung Kenntnis haben.

⁶⁰ § 371 Abs. 2 AO (Fn 53). Es bestehen allerdings Bestrebungen, die Norm dahingehend zu revidieren, dass die Straffreiheit bei Einleitung eines Strafsteuerverfahrens unabhängig von der Kenntnis oder dem «Kennenmüssen» des Anzeigenden wegfällt: Doehrlert/Buck/Füllsack (Fn 29), StR 2010, 812.

⁶¹ Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 15. März 1968 (Amnestiegesetz; AmnG); Fritz Banderet, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie 1969, ASA 37, 98.

⁶² Implizit vom Gegenteil aus geht Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 37, der die behördliche Kenntnis als Vorgang umschreibt, dessen Verwirklichung sich von aussen kaum abschätzen lasse. Dies erschwere eine «berechnende Vorgehensweise des Täters». Anzuführen ist, dass eine solche Auffassung der mit der straflosen Selbstanzeige angestrebten Rechtssicherheit zuwiderliefe.

ger zufälligerweise – bereits auf andern Wegen bekannt geworden ist.

Dasselbe kann auch aus dem Recht, sich nicht selbst belasten zu müssen⁶⁵, abgeleitet werden. Es wäre verletzt, wenn ein Täter sich – im guten Glauben um die Straffreiheit – selbst beziehtigt⁶⁴ und diese Selbstanzeige danach in einem Strafverfahren gegen ihn verwendet würde.

5 Steuerbehörden als Adressaten

5.1 Funktioneller Begriff der Steuerbehörde?

Die Straffreiheit der Selbstanzeige setzt voraus, dass die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist. Darunter sind sämtliche Steuerbehörden zu verstehen, auch solche, die mit dem Vollzug anderer Steuerarten befasst sind: die ESTV, kantonale Steuerämter, Gemeindesteuerämter, auch eines andern Kantons⁶⁵. Entdeckt zum Beispiel die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV im Rahmen einer Buchprüfung eine Hinterziehung, ist für den entsprechenden Sachverhalt auch im Hinblick auf die direkten Steuern keine Selbstanzeige mehr möglich⁶⁶. Zu den Steuerbehörden zu zählen sind ferner die Organe der Eidgenössischen Zollverwaltung,

soweit sie gestützt auf Art. 62 MWStG mit der Steuer auf der Einfuhr betraut sind.

Gewichtige Gründe sprechen zudem dafür, «Steuerbehörde» in einem funktionellen Sinne weit auszulegen. Als «Steuerbehörde» zu qualifizieren ist demnach auch die Staatsanwaltschaft, soweit sie sich – insbesondere bei Verdacht auf Steuerbetrug – mit Steuerdelikten beschäftigen. Eine solch weite Auslegung des Begriffs der Steuerbehörde trifft den Gehalt der Regelung am besten: Nach Einleitung einer Strafuntersuchung, beispielsweise wegen Urkundenfälschung oder Steuerbetrug, kann eine Selbstanzeige nicht mehr wirksam sein⁶⁷. Ansonsten käme es zu paradoxen Ergebnissen: Wäre eine Selbstanzeige noch wirksam, würde auch die Strafverfolgung für die Urkundenfälschung bzw. für den Steuerbetrug dahinfallen, weil diese Delikte ja zum Zwecke der Hinterziehung begangen wurden⁶⁸.

Interessant ist übrigens, dass nach Art. 102 MWStG eine Selbstanzeige erst ausgeschlossen ist, wenn das Steuerdelikt der *zuständigen* Steuerbehörde bekannt ist. Fraglich ist, ob darunter wirklich nur die ESTV zu verstehen ist.

5.2 Handeln aus eigenem Antrieb?

Nach einer noch weiter gehenden Auffassung sollen Selbstanzeigen sogar dann unwirksam sein, wenn sie im Rahmen eines Prozesses, insbesondere im Scheidungsverfahren oder in einem Erbteilungsprozess, erstattet werden, weil die Betroffenen nach der Anschwärzung vor Gericht mit der Entdeckung der Hinterziehung rechnen mussten⁶⁹ und daher nicht mehr aus eigenem Antrieb handelten⁷⁰.

Ein Scheidungsgericht hat aber keine Kompetenzen in Steuersachen und kann nicht ernsthaft unter den Begriff der «Steuerbehörde» subsumiert werden. Das Scheidungsgericht ist nicht der verlängerte Arm der Steuerbehörden.

⁶⁵ Ausdrücklich verankert in Art. 104 Abs. 2 MWStG und in Art. 6 Ziff. 1 EMRK.

⁶⁴ Art. 56 Abs. 1^{bis} lit. b und Art. 57b Abs. 1 lit. b StHG; Art. 175 Abs. 3 lit. b und 181a Abs. 1 lit. b DBG.

⁶⁵ Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 3.a.; vgl. bereits Grüninger/Studer (Fn 59), 138 f.

⁶⁶ Vgl. Grüninger/Studer (Fn 59), 138 f.

⁶⁷ Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.4.

⁶⁸ Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG und Art. 186 Abs. 3 DBG.

⁶⁹ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 235 Rz 124.

⁷⁰ Streuli/Grossmann (Fn 32), ST 2008, 714; Egloff (Fn 24), § 236 Rz 104.

de. Zwar erteilen Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden den Steuerbehörden auf Ersuchen hin die erforderlichen Auskünfte; sie können sogar von sich aus die Steuerbehörden darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist⁷¹; eine entsprechende Pflicht existiert aber gerade nicht⁷². Selbst wenn die steuerpflichtige Person damit rechnen muss, dass eine Behörde den Steuerbehörden eine vermutete Nicht- oder Unterbesteuerung meldet, kann noch eine Selbstanzeige eingereicht werden⁷³.

Entschliesst sich der Ehegatte nach der Anschuldigung vor Scheidungsprozess zu einer Selbstanzeige, trägt er aktiv dazu bei, dass die Steuern

korrekt nachveranlagt werden, die dem Staat ansonsten mit erheblicher Wahrscheinlichkeit vorenthalten bleiben würden. Sein Verhalten fördert damit den Zweck der Gesetzesnovelle, un versteuerte Gelder aufzudecken, weshalb es nicht strafwürdig ist.

Erst recht schliesst eine Selbstanzeige nicht aus, wenn jemand befürchtet, ein Dritter, insbesondere ein Mittäter oder ein Teilnehmer, könnte denunzieren⁷⁴. Mehrere Täter und Teilnehmer können nach dem Willen des Gesetzgebers mittels gemeinsamer Selbstanzeige in corpore Straffreiheit erlangen. An einer gültigen Selbstanzeige müssen aber nicht zwingend alle, die sich strafbar gemacht haben, beteiligt sein.

6 Als Selbstanzeige erkennbarer Hinweis an die Steuerbehörde

Die Selbstanzeige kann mündlich oder schriftlich erfolgen und muss nicht als solche bezeichnet werden⁷⁵. Eine bestimmte Form oder gar ein Schriftstück unter dem Titel Selbstanzeige ist nicht erforderlich⁷⁶. Die steuerpflichtige Person kann der Steuerbehörde ausdrücklich oder sinngemäss melden, dass eine frühere Veranlagung nicht korrekt ist⁷⁷. Ein formeller Antrag ist nicht erforderlich, entsprechendes Handeln ist ausreichend⁷⁸.

Diese Formlosigkeit ist insofern interessant, als bei der grossen Amnestie 1969 eine relativ strenge materielle Deklarationspflicht galt; damals mussten sämtliche Bestandteile des Einkommens bzw. des Reingewinns und sämtliche beweglichen und unbeweglichen Vermögenswerte und Schulden in der Steuererklärung 1969 vollständig und genau deklariert werden, damit die Amnestiewirkungen eintraten⁷⁹; die Steuererklärung war zudem rechtzeitig, also innert der gesetzlich vorgeschriebenen oder von der zuständigen Behörde erstreckten Frist einzureichen⁸⁰. Auch das deutsche Recht kennt

⁷¹ Art. 39 Abs. 3 StHG und Art. 112 Abs. 1 DBG.

⁷² Wenn man bedenkt, dass Scheidungsgerichte einvernehmliche Lösungen der Ehegatten anstreben und dementsprechend kein Interesse an Eskalationen unter Ehegatten haben, werden diese im Normalfall wohl eher davon absehen, eine Mitteilung an die Steuerbehörden zu machen. Das Scheidungsgericht könnte sich zudem dem Anschein der Befangeneheit aussetzen, wenn es auf blosser pauschaler Anschuldigungen hin eine Anzeige an die Steuerbehörden erstattet.

⁷³ Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.1.

⁷⁴ A. M. Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.4: Keine Selbstanzeige liege vor, wenn der Kollektivgesellschafter ein Schwarzkonto deklariert, weil der Mitgesellschafter in einer offenen Auseinandersetzung seinen Anteil daran fordert.

⁷⁵ Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.2; Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.6.

⁷⁶ Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2005, 858 (zur Mehrwertsteuer).

⁷⁷ Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 2.a.

⁷⁸ Z. B. durch Hinweis im Wertschriftenverzeichnis «bisher nicht deklariert»; Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 2.a.

⁷⁹ Vgl. Banderet (Fn 61), ASA 37, 89.

⁸⁰ Banderet (Fn 61), ASA 37, 88.

gesetzlich geregelte Deklarationserfordernisse für eine gültige Selbstanzeige⁸¹.

Es verwundert daher nicht, dass die Vorstellung weit verbreitet ist, die hinterzogenen Steuerfaktoren müssten der Steuerbehörde *unmissverständlich* mitgeteilt werden⁸². Keine Selbstanzeige erstatte, wer stillschweigend – kommentarlos – bisher nicht deklarierte Vermögenswerte in der Steuererklärung aufführe⁸³ oder bei der Grundstückgewinnsteuer eine Schwarzzahlung als Anlagelkosten deklariere⁸⁴. Die Steuerbehörde müsse ausdrücklich oder sinngemäss darauf hingewiesen werden, dass Vermögenswerte in früheren Jahren nicht versteuert wurden⁸⁵.

Dazu ist Folgendes zu bemerken: Eine unmissverständliche Mitteilung bzw. ein ausdrücklicher Hinweis ist zwar dringend zu empfehlen. Ansonsten kann es für die Steuerpflichtigen böse Überraschungen absetzen, wenn die Steuerbehörde die Selbstanzeige nicht bemerkt. Gleichwohl ist zu betonen, dass es – im Gegensatz

zur Steueramnestie 1969 – gerade keine zwingenden (Form-)Erfordernisse für den Hinweis an die Steuerbehörden gibt. Demnach ist es ausreichend, wenn die Nachversteuerung derart erfolgt, dass sie von den Steuerbehörden bei genügender Aufmerksamkeit wahrgenommen und entziffert werden kann und nach Treu und Glauben als solche verstanden werden muss⁸⁶. Zu diesem Zwecke wird zwar ein ausdrücklicher Hinweis oft unumgänglich sein. Je nach den Umständen kann aber sogar ein kommentarloses Deklarieren bisher unversteuerter Einkünfte noch als Selbstanzeige gewürdigt werden, wie der folgende konkrete Fall illustriert: Jemand hatte seit dem 1. April 2002 eine AHV-Rente bezogen, sie jedoch erst ab 2004 deklariert. Die Kantonale Steuerverwaltung ging «praxisgemäss» von einer Selbstanzeige aus, ebenso in der Folge die Gerichteinstanzen⁸⁷. In der Tat hätten die Steuerbehörden bei geforderter Aufmerksamkeit im Steuerjahr 2002 bemerken müssen, dass die Person infolge Erreichens des ordentlichen AHV-Rentenalters entsprechende AHV-Renten bezogen haben musste⁸⁸.

Auch bei einer stillschweigenden erstmaligen Deklaration bisher unversteuerter Vermögenswerte in erheblichem Ausmass müsste die Steuerbehörde bei genügender Aufmerksamkeit bei der Prüfung der Steuererklärung die erhebliche Vermögensvermehrung bemerken und dazu Nachforschungen anstellen bzw. bei der steuerpflichtigen Person Rückfragen stellen. Erläutert diese auf Auflage des Steueramtes hin die Herkunft dieser Mittel lückenlos, so kann das Verhalten der steuerpflichtigen Person je nach den Umständen durchaus als Selbstanzeige akzeptiert werden.

⁸¹ Vgl. zur steuerbefreienden Nacherklärung Doehler/Buck/Füllsack (Fn 29), StR 2010, 811.

⁸² Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 38.

⁸³ Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2005, 858; Praxisfestlegung GR (Fn 47), Ziff. 3; Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 2.a; Merkblatt SO (Fn 10), Ziff. 3; Merkblatt ZH (Fn 32), Ziff. B.I.; a.M. Grüninger/Studer (Fn 59), 138.

⁸⁴ Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.1.

⁸⁵ Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.2; vgl. auch Egloff (Fn 24), § 236 Rz 109.

⁸⁶ So zutreffend Egloff (Fn 24), § 236 Rz 109 unter Verweis auf die Aargauer Rechtsprechung.

⁸⁷ Urteil des Bundesgerichts vom 7. September 2009, StR 2010, 225 (E. 2.5).

⁸⁸ Anders zu urteilen gewesen wäre, wenn die steuerpflichtige Person infolge vorzeitiger Pensionierung die AHV-Rente bereits ab 2002 (zwei Jahre vor Erreichen des ordentlichen AHV-Rentenalters) bezogen hätte, sie die Rente aber erst ab 2004 – bei Erreichen des ordentlichen AHV-Rentenalters – deklariert hätte.

7 Vorbehaltlose Unterstützung der Steuerbehörde bei der Nachbesteuerung

7.1 Mitwirkungspflichten gemäss Veranlagungsverfahren

Eine Selbstanzeige ist nur gültig, wenn die sich selbst anzeigende Person die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt⁸⁹. Die steuerpflichtige Person muss aktiv an der Aufdeckung des tatsächlichen Sachverhalts mitwirken⁹⁰. Keine Straffreiheit beanspruchen kann, wer nur Anhaltspunkte über das Bestehen der Steuerhinterziehung gibt⁹¹, ohne die Fragen der Steuerverwaltung zu beantworten, die zur Abklärung des Sachverhaltes erforderlich sind⁹². Möglich ist hingegen, eine Selbstanzeige zu erheben und die Unterlagen anschliessend nachzureichen⁹³.

Es ist davon auszugehen, dass die Pflicht zur Kooperation bei einer Selbstanzeige keine zusätzliche materielle Verfahrenspflicht statuiert⁹⁴, sondern eher als Verweis auf sämtliche

Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren zu verstehen ist. Die steuerpflichtige Person muss ja bereits nach Art. 42 Abs. 1 StHG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, wobei diese umfassende Mitwirkungspflicht auch im Nachsteuerverfahren gilt⁹⁵. Es ist daher kaum zu sehen, inwiefern «vorbehaltlos unterstützen» im Nachsteuerverfahren über das hinausgehen soll, was gestützt auf Art. 124 ff. DBG in jedem Veranlagungsverfahren von der steuerpflichtigen Person erwartet werden darf.

Der Unterschied zwischen den allgemeinen Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren und der Pflicht zur vorbehaltlosen Kooperation bei der Selbstanzeige liegt vielmehr in den Rechtsfolgen einer Verfahrenspflichtverletzung: Im ordentlichen Verfahren wird nach erfolgloser Mahnung eine Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten verhängt⁹⁶, während bei einer Selbstanzeige bei unkooperativem Verhalten nach erfolgloser Mahnung die Hinterziehungsbusse auszusprechen ist⁹⁷.

Auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht ähnelt die Pflicht zur Kooperation mit der Steuerbehörde bei einer Selbstanzeige durchaus den allgemeinen Mitwirkungspflichten: Eine Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten kann erst nach erfolgloser Mahnung einer Auflage verhängt werden⁹⁸. Dasselbe hat bei einer Selbstanzeige zu gelten: Erst wenn die Person trotz Mahnung und unter Hinweis auf die Folgen bei Säumnis nicht kooperiert, darf gegen sie nachträglich ein Strafsteuerverfahren eröffnet werden.

7.2 Grenze der Zumutbarkeit

Die Steuerbehörden behalten sich offenbar vor, die vorbehaltlose Unterstützung der Steuerbehörden infrage zu stellen, wenn es der steuerpflichtigen Person nicht mehr gelingt, die für

⁸⁹ Art. 56 Abs. 1^{bis} lit. b und Art. 57b Abs. 1 lit. b StHG; Art. 175 Abs. 3 lit. b und 181a Abs. 1 lit. b DBG.

⁹⁰ Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.4.

⁹¹ Verwaltungsgericht ZH, StR 1994 (Fn 42), 586 (E. 5a); Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.1.

⁹² Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.4.

⁹³ Missverständlich Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.2.2., wonach beispielsweise Steuerauszüge von Wertschriftendepots der Selbstanzeige selbst beizulegen seien.

⁹⁴ Böckli (Fn 33), BJM 1979, 178, geht hingegen davon aus (kritisiert es aber zugleich), dass Art. 13 VStR eine Kooperation verlangt, die weiter geht als die allgemeine Mitwirkungspflicht.

⁹⁵ Art. 153 Abs. 3 DBG.

⁹⁶ Art. 55 StHG; Art. 174 Abs. 1 DBG.

⁹⁷ Innerhalb des gesetzlichen Rahmens von Art. 56 Abs. 1 StHG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG.

⁹⁸ Art. 55 StHG; Art. 174 Abs. 1 DBG.

die Ermittlung der Nachsteuer notwendigen Akten vollständig zusammenzutragen⁹⁹. Der Bundesrat führte dazu aus, dass Straflosigkeit nur dann eintritt, wenn nach der Selbstanzeige sämtliche Unterlagen der letzten zehn Jahre, die zur Berechnung der Nachsteuer notwendig sind, den Behörden vorgelegt werden können¹⁰⁰.

Dieser Ansicht ist in dieser verallgemeinernden Art und Weise nicht zuzustimmen: Eine solche Erwartungshaltung der Steuerbehörde würde die Absicht des Gesetzgebers unterlaufen, dass jedermann einmal im Leben straflos Selbstanzeige erheben kann: Wer aus Furcht vor Entdeckung bisher alle Spuren verwischt hatte, wäre unter Umständen von der Möglichkeit zur straflosen Selbstanzeige faktisch ausgeschlossen. Der gesetzgeberische Zweck der straflosen Selbstanzeige, einen Anreiz zur Aufdeckung bisher nicht deklarerter Werte zu schaffen, würde torpediert, weil Steuerpflichtige aus Angst, nicht mehr alle erforderlichen Unterlagen beschaffen zu können, von einer Selbstanzeige

zurückschrecken könnten¹⁰¹. Verlangt werden kann daher lediglich, dass die steuerpflichtige Person die Unterlagen einreicht, soweit ihr dies objektiv möglich ist¹⁰².

Können die Steuerfaktoren mangels zuverlässigen Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor¹⁰³. Die steuerpflichtige Person muss dabei alles in ihren Kräften Stehende tun, um eine umfassende Schätzung zu ermöglichen¹⁰⁴. Dieses gesetzliche Instrumentarium genügt vollauf für eine Situation, in denen die steuerpflichtige Person unverschuldet die Beilagen nicht mehr beibringen kann. An der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ändert sich so lange nichts, als die Ermessensveranlagung nicht auf ein erneutes Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person zurückzuführen ist.

8 Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer

Strafffreiheit beanspruchen kann nur, wer sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht¹⁰⁵. Für Teilnehmer gilt diese Voraussetzung nicht, weil mit der Selbstanzeige die solidarische Haftung für die Nachsteuer wegfällt¹⁰⁶.

Die steuerpflichtige Person muss die Nachsteuer entrichten, soweit es ihr aufgrund ihrer persönlichen Verhältnisse zumutbar ist¹⁰⁷. Das ist meines Erachtens zu verneinen, wenn jemand unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum lebt oder andere Schulden hat; es sollte ihm unbenommen sein, seine knappen finanziellen Mittel stattdessen zur Befriedigung anderer Gläubiger zu verwenden. Es ist unzumutbar, von der steuerpflichtigen Person zu verlangen, dass sie zuallererst die Steuerbehörden schadlos hält, denn den Steuerschulden kommt keine Priorität zu¹⁰⁸. Keine gültige Selbstanzeige erstattet aller-

⁹⁹ Siehe Streuli/Grossmann (Fn 32), ST 2008, 714; in diese Richtung auch Walo Stählin/Susanne Gantenbein Affrunti, Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige, ST 2007, 118.

¹⁰⁰ Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8824.

¹⁰¹ Vgl. Böckli (Fn 33), BJM 1979, 178.

¹⁰² Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.4; Praxisfestlegung GR (Fn 47), Ziff. 6; Weisung LU (Fn 53), Ziff. 5.

¹⁰³ Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG.

¹⁰⁴ Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.3.

¹⁰⁵ Art. 56 Abs. 1^{bis} lit. c und Art. 57b Abs. 1 lit. c StHG; Art. 175 Abs. 3 lit. c und 181a Abs. 1 lit. c DBG.

¹⁰⁶ Art. 56 Abs. 3^{bis} StHG; Art. 177 Abs. 3 DBG.

¹⁰⁷ Vgl. Art. 13 VStR.

¹⁰⁸ Sie fallen – mit Ausnahme der Mehrwertsteuerforderungen, die gesetzepolitisch verfehlt in der zweiten Klasse eingeordnet sind – zusammen mit allen übrigen Forderungen gegen den Schuldner in die dritte und letzte Klasse (Art. 219 Abs. 4 SchKG).

dings, wer von vornherein nicht willens ist, die Nachsteuer zu bezahlen oder wer (vorgängig) Vermögenswerte aus dem Zugriffsbereich des Fiskus entfernt, indem er sie beispielsweise ins Ausland verschiebt¹⁰⁹.

«Sich Bemühen» bedeutet nicht bloss «versuchen» oder «Anstalten treffen», sondern «sich anstrengen», wie der französische Begriff «s'efforcer» verdeutlicht. Bei Schwierigkeiten, die Nachsteuerforderung zu begleichen, hat sich die steuerpflichtige Person von sich aus aktiv bei der Bezugsbehörde um Ratenzahlung, Stundung oder allenfalls sogar Erlass zu bemühen¹¹⁰. Ernstliches Bemühen darf aber

nicht schon dann infrage gestellt werden, wenn die steuerpflichtige Person im Steuerbezugsverfahren gemahnt werden muss, sondern erst, wenn sie es zur Betreibung kommen lässt¹¹¹.

9 Beweggrund der aufrichtigen Reue?

Die Selbstanzeige weist eine gewisse Nähe zur gemeinstrafrechtlichen Rechtsfigur der tätigen Reue¹¹² bzw. der Betätigung aufrichtiger Reue¹¹³ auf¹¹⁴. Der Bundesrat wies darauf hin, dass die straflose Selbstanzeige als Belohnung für die Reue ausgestaltet werden soll¹¹⁵, was sinngemäss auch in den parlamentarischen Beratungen aufgegriffen wurde: Es soll ermöglicht werden, nach Verfehlungen auf den Pfad der Tugend zurückzukehren¹¹⁶.

Vor diesem Hintergrund sind Forderungen zu verstehen, bei einer erstmaligen Selbstanzeige nur dann von der Bestrafung abzusehen, wenn die steuerpflichtige Person ihr fehlbares Verhalten bereut¹¹⁷. Eine Strafbefreiung sei nur gerechtfertigt, wenn dem Anzeigersteller eine gute Prognose gestellt werden könne¹¹⁸. Der Täter müsse den greifbaren Beweis seiner Reue erbringen¹¹⁹.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die straflose Selbstanzeige objektiviert ausgestaltet wurde – im Interesse der Rechtssicherheit¹²⁰. Reue ist kein objektives Tatbestandsmerkmal, sondern ein Merkmal der Strafzumessung. Spätestens seit der Einführung der straflosen Selbstanzeige kann daher schon aus rechtsdogmatischer Warte nicht mehr damit argumentiert werden, die Selbstanzeige setze aufrichtige Reue voraus. Dass die steuerpflichtige Person keine Reue zeigen muss, ergibt sich auch daraus, dass sie im Extremfall theoretisch jedes Jahr von der Möglichkeit der Selbstanzeige Gebrauch machen kann¹²¹: die wiederholte Selbstanzeige darf je-

¹⁰⁹ Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.4.

¹¹⁰ Praxisfestlegung GR (Fn 47), Ziff. 7; Weisung LU (Fn 53), Ziff. 6; Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 3.c; Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.2.3.

¹¹¹ Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8818; Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.5.

¹¹² Art. 23 StGB (Umkehr von der Tat vor deren Vollendung).

¹¹³ Art. 48 lit. d StGB (Umkehr von der Tat nach deren Vollendung); vgl. Verwaltungsgericht ZH (Fn 42), STR 1994, 586 (E. 5a).

¹¹⁴ Statt vieler Egloff (Fn 24), § 236 Rz 101.

¹¹⁵ Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8809 und 8818.

¹¹⁶ Votum Fritz Schiesser, AB SR 2007, 941.

¹¹⁷ So Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8818.

¹¹⁸ Meinrad Betschart, Erstaunliches, Ungereimtes und gesetzgeberisches Versehen im neuen Bundesgesetz über die Einführung der straflosen Selbstanzeige, StR 2009, 520.

¹¹⁹ Verwaltungsgericht ZH (Fn 42), StR 1994, 586 (E. 5a), dem im konkreten Fall im Ergebnis allerdings sehr wohl zuzustimmen ist: Für eine denunzierte steuerpflichtige Person (in casu eine Gesellschaft) stellt die aus Rache erfolgte Anzeige einer Drittperson (in casu eines früheren Mitarbeiters der Revisionsstelle) keine «Selbstanzeige» dar.

¹²⁰ Vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 235 Rz 118.

¹²¹ Suzanne Kreis-Hofer, Vernehmlassung zur Einführung der straflosen Selbstanzeige, trex 2000, 84.

des Mal nur mit einem Fünftel der Nachsteuer sanktioniert werden¹²².

Auf die Motive des Selbstanzeigers kommt es bei der Selbstanzeige mithin nicht an¹²³. Die blossе Tatsache der spontanen Selbstanzeige ist hinreichendes Zeichen der Reue; der reuige Steuerpflichtige erscheint als gesetzliche Fiktion¹²⁴. Die Selbstanzeige hat die Wirkung eines Schuldaus-

schlussgrundes¹²⁵. Für den Teilnehmer wirkt sie selbst dann strafbefreiend, wenn sie von Rache getrieben ist¹²⁶. Nur aus Sicht der steuerpflichtigen Person handelt es sich diesfalls um eine Denunziation und nicht um eine Selbstanzeige¹²⁷. Im gleichen Sinne wird heute übrigens auch bei Art. 53 StGB grösstenteils davon ausgegangen, dass tätige Reue keine Voraussetzung ist, damit eine Wiedergutmachung im Sinne des Gesetzestextes geleistet werden kann, die unter bestimmten Voraussetzungen zum Strafverzicht führt¹²⁸. Vergleichbar mit der straflosen Selbstanzeige im Steuerrecht verlangt diese Norm des allgemeinen Strafrechts vom Täter, dass er den Schaden gedeckt hat oder alle zumutbaren Anstrengungen unternommen hat, um das bewirkte Unrecht auszugleichen. Den Materialien ist dabei nicht zu entnehmen, dass es sich bei der Reue um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal von Art. 53 StGB handeln soll. Somit ist selbst eine Wiedergutmachung aus egoistischen Gründen zulässig¹²⁹.

10 Vollständigkeit der Selbstanzeige?

10.1 Ausgangslage

Nach verbreiteter Auffassung rechtfertigen Teil-Selbstanzeigen in aller Regel keine Ermässigung der Strafe, weil eine überwiegende, jedoch nicht vollständige Offenlegung als neue Irreführung der Steuerbehörde zu würdigen sei¹³⁰. Die hinterzogenen Steuerfaktoren müssten – je nach Ausdrucksweise – vollständig, umfassend bzw. lückenlos zur Kenntnis gebracht werden¹³¹. Auch nach den Vorgaben der ESTV hat die Selbstanzeige sämtliche bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile zu umfassen¹³². Verschweigt die steuerpflichtige Person in ihrer Selbstanzeige einen Teil der hinterzogenen Werte, so liegt nach verbreiteter Ansicht keine Selbstanzeige vor¹³³.

¹²² Art. 56 Abs. 1^{ter} und Art. 57b Abs. 5 StHG; Art. 175 Abs. 4 und Art. 181a Abs. 5 DBG.

¹²³ Gl. M. Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.2.1.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 235 Rz 124.

¹²⁴ Donatsch/Frei (Fn 12), StR 2010, 12.

¹²⁵ Stefan Widmer/Reto Arnold (Fn 62), vor Art. 45–50 Rz 19.

¹²⁶ Donatsch/Frei (Fn 12), StR 2010, 12; unter bestimmten Umständen a.M. Merkblatt SG, Ziff. 1.7.

¹²⁷ Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8810; Merkblatt SO (Fn 10), Ziff. 1; vgl. den entsprechenden Fall, beurteilt durch das Verwaltungsgericht ZH (Fn 42), StR 1994, 587 E. 5b. Daran ändert auch der neue Art. 57b StHG bzw. Art. 181a Abs. 4 DBG nichts, welche es ermöglicht, dass ein ausgeschiedenes Organ oder ein ausgeschiedener Vertreter der juristischen Person diese wegen Steuerhinterziehung straflos anzeigen.

¹²⁸ Céline Schenk, Die Wiedergutmachung nach Art. 53 StGB, jusletter vom 24. Januar 2011, 8.

¹²⁹ Schenk (Fn 128), 8 mit Hinweisen.

¹³⁰ Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.2.2.; Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 38; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 235 Rz 122, wonach eine Teil-Selbstanzeige keine Ermässigung der Strafe rechtfertigt; anders aber dieselben Autoren, § 235 Rz 126 (mit Verweis auf die Zürcher Praxis und Rechtsprechung), wonach (im Erbfall) auch nur ein Teil der bislang nicht deklarierten Werte offengelegt werden kann. Etwas zurückhaltender: Peter Böckli, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51, 123; Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2005, 859.

¹³¹ Merkblatt SG (Fn 24), Ziff. 1.2; Merkblatt TG (Fn 32), Ziff. 5.2.1.; Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 38; Egloff (Fn 24), § 236 Rz 107.

¹³² KS ESTV Nr. 21/1995 (Fn 37), 15.

¹³³ Merkblatt BS (Fn 36), Ziff. B.2; Stählin/Affrunti Gantenbein (Fn 99), ST 2007, 118 f. und 119.

Die Zürcher Instanzen setzen dagegen nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person sämtliche bislang nicht deklarierten Werte anzeigt¹³⁴. Die Kantonale Steuerverwaltung Luzern wiederum differenziert danach, wann die unvollständige Deklaration entdeckt wird. Geschieht dies im Laufe des Nachsteuerverfahrens, so ist die Selbstanzeige ungültig; geschieht dies erst nach rechtskräftiger Erledigung des Verfahrens, so bleibt es bei der Strafflosigkeit im ersten Verfahren¹³⁵.

Die sogenannte Unteilbarkeit der Amnestie galt bei der Steueramnestie 1969 ausdrücklich: Es war von Gesetzes wegen ausgeschlossen, für einen Teil seiner bisher verheimlichten Einkünfte oder Vermögenswerte die Amnestie zu benützen, um sich für alle Zeiten gegen Nach- und Strafsteueransprüche zu schützen, die sich auf diese Teile des Steuersubstrates bezogen¹³⁶. Die Werte mussten vielmehr vollständig und genau in der Steuererklärung 1969 deklariert werden¹³⁷; die Steuerbehörden konnten die Angaben jederzeit auf Vollständigkeit und Genauigkeit hin überprüfen¹³⁸, also auch nach Abschluss des Verfahrens¹³⁹.

Die «grosse» Steueramnestie 1969 war aber als Vollamnestie konzipiert: Waren die Vor-

aussetzungen der Selbstanzeige erfüllt, entfielen sämtliche Nach- und Strafsteuern¹⁴⁰. Das Bundesgericht stellte entsprechend strenge Anforderungen mit der Begründung, dass der steuerpflichtigen Person, die auf die Wohltat der Amnestie Anspruch erheben wolle, eine ernsthafte Anstrengung zugemutet werden dürfe¹⁴¹. Die damaligen Verhältnisse können daher nicht mit der jetzigen «Mini»-Amnestie verglichen werden, bei der lediglich die geschuldeten Steuern vollständig nachzuentrichteten sind.

Nach deutschem Recht galt bis vor kurzem, dass nur hinsichtlich des unvollständigen Teils keine Strafflosigkeit eintrat («teilweise Strafffreiheit bei teilweiser Berichtigung»); infolge einer Änderung der Rechtsprechung fällt bei einer Teil-Selbstanzeige neu aber die Strafbefreiung ganz weg¹⁴². Auch hier ist die Regelung in ihrem gesamten Kontext zu würdigen: In Deutschland sind – gleich wie in der Schweiz seit 1. Januar 2010 aufgrund von Art. 102 MStG bei der Mehrwertsteuer – auch wiederholte Selbstanzeigen strafbefreiend möglich; der Bundesgerichtshof will mit dem Ausschluss von Teil-Selbstanzeigen die Salamtaktik unterbinden¹⁴³.

Auch Art. 13 VStR verlangt gleichlautend vollständige und genaue Angaben, bezogen allerdings auf die Grundlagen der Leistungs- und Rückleistungspflicht¹⁴⁴; der Wortlaut schliesst demnach nicht von vornherein aus, hinsichtlich nur eines bisher nicht korrekt versteuerten Vorgangs eine gültige Selbstanzeige zu erheben.

10.2 Entstehungsgeschichte

In den parlamentarischen Beratungen wurden zur Gültigkeit von Teil-Selbstanzeigen konträre Auffassungen vertreten. Für die einen rechtfertigt es sich, dass für den selbst angezeigten Teil die Amnestiewirkungen in jedem Fall gelten: Was selbst angezeigt wurde, soll bevorzugt be-

¹³⁴ So Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 235 Rz 126 mit Hinweisen.

¹³⁵ Weisung LU (Fn 53), Ziff. 5.

¹³⁶ Banderet (Fn 61), ASA 37, 86 f.

¹³⁷ Art. 1 AmnG.

¹³⁸ Art. 3 Abs. 1 AmnG.

¹³⁹ Banderet (Fn 61), ASA 37, 100.

¹⁴⁰ Art. 2 AmnG; Gantenbein Affrunti/Stählin (Fn 10), ST 2004, 113, unter Hinweis auf H. Weidmann, Die allgemeine Steueramnestie 1969: Erläuterungen, Hinweise und Ratschläge, Bern.

¹⁴¹ Vgl. Banderet (Fn 61), ASA 37, 91 f. mit Nachweisen.

¹⁴² Doehler/Buck/Füllsack (Fn 29), StR 2010, 812.

¹⁴³ Doehler/Buck/Füllsack (Fn 29), StR 2010, 819.

¹⁴⁴ Kritisch dazu Böckli (Fn 33), BJM 1979, 178.

handelt werden¹⁴⁵. Es liege eine beschränkte Straffreiheit vor für die erstmalig nachdeklarierten Vermögenswerte; wenn später mehr zum Vorschein komme, sei die Strafbarkeit (für diese zusätzlichen Steuerfaktoren) wieder gegeben¹⁴⁶.

Nach der vom Bundesrat vertretenen Gegenauffassung ist die steuerpflichtige Person dagegen nachträglich auch für die selbst angezeigte Hinterziehung zu bestrafen, wenn das Steueramt im Zuge eigener Nachforschungen zusätzliche Werte entdeckt¹⁴⁷. In diese Richtung gehen auch Äusserungen von Parlamentariern, wonach jemand, der Steuern hinterzogen hat,

einmalig die Chance haben soll, reinen Tisch zu machen¹⁴⁸.

Einigkeit bestand insofern, als geringfügige Abweichungen¹⁴⁹ oder kleinere Versehen, die sich wenig oder kaum auf den geschuldeten Steuerbetrag auswirken¹⁵⁰, keine Auswirkungen auf die Straflosigkeit der Person haben dürfen¹⁵¹. Dies galt auch schon nach der Praxis bei der Steueramnestie 1969¹⁵². Auch in der Literatur wird für Nachsicht plädiert, sofern in der Selbstanzeige bloss fahrlässig weitere Faktoren nicht deklariert werden¹⁵³, wenn es sich dabei um geringfügige Beträge handelt¹⁵⁴.

10.3 Auslegung

Im Gesetzestext finden sich keine Hinweise darauf, dass die hinterzogenen Werte vollständig aufgedeckt werden müssen. Verlangt ist eine vorbehaltlose Unterstützung der Steuerbehörde bei der Erhebung der Nachsteuer¹⁵⁵; dies kann auch so verstanden werden, dass die Mitwirkungspflicht *hinsichtlich* der von sich aus offengelegten Werte besteht¹⁵⁶. Die Selbstanzeige muss also vollständige und genaue Angaben zu den selbst angezeigten hinterzogenen Einkommens- oder Vermögensbestandteilen enthalten¹⁵⁷. Teil-Selbstanzeigen wären somit ohne Weiteres möglich.

Für die Zulässigkeit von Teil-Selbstanzeigen spricht vor allem ein gesetzessystematisches Argument. Nach der gesetzlichen Regelung wird jede spätere Selbstanzeige mit einem Fünftel der Busse bestraft, die im Falle einer vollendeten Steuerhinterziehung vorzusehen wäre¹⁵⁸. Ob die später angezeigte Hinterziehung vor oder nach der erstmaligen Selbstanzeige verübt wurde, ist dabei unerheblich. Es leuchtet nicht ein, dass derjenige, der erst nach der Selbstanzeige wieder zu hinterziehen beginnt, besser behandelt wird, als jemand, der seine früher hinterzogenen Faktoren etappenweise aufdeckt¹⁵⁹.

¹⁴⁵ Votum Fritz Schiesser, AB SR 2007, 946 unter Berufung auf die Kommissionsmehrheit, die in diesem Punkte ausdrücklich von den Ausführungen in der Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8823, abgewichen sei.

¹⁴⁶ Votum Pirmin Bischof, AB NR 2007, 2016.

¹⁴⁷ Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8823; Voten Hans-Rudolf Merz, AB SR 2007, 946 und AB NR 2007, 2021.

¹⁴⁸ Voten Ruth Genner, AB NR 2007, 2020, und Hans-Jürg Fehr, AB NR 2007, 2022; so auch schon die Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8802.

¹⁴⁹ Votum Fritz Schiesser, AB SR 2007, 946.

¹⁵⁰ Votum Hans-Rudolf Merz, AB SR 2007, 946.

¹⁵¹ A. M. Stählin/Affronti Gantenbein (Fn 99), ST 2007, 118 f.: Die Argumentation, sich der Steuerbarkeit einer bestimmten Transaktion nicht bewusst gewesen zu sein oder z. B. ein Konto vergessen zu haben, dürfe kaum ausreichen, seien die sich daraus ergebenden Steuerfolgen noch so gering.

¹⁵² Banderet (Fn 61), ASA 37, 91.

¹⁵³ Weisung LU (Fn 53), Ziff. 5.

¹⁵⁴ Egloff (Fn 24), § 236 Rz 107.

¹⁵⁵ Art. 56 Abs. 1^{ter} lit. b und Art. 57b Abs. 1 lit. b StHG; Art. 175 Abs. 3 lit. b und 181a Abs. 1 lit. b DBG.

¹⁵⁶ Auch Art. 13 VStR ist insofern nicht eindeutig formuliert.

¹⁵⁷ Verwaltungsgericht ZH (Fn 42), StR 1994, 586 (E. 5a).

¹⁵⁸ Art. 56 Abs. 1^{ter} und Art. 57b Abs. 5 StHG; Art. 175 Abs. 4 und Art. 181a Abs. 5 DBG.

¹⁵⁹ A. M. allerdings der Bundesrat: siehe Voten Hans-Rudolf Merz, AB SR 2007, 946, und AB NR 2007, 2021.

Somit stellt sich die Frage, ob die Steuerbehörden mit einer Teil-Selbstanzeige erneut irreführt werden, überhaupt nicht. Die Frage wäre allerdings ohnehin zu verneinen. Nach Art. 304 StGB begeht eine Irreführung (der Rechtspflege), wer bei einer Behörde wider besseres Wissen anzeigt, es sei eine strafbare Handlung begangen worden, oder wer sich selbst fälschlicherweise bei der Behörde einer strafbaren Handlung beschuldigt. Bei einer Teil-Selbstanzeige kann davon keine Rede sein: Irreführt wurde die Steuerbehörde durch die damalige Hinterziehung; die Teil-Selbstanzeige *beseitigt* nachträglich die Irreführung, wenn eben auch nur zum Teil. Zudem besteht bei Personen, die sich selbst anzeigen, für die Steuerbehörden kein Grund, weniger kritisch hinzuschauen als bei den übrigen Steuerpflichtigen. Eher näher liegt die Befürchtung, dass die Finanzen nach einer Selbstdeklaration gründlicher geprüft werden als vorher.¹⁶⁰ Zu guter Letzt kann steuerstrafrechtlich höchstens dann von einer relevanten Irreführung die Rede sein, wenn der Tatbestand des Steuerbetrugs im Raum steht; Hinterziehung und Irreführung haben hingegen von vornherein nichts miteinander zu tun.

Anders gelagert wäre der Fall lediglich dann, wenn die sich zum Teil selbst anzeigende Person gefälschte oder unwahre Belege einreicht. Damit erfüllt sie gegebenenfalls den Tatbestand des Steuerbetrugs¹⁶¹. Weil dieser nicht zum Zwecke der (ursprünglichen) Hinterziehung begangen wird, greift Art. 186 Abs. 3 DBG nicht, weshalb sich die fehlbare Person (erneut) strafbar macht.

11 Erstmaligkeit

11.1 Einleitung

Kernpunkt der Gesetzesrevision ist, dass natürliche und juristische Personen sich ab Inkrafttreten der straflosen Selbstanzeige nur einmal in ihrem Leben bzw. Bestehen straflos anzeigen können¹⁶². In den parlamentarischen Beratungen wurde dies von allen Seiten immer wieder betont¹⁶³. Die Straflosigkeit der Hinterziehung im Falle einer Selbstanzeige müsse eine einmalige Aktion sein¹⁶⁴.

Ungeachtet der politischen Einmütigkeit, dass nur die erstmalige Selbstanzeige steuerbefreiend wirken solle, stellt das Kriterium der Erstmaligkeit mehrere Stolpersteine, die in der Debatte sogar vorausgeahnt wurden¹⁶⁵.

11.2 Erstmaligkeit betreffend Steuerart

Aus der systematischen Einordnung folgt, dass jedermann sich nur einmal für eine oder mehrere harmonisierte direkte Steuern straflos selbst anzeigen kann. Nach Art. 56 Abs. 1^{er} StHG bleibt straffrei, wer sich erstmalig selbst einem der in Abs. 1 umschriebenen Delikte¹⁶⁶ bezichtigt. Wer eine Hinterziehung von Vermögenswerten (die keine Einkünfte abwarfen) angezeigt hat, kann zum Beispiel später auch für die Einkommenssteuer keine straflose Selbstanzeige mehr

¹⁶⁰ Torgler/Schaltegger (Fn 53), «NZZ» vom 9. August 2003, 27.

¹⁶¹ Art. 59 StHG; Art. 186 DBG.

¹⁶² Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8809; vgl. Thomas Stadelmann, Einführung der straflosen Selbstanzeige, StR 1999, 783; Stählin/Gantenbein Affrunti (Fn 99), ST 2007, 118; Sieber (Fn 14), Art. 175 Rz 38a.

¹⁶³ Statt vieler Votum Hans Kaufmann, AB NR 2007, 2012.

¹⁶⁴ Statt vieler Votum Susanne Leutenegger Oberholzer, AB NR 2007, 2020.

¹⁶⁵ Siehe insbesondere Votum Simonetta Sommaruga, AB SR 2007, 942.

¹⁶⁶ Hinterziehung der Einkommenssteuer, Vermögenssteuer, Gewinnsteuer, Kapitalsteuer, Grundstückgewinnsteuer, Quellensteuer.

erheben – auch nicht hinsichtlich der direkten Bundessteuer, obschon diese gar keine Vermögenssteuer kennt¹⁶⁷.

Möglich ist lediglich, in einer einzigen Anzeige Hinterziehungen von zwei oder mehreren Steuerarten straflos aufzudecken. Voraussetzung ist, dass dies gleichzeitig und nicht gestaffelt geschieht¹⁶⁸.

Im gleichen Sinne spricht übrigens Art. 13 VStR von «Widerhandlung der gleichen Art». Gleichartigkeit bezieht sich auf die verschiedenen Gattungen von Steuerdelikten (Hinterziehung und Steuer- bzw. Abgabebetrug)¹⁶⁹. Als gleichartig zu verstehen sind die im selben Steuergesetz geregelten Steuerdelikte¹⁷⁰.

11.3 Erstmalige Schädigung des Kantons?

Als selbstverständlich gilt, dass eine Selbstanzeige nur einmal in der Schweiz möglich ist. In Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG und Art. 57b Abs. 1 StHG ist dieser territoriale Geltungsbereich indessen

nicht ersichtlich, im Gegensatz zu den steuerneutralen Unternehmensumstrukturierungen, zur Ersatzbeschaffung oder zum Recht, eine Aufwandbesteuerung zu verlangen: Bei den genannten Normen ist mit dem Satzteil «in der Schweiz» jeweils klargestellt, dass für eine steuerneutrale Umstrukturierung die Steuerpflicht in der Schweiz fortbestehen muss¹⁷¹, dass die Ersatzbeschaffung in der Schweiz erfolgen kann¹⁷² bzw. dass als Voraussetzung für eine Aufwandbesteuerung in den letzten zehn Jahren in der Schweiz keine unbeschränkte Steuerpflicht bestanden haben darf¹⁷³. Da bei der straflosen Selbstanzeige eine territoriale Präzisierung fehlt, schliesst eine straflose Selbstanzeige nach der hier vertretenen Auffassung lediglich eine weitere Selbstanzeige im gleichen Kanton aus¹⁷⁴.

Es gibt weitere Argumente – wie zum Beispiel die kantonale Steuerhoheit – dafür, dass nach einem Kantonswechsel im Zuzugskanton eine erneute straflose Selbstanzeige möglich ist¹⁷⁵. Der Zuzugskanton war ja durch das frühere Fehlverhalten der zugezogenen Person nicht geschädigt worden. Weil es sich für den Zuzugskanton um eine erstmalige Selbstanzeige handelt, entfällt das Strafverfahren, und zwar auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer, denn es wird ja von der Verfolgung aller Straftaten abgesehen, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung – vorliegend der erstmaligen Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern des Zuzugskantons – begangen wurden¹⁷⁶.

Ein Vorteil dieser Gesetzesinterpretation ist ferner, dass die ESTV keine Daten über die erstmaligen Selbstanzeigen sammeln muss, wie sie es beabsichtigt: Die ESTV hat die Kantone nämlich angewiesen, ihr alle abgeschlossenen Verfahren zur straflosen Selbstanzeige zu melden¹⁷⁷, damit sie dazu eine schweizerische Datenbank errichten kann¹⁷⁸. Ein solches Register, in das gesamteidgenössisch alle straflosen Selbstanzei-

¹⁶⁷ Vgl. Praxisfestlegung GR (Fn 47), Ziff. 4.

¹⁶⁸ Vgl. Botschaft (Fn 10), BBl 2006, 8809 und 8819.

¹⁶⁹ Widmer/Arnold (Fn 59), Art. 50 StG Rz 55.

¹⁷⁰ In diese Richtung Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2009, 859. Eher a.M. Widmer/Arnold (Fn 59), Art. 50 Rz 55, nach denen sich die Gleichartigkeit auch über die einzelnen Steuer- und Abgabearten hinaus bezieht; offen gelassen von Böckli (Fn 33), BJM 1979, 177.

¹⁷¹ Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 StHG.

¹⁷² Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG.

¹⁷³ Art. 6 Abs. 1 StHG.

¹⁷⁴ Dazu ausführlich Rolf Benz, Gesetzesnovelle erlaubt erneute straflose Selbstanzeige nach Kantonswechsel, zsis 02/2011, 3.

¹⁷⁵ Benz (Fn 174), zsis 02/2011, 3.

¹⁷⁶ Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG und Art. 186 Abs. 3 DBG.

¹⁷⁷ Rundschreiben der ESTV vom 5. Januar 2010 zur straflosen Selbstanzeige, Ziff. 2.

¹⁷⁸ Vgl. Weisung LU (Fn 135), Ziff. 2.

gen aufgenommen werden, ist hinfällig, wenn eine erstmalige Selbstanzeige lediglich eine weitere straflose Selbstanzeige im gleichen Kanton ausschliesst¹⁷⁹.

11.4 Erstmaligkeit seit Inkrafttreten der Gesetzesänderung

Kein Hindernis für die Strafflosigkeit ist es, wenn jemand vor Inkrafttreten der straflosen Selbstanzeige schon einmal (oder theoretisch auch mehrmals) infolge einer Selbstanzeige nach damaligem Recht mit einer Busse (von einem Fünftel der Nachsteuer) bestraft worden war. Sinn und Zweck der Gesetzesnovelle ist wie gesagt, jeder Person einmal im Leben eine straffreie Selbstanzeige zu ermöglichen.

Allfällige frühere Selbstanzeigen, die mit einer Busse sanktioniert worden waren, ändern somit nichts an der Erstmaligkeit der straflosen Selbstanzeige¹⁸⁰. Überhaupt schadet eine frühere Verteilung wegen Steuerhinterziehung nicht¹⁸¹.

11.5 Nicht sanktionierte frühere Selbstanzeige

Ähnlich liegt der Fall, wenn jemand schon einmal eine «Selbstanzeige» eingereicht hat, aber aus andern Gründen nicht bestraft wurde. Dies ist zwar keine häufige Situation; immerhin sind folgende Konstellationen denkbar¹⁸²:

- Die Abklärungen im Anschluss an die Selbstanzeige ergaben, dass gar keine Unterbesteuerung vorlag.
- Infolge Verfolgungsverjährung¹⁸³ hätte gar keine Busse ausgesprochen werden können.
- Es wurde zwar eine Nachsteuer erhoben; gestützt auf Art. 52 StGB wurde aber auf eine Busse mangels Verschulden oder wegen geringfügigkeit verzichtet¹⁸⁴.

Solche früheren Nachsteuerverfahren ohne Straffolgen tangieren das Recht auf eine spä-

tere straflose Selbstanzeige nicht. Anderes gilt erst dann, wenn die zuständige kantonale Veranlagungsbehörde früher schon einmal gestützt auf die Bestimmungen zur straflosen Selbstanzeige auf eine Bestrafung verzichtet hatte. Die Straffreiheit konsumiert hat mit andern Worten nicht schon, wer früher einmal eine Selbstanzeige eingereicht hat, sondern nur, wer in der Folge gestützt auf die Regelung zur straflosen Selbstanzeige in den Genuss der Straffreiheit kam. Aus diesem Grunde ist es sinnvoll, dass die Steuerbehörde im Dispositiv der Nichtanhandnahmeverfügung festhält, dass sie gestützt auf Art. 175 Abs. 3 bzw. Art. 181a Abs. 1 DBG auf eine Strafe verzichtet¹⁸⁵.

11.6 Beweislastverteilung

Nach den Vorstellungen der ESTV hat die sich selbst anzeigende Person schriftlich zu bestätigen, dass sie sich zum ersten Mal anzeigt¹⁸⁶. Dafür fehlt indes die gesetzliche Grundlage¹⁸⁷. Im Strafrecht existiert das «Recht auf Schweigen». Die steuerpflichtige Person ist nicht gehalten, sich selbst zu belasten¹⁸⁸ und darf alle Umstände verschweigen, die strafferhöhend oder strafbegründend wirken. Die Steuerbe-

¹⁷⁹ Benz (Fn 175), zsis 02/2011, 3.

¹⁸⁰ Kritisch (de lege ferenda) Betschart (Fn 118), StR 2009, 520.

¹⁸¹ Weisung LU (Fn 53), Ziff. 2.

¹⁸² Vgl. Streuli/Grossmann (Fn 32), ST 2008, 713.

¹⁸³ Art. 58 Abs. 2 und 3 StHG; Art. 184 DBG.

¹⁸⁴ Siehe dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn 14), § 135 Rz 96; Donatsch/Frei (Fn 12), StR 2010, 16.

¹⁸⁵ Vgl. Weisung LU (Fn 53), Ziff. 3; Praxisfestlegung GR (Fn 47), Ziff. 8.2; Merkblatt NW (Fn 10), Ziff. 2.d.; Betschart, StR 2009, 520 (Fn 16); Bucher/Wiederkehr (Fn 8), ST 2009, 859, die Mehrwertsteuer betreffend.

¹⁸⁶ Rundschreiben (Fn 177), Ziff. 2.

¹⁸⁷ Eingehend dazu Benz (Fn 174), zsis 02/2011, 3.

¹⁸⁸ Art. 104 Abs. 2 MWSStG und in Art. 6 Ziff. 1 EMRK.

hörde ist – als Ausfluss der Unschuldsvermutung¹⁸⁹ – beweispflichtig dafür, dass *keine* erstmalige Selbstanzeige vorliegt bzw. dass schon einmal gestützt auf Art. 175 Abs. 3 bzw. Art. 181a Abs. 1 DBG von einer Strafe Abstand genommen wurde.

Die sich selbst anzeigende Person darf daher nicht angehalten werden, die Erstmaligkeit der Selbstanzeige zu bestätigen¹⁹⁰.

12 Fazit

Etliche Einzelfragen mit mehr oder weniger grosser praktischer Tragweite harren einer Klärung durch die Praxis und Rechtsprechung. Spätestens seit dem Inkrafttreten der Mini-Steueramnestie sind nicht normierten Hürden, wie sie in Praxis und Literatur bisweilen aufgestellt wurden und immer noch aufgestellt werden, die gesetzliche Stütze entzogen. Dies gilt insbesondere für das Erfordernis des Handelns ohne äusseren Zwang und für die Betätigung aufrichtiger Reue. Die Auslegung der gesetzlichen Regelung ergibt ferner, dass eine blossе Teil-Selbstanzeige und die Selbstanzeige einer versuchten Hinterziehung ebenfalls straffrei sind.

Zu fordern ist zum Beispiel auch, dass einige Anforderungen von den Steuerbehörden künftig grosszügiger gehandhabt werden, wie ins-

besondere die Pflicht zur unmissverständlichen Mitteilung (es genügt eine als Selbstanzeige erkennbare Mitteilung). Schliesslich ist eine straflose Selbstanzeige erst dann ausgeschlossen, wenn eine Steuerbehörde (nicht irgendeine Behörde) Kenntnis (nicht bloss einen pauschalen Verdacht) der Hinterziehung besitzt.

Obwohl die blossе Gefahr einer Entdeckung der Hinterziehung oder eine von den Steuerbehörden festgestellte unerklärte Vermögensvermehrung einer straflosen Selbstanzeige grundsätzlich nicht entgegenstehen sollte, ist vor einer allzu grosszügigen Handhabung der Gesetzesnovelle zu warnen. Es kann nicht sein, dass nach der Entdeckung der Hinterziehung durch eine Steuerbehörde oder durch die Staatsanwaltschaft die in Bedrängnis geratene Person mittels einer «Flucht nach vorne» beim ersten Mal regelmässig straflos ausgeht, nur weil sie nunmehr sämtliche Unterlagen nachreicht, die zur Ermittlung der Steuerfaktoren erforderlich sind. Die straflose Selbstanzeige hat bisher ihren Zweck erfüllt, indem sie zur freiwilligen Aufdeckung nicht versteuerter Vermögenswerte motivierte; erst noch weisen muss sich hingegen, dass Steuerpflichtige nicht dazu verleitet werden, künftig weniger ehrlich zu deklarieren: Würde das Risiko einer Steuerhinterziehung nur noch darin bestehen, bei späterer Entdeckung die ohnehin geschuldeten Nachsteuern bezahlen zu müssen, würde sich der Staat mit dem zweischneidigen gesetzlichen Instrument der straflosen Selbstanzeige auf Dauer ins eigene Fleisch schneiden.

¹⁸⁹ Art. 32 Abs. 1 BV: «Jede Person gilt bis zur rechtskräftigen Verurteilung als unschuldig.»

¹⁹⁰ Benz (Fn 174), zsis 02/2011, 3.