

1 Gesetzesnovelle erlaubt erneute straflose Selbstanzeige nach Kantonswechsel

Unnötiges Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur straflosen Selbstanzeige

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt

1	Einleitung	5
2	Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltungen bei straflosen Selbstanzeigen gemäss Vorgaben der ESTV	6
2.1	Bestätigungspflicht der sich selbst anzeigenden Person	6
2.1.1	Problematik	6
2.1.2	Fehlende gesetzliche Grundlage	6
2.1.3	Verletzung strafrechtlicher Verfahrensgarantien	7
2.2	Aufbewahrungspflicht der kantonalen Steuerbehörden	8
2.3	Übermittlungspflicht und Register über straflose Selbstanzeigen	8
2.3.1	Übermittlungspflicht der kantonalen Steuerbehörden	8
2.3.2	Führung eines Registers durch die Eidgenössische Steuerverwaltung	8
3	Ausschlusswirkung einer straflosen Selbstanzeige für den entsprechenden Kanton oder für die Schweiz?	9
3.1	Grammatikalische Auslegung	9
3.1.1	Heutiger Wortlaut der straflosen Selbstanzeige ohne Zusatz «in der Schweiz»	9
3.1.2	Auslegung anderer StHG-Normen mit territorialer Bedeutung	9
3.1.2.1	Steuerneutrale Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen	9
3.1.2.2	Recht, eine Aufwandbesteuerung zu verlangen	9
3.1.2.3	Steuererleichterungen für neu zugezogene Unternehmen	10
3.1.3	Hypothetischer Wortlaut der straflosen Selbstanzeige mit Zusatz «in der Schweiz»	10
3.2	Systematische Auslegung	10
3.3	Historische Auslegung	11
3.4	Teleologische Auslegung	11
3.5	Schlussfolgerungen	12
4	Ausblick de lege ferenda	12
4.1	Ausweitung der straflosen Selbstanzeige auf Wiederholungstäter	12
4.2	Einschränkung auf Erstmaligkeit im strikten Sinne	12
4.3	Befristung der straflosen Selbstanzeige	13

1 Einleitung

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 erst-

1 AS 2008, 4453.

malige Selbstanzeige einer Hinterziehung direkter Steuern straflos bleibt,² während jede weitere Selbstanzeige mit einem Fünftel der hinterzogenen Summe gebüsst wird.³ Geschuldet bleibt in jedem Fall die ordentliche Nachsteuer einschliesslich Verzugszins für zehn Jahre.⁴

Am 5. Januar 2010 hat die ESTV ein Rundschreiben zur straflosen Selbstanzeige⁵ an die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer gerichtet, in dem die ESTV das Vorgehen bei straflosen Selbstanzeigen regelt. Zweck des Rundschreibens, das formell nur die direkte Bundessteuer betrifft, ist es zu vermeiden, dass eine sich selbst anzeigende Person die Straflosigkeit mehr als einmal in ihrem Leben in Anspruch nimmt.⁶

Nachstehend werden die drei diesem Zweck dienenden Hauptmassnahmen (Bestätigungspflicht, Aufbewahrungspflicht und Meldepflicht) unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten kritisch hinterfragt (Ziff. 2). Anschliessend wird aufgezeigt, dass sich ein interkantonales Meldewesen eigentlich erübrigt, weil eine frühere Selbstanzeige lediglich eine weitere straflose Selbstanzeige im *selben* Kanton ausschliesst; zu diesem Schluss führt die hier vertretene Auslegung der harmonisierungsrechtlichen Regelung (Ziff. 3). Der Beitrag schliesst mit dem Vorschlag dreier Varianten de lege ferenda (Ziff. 4).

2 Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltungen bei straflosen Selbstanzeigen gemäss Vorgaben der ESTV

2.1 Bestätigungspflicht der sich selbst anzeigenden Person

2.1.1 Problematik

Die erste Vorgabe der ESTV im Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen soll wiederholten Strafanzeigen vorbeugen, indem die sich selbst anzeigende Person zum Mitwirken angehalten wird:

«Die steuerpflichtige Person, welche steuerbares Einkommen oder Vermögen anzeigt und dafür Straflosigkeit geltend macht, hat schriftlich zu bestätigen, dass sie die Anwendung dieser Bestimmungen erstmals verlangt.»⁷

Ursprünglich war angedacht worden, im Gesetzestext dem Täter den Nachweis dafür zu überbürden, dass er sich zuvor noch nie straflos selbst angezeigt hat.⁸ Ein solcher Nachweis einer negativen Tatsache ist aber gar nicht möglich.⁹ Die Beweislastverteilung wurde daher kritisiert¹⁰ und vom Bundesrat in seiner Botschaft nicht aufgegriffen. Nach den Vorstellungen der ESTV muss die steuerpflichtige Person zwar nicht den Nachweis antreten, aber immerhin bestätigen, dass sie erstmals von der Möglichkeit zur Selbstanzeige Gebrauch macht. Das weckt in zweierlei Hinsicht rechtliche Bedenken.

2.1.2 Fehlende gesetzliche Grundlage

Die Straffreiheit bei der Selbstanzeige setzt voraus, dass die sich selbst anzeigende Person die Steuerbehörde bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützt.¹¹ Bei der Ermittlung der hinterzogenen Steuerfaktoren im Nachsteuerverfahren sind zudem die Verfahrensgrundsätze des Veranlagungs- und Beschwerdeverfahrens sinngemäss anwendbar.¹² Die steuerpflichtige Person ist – wie im ordentlichen Verfahren – vollumfänglich mitwirkungspflichtig.¹³

2 Art. 56 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) und Art. 175 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11) (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 ESTV, Rundschreiben *Straflose Selbstanzeige*, 05.01.2010.

6 So die Begründung in Ziff. 1 des Rundschreibens (Fn. 5).

7 Rundschreiben (Fn. 5), Ziff. 2.

8 Art. 56^{bis} Abs. 2 StHG und Art. 180^{bis} Abs. 2 DBG des Entwurfs der Ständerats-Kommission für Rechtsfragen (siehe StR 1999, 705).

9 *Negativa non sunt probanda*.

10 Thomas Stadelmann, Einführung der straflosen Selbstanzeige, Bemerkungen zum Vernehmlassungsentwurf des Eidgenössischen Finanzdepartementes, StR 1999, 783 f.

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

12 Art. 153 Abs. 3 DBG.

13 Vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 1 StHG.

Entscheidend ist, dass sowohl die Pflicht zur vorbehaltlosen Unterstützung der Steuerbehörde als auch die allgemeine Mitwirkungspflicht nur die Ermittlung der Steuerfaktoren und damit nur das Nachsteuerverfahren betreffen: Es ist alles zu tun, um die korrekte Veranlagung der Nachsteuer zu ermöglichen. Nicht verlangt sind von der sich selbst anzeigenden Person dagegen Informationen, die auf die Höhe der Nachsteuer keinen Einfluss haben. Die Nachsteuer bzw. deren Feststellung hängt in keiner Weise davon ab, ob eine Selbstanzeige erstmalig ist. Die Steuerbehörde muss für die korrekte Ermittlung der Nachsteuer nicht wissen, ob die Selbstanzeige erstmalig ist. Daher können weder die Pflicht zur vorbehaltlosen Unterstützung noch die allgemeinen Mitwirkungspflicht herangezogen werden, um eine Bestätigung der Erstmaligkeit zu verlangen.

Die Beweislast hinsichtlich der Erstmaligkeit muss zwingend umgekehrt werden,¹⁴ ohne dass die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung angehalten werden darf. Weigert sich eine Person, die schriftliche Bestätigung zu unterzeichnen, so darf ihr alleine deswegen die Straflosigkeit nicht verweigert werden. Auch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten¹⁵ fällt ausser Betracht, weil es gar keine entsprechende Verfahrenspflicht gibt.

2.1.3 Verletzung strafrechtlicher Verfahrensgarantien

Sodann ist zu beachten, dass die Pflicht, die Erstmaligkeit zu bescheinigen, auf eine verpönte Vorverurteilung hinausläuft.¹⁶ Hinzu kommt, dass eine Person, die die Bestätigung nicht unterzeichnet, den Verdacht nährt, früher schon einmal eine straflose Selbstanzeige erhoben zu haben; die Person setzt sich damit selbst der Gefahr der Strafverfolgung aus.¹⁷

Die Bestätigungspflicht, wie sie der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorschwebt, erweist sich daher als verfassungswidrig.¹⁸ Sie verstösst gegen das Recht einer beschuldigten Person, in einem Strafverfahren schweigen zu dürfen und sich nicht selbst belasten zu müssen.¹⁹ Dabei handelt es sich um ein aus dem Recht auf ein faires Verfahren abgeleitetes Prinzip²⁰ bzw. um einen Ausfluss der Unschuldsvermutung,²¹ die Verfassungsrang hat.²² Der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» bedeutet, dass niemand verpflichtet werden darf, sich selbst zu überführen oder bei seiner eigenen Überführung behilflich zu sein.²³

Nicht zu beanstanden ist, dass der Gesetzgeber Mitwirkungspflichten für die Festsetzung der Nachsteuer statuiert.²⁴ Mit Bezug auf weitere Straftatbestände obliegen der Person aber keine weiteren Pflichten.²⁵ Analoges hat zu gelten für andere Strafverfahren, wie hier die Verfolgung der Steuerhinterziehung bei einer nicht erstmaligen Selbstanzeige.

Die Mitwirkungspflichten bei einer wiederholten Selbstanzeige sind mit anderen Worten die gleichen wie bei einer erstmaligen Selbstanzeige. Durchaus zulässig sein kann es zum Beispiel, dass die Steuerbehörde im Nachsteuerverfahren die steuerpflichtige Person hinsichtlich der im Nachsteuerverfahren erfassten Steuerfaktoren eine Vollständigkeitsbescheinigung unterschreiben lässt, denn eine solche Vollständigkeitsbescheinigung kann auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren zweckmässig sein für eine zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren.

14 Stadelmann (Fn. 10), *StR* 1999, 784.

15 Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 55 StHG.

16 Vgl. dazu Esther Tophinke, Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Basel 2011, Art. 10 Rz. 3 und 26 ff., insbesondere Rz. 29.

17 Mit einer drohenden Busse in der Höhe eines Fünftels der hinterzogenen Steuer (Art. 56 Abs. 1^{ter} und Art. 57b Abs. 5 StHG bzw. Art. 175 Abs. 4 und Art. 181a Abs. 4 DBG).

18 Frage offengelassen von Marco Streuli/Vreni Grossmann, Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, Anreize zu mehr Steuerehrlichkeit, ST 2008, 713; kritisch Suzanne Kreis-Hofer, Vernehmlassung zur Einführung der straflosen Selbstanzeige, *trex* 2000, 85.

19 Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare»; verankert in Art. 104 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWStG; SR 641.20) und in Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK; SR 0.101).

20 Daniel Holenstein, Dürfen im Ausland illegal erworbene Beweismittel in schweizerischen Nachsteuer-, Strafverfahren und in Rechtshilfeverfahren verwendet werden?, *StR* 2008, 318, mit Hinweisen.

21 Siehe zum Verbot des Selbstbelastungszwangs Tophinke (Fn. 16), Art. 10 Rz. 23 mit zahlreichen Hinweisen.

22 Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und Art. 10 der per 1. Januar 2011 in Kraft getretenen Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR 312.0) lauten übereinstimmend: «Jede Person gilt bis zu ihrer rechtskräftigen Verurteilung als unschuldig.»

23 Vgl. Andreas Donatsch/Mirjam Frei, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, *StR* 2010, 20.

24 Donatsch/Frei (Fn. 23), *StR* 2010, 21.

25 Vgl. Donatsch/Frei (Fn. 23), *StR* 2010, 21.

2.2 Aufbewahrungspflicht der kantonalen Steuerbehörden

Um die Selbstdarstellung der sich selbst anzeigenden Person überprüfen zu können, verpflichtet die ESTV im Rundschreiben die kantonalen Steuerverwaltungen, die einschlägigen Dokumente aufzubewahren:

«Die durch die steuerpflichtige Person im Rahmen des Verfahrens einer straflosen Selbstanzeige eingereichten Unterlagen sind durch die zuständige kantonale Steuerverwaltung aufzubewahren.»²⁶

Gegen diese Aufbewahrungspflicht ist nichts einzuwenden; sie ist selbstverständlich, weil eine Selbstanzeige nur erstmalig straffbefreiend wirkt.

Nun stellt sich allerdings die zusätzliche Frage, ob das kantonale Steueramt die Unterlagen lediglich für seine eigenen Zwecke aufbewahrt oder ob die Daten gesamteidgenössisch miteinander verknüpft werden sollen.

2.3 Übermittlungspflicht und Register über straflose Selbstanzeigen

2.3.1 Übermittlungspflicht der kantonalen Steuerbehörden

Die nebst der Bestätigungspflicht zweite heikle Massnahme der ESTV im Rundschreiben betrifft das Meldeformular im Anhang des Rundschreibens.²⁷ Die ESTV hält die kantonalen Steuerverwaltungen an, nach Abschluss eines jeden Verfahrens die Personalien an die ESTV zu übermitteln.

Die ESTV führt im Rundschreiben als Adresse die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen auf, bei der sich die kantonalen Steuerverwaltungen ihrerseits über gemeldete straflose Selbstanzeigen erkundigen können.²⁸

2.3.2 Führung eines Registers durch die Eidgenössische Steuerverwaltung

Faktisch läuft der von der ESTV anvisierte Ablauf darauf hinaus, dass sie ein Register führen muss, wenn sie den kantonalen Steuerverwaltungen die Auskünfte effizient erteilen will.²⁹ Ein solches «Register über straflose Selbstanzeigen» wirft datenschutzrechtliche Fragen auf.³⁰ Es fällt in den Geltungsbereich des Datenschutzgesetzes, weil Bundesorgane Daten natürlicher und juristischer Personen bearbeiten.³¹

Nach *Art. 17 Abs. 1 DSG* dürfen Organe des Bundes Personendaten bearbeiten, wenn dafür eine gesetzliche Grundlage besteht. Besonders schützenswerte Personendaten dürfen sie nach *Art. 17 Abs. 2 DSG* nur bearbeiten, wenn ein Gesetz im formellen Sinn es ausdrücklich vorsieht oder wenn es ausnahmsweise für eine in einem Gesetz im formellen Sinn klar umschriebene Aufgabe unentbehrlich ist und der Bundesrat es im Einzelfall bewilligt, weil die Rechte der betroffenen Person nicht gefährdet sind. Zu den besonders schützenswerten Personendaten gehören Personendaten über strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen.³² Das vorliegend zur Debatte stehende «Register über straflose Selbstanzeigen» betrifft zwar keine Straftaten, enthält aber aufgrund des unmittelbaren steuerstrafrechtlichen Kontextes dennoch besonders schützenswerte Daten.

Hinsichtlich der direkten Bundessteuer besteht eine hinreichende ausdrückliche gesetzliche Grundlage: Nach *Art. 112a Abs. 1 DBG* betreibt die ESTV zur Erfüllung der Aufgaben nach dem DBG ein Informationssystem, das besonders schützenswerte Personendaten enthalten darf, die steuerrechtlich wesentlich sind.

Gemäss Rundschreiben bezieht sich das Register formell lediglich auf die direkte Bundessteuer,³³ ist aber derart konzipiert, dass die kantonalen Steuerverwaltungen für den Vollzug der kantonalen Steuern ebenfalls auf die in der Datenbank der ESTV gesammelten Informationen abstellen können. Dies ist insofern unproblematisch, als mit *Art. 39a StHG* auch für die Bearbeitung besonders schützenswerter Daten hinsichtlich der kantonalen Steuern eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht.

Das «Register über straflose Selbstanzeigen» erweist sich somit als datenschutzkonform. Dennoch fehlt ihm die Rechtfertigung, weil eine straflose Selbstanzeige nach der anschliessend vertretenen Auffassung lediglich eine weitere Selbstanzeige im selben Kanton, nicht aber in einem andern Kanton ausschliesst.

26 Rundschreiben (Fn. 5), Ziff. 2.

27 Hinten (S. 14 ff.) abgedruckt.

28 Rundschreiben (Fn. 5), Ziff. 2.

29 Vgl. auch hinten Ziff. 3.3.

30 Streuli/Grossmann (Fn. 18), ST 2008, 713.

31 *Art. 2 Abs. 1 lit. b* des Bundesgesetzes über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (DSG; SR 235.1); vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 109a Rz. 2.

32 Vgl. *Art. 112a Abs. 1 DBG*; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 31), § 109a Rz. 3.

33 Rundschreiben (Fn. 5), Ziff. 2.

3 Ausschlusswirkung einer straflosen Selbstanzeige für den entsprechenden Kanton oder für die Schweiz?

3.1 Grammatikalische Auslegung

3.1.1 Heutiger Wortlaut der straflosen Selbstanzeige ohne Zusatz «in der Schweiz»

Der im Hinblick auf die kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern massgebende *Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG* lautet:

«Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige) ...»

Für die Gewinn- und Kapitalsteuern statuiert *Art. 57b Abs. 1 StHG*:

«Zeigt die steuerpflichtige juristische Person erstmals eine in ihrem Geschäftsbetrieb begangene Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige) ...»

Der Bundesrat hielt in der Botschaft fest: «Natürliche und juristische Personen können sich ab Inkrafttreten dieses Gesetzes nur einmal in ihrem Leben bzw. Bestehen straflos anzeigen.»³⁴ Auf den ersten Blick nicht eindeutig ersichtlich ist jedoch, ob dies für die kantonalen Steuern einmal im Leben *auf der Welt, in der Schweiz* oder *im Kanton* möglich ist.

Am ehesten zu verwerfen scheint die Auslegung des Gesetzes, wonach jedermann nur einmal *weltweit* eine Selbstanzeige erheben können soll. Die schweizerischen Steuergesetze erstrecken sich in verfahrensrechtlicher Hinsicht ja auch sonst nicht auf ausländische Vorgänge; ganz abgesehen davon könnte eine schweizerische Steuerbehörde gar nicht in Erfahrung bringen, wenn jemand im Ausland schon einmal straflos Selbstanzeige erhoben haben sollte. In diesem Sinne thematisiert auch das Rundschreiben der ESTV nur straflose Selbstanzeigen in der Schweiz. Auch das strafrechtliche Territorialitätsprinzip, wonach grundsätzlich nur in der Schweiz begangene Straftaten verfolgt werden,³⁵ spricht ebenfalls eher dagegen, auf ausländische Ereignisse abzustellen für die Beurteilung, ob eine straflose erstmalige oder eine strafbare wiederholte Selbstanzeige vorliegt. Schliesslich ist zu erwähnen, dass Selbstanzeigen gar nicht in allen Staaten strafbefreiend wirken. Es wäre aber eigentümlich, wenn jemand, der im Ausland schon einmal wegen einer Selbstanzeige gebüsst worden ist, von der straflosen Selbstanzeige in der Schweiz ausgeschlossen wäre.

Im Folgenden wird daher die harmonisierungsrechtliche Regelung dahingehend ausgelegt, ob eine im Inland erhobene Selbstanzeige eine weitere Selbstanzeige *in der Schweiz* oder nur *im selben Kanton* ausschliesst. Klar ist, dass sich die Erstmaligkeit bei der direkten Bundessteuer auf das Gebiet der Schweiz bezieht. Daher werden im Folgenden die DBG-Bestimmungen nicht thematisiert.³⁶

3.1.2 Auslegung anderer StHG-Normen mit territorialer Bedeutung

3.1.2.1 Steuerneutrale Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen

Umstrukturierungen haben bei den Staats- und Gemeindesteuern keine Einkommens- bzw. Gewinnsteuerfolgen, «soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht»³⁷. Ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erfolgt, «soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird».³⁸

Der Satzteil «in der Schweiz» ist entscheidend für den territorialen Geltungsbereich. Bei beiden Regelungen würde es ohne den Satzteil «in der Schweiz» darauf hinauslaufen, dass ein Fortbestand der Steuerpflicht bzw. der Erwerb einer Ersatzliegenschaft *im Kanton* notwendig wäre, um hinsichtlich der kantonalen Steuern die Steuerneutralität beanspruchen zu können.

3.1.2.2 Recht, eine Aufwandbesteuerung zu verlangen

Das Recht, gestützt auf *Art. 6 Abs. 1 StHG* eine Aufwandbesteuerung zu verlangen, haben natürliche Personen, «... die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben».

34 Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, *BBl* 2006, 8809.

35 *Art. 3 Abs. 1 StGB*.

36 Siehe aber hinten Ziff. 3.5 zu den Auswirkungen der vorliegend für die kantonalen Steuern vertretenen Auffassung auf die direkte Bundessteuer.

37 *Art. 8 Abs. 3* und *Art. 24 Abs. 3 StHG*.

38 *Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG*.

Hätte der Harmonisierungsgesetzgeber stattdessen den Satzteil «in der Schweiz» weggelassen und alle Personen angesprochen, «die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen», würde nur eine frühere unbeschränkte Steuerpflicht *im Kanton* die Aufwandbesteuerung ausschliessen; es wäre dann möglich, im Zuzugskanton eine Aufwandbesteuerung zu beantragen trotz früherer unbeschränkter Steuerpflicht in einem anderen Kanton.

3.1.2.3 Steuererleichterungen für neu zugezogene Unternehmen

Handkehrum gibt es im StHG eine im vorliegenden Kontext interessante Norm mit territorialer Tragweite, die den Zusatz «in der Schweiz» gerade nicht aufweist. *Art. 5 StHG* (für natürliche Personen) und *Art. 23 Abs. 3 StHG* (für juristische Personen) lauten übereinstimmend:

«Die Kantone können auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleichgestellt werden.»

Die Gewährung von Steuererleichterungen soll zwar in erster Linie zur Steigerung der Attraktivität des Kantons für ausländische Investoren beitragen; eine aktive Konkurrenzierung anderer Kantone ist nicht beabsichtigt.³⁹ Gleichwohl werden unter einer Neueröffnung die Neugründung und der Neueintritt in die Steuerpflicht *des Kantons* verstanden.⁴⁰ Einem Unternehmen steht es bei einem Umzug in einen anderen Kanton mithin offen, für die Staats- und Gemeindesteuern Steuererleichterungen zu beantragen.

Wollte der Harmonisierungsgesetzgeber – entsprechend der primären Stossrichtung, ausländische Investoren anzuziehen – die Steuererleichterungen nur Unternehmen gewähren, die *aus dem Ausland* zuziehen, müsste er das Steuerprivileg einschränken auf «Unternehmen, die *in der Schweiz* neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen».

3.1.3 Hypothetischer Wortlaut der straflosen Selbstanzeige mit Zusatz «in der Schweiz»

Aus dem Vergleich mit den soeben zitierten Regelungen über Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen, über die Aufwandbesteuerung und über Steuererleichterungen kann gefolgert werden, dass *Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG* wie folgt formuliert sein müsste, wenn eine straflose Selbstanzeige nur einmal in der Schweiz möglich sein sollte:

«Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals *in der Schweiz* eine Steuerhinterziehung an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige)...».

Art. 57b Abs. 1 StHG müsste entsprechend wie folgt lauten:

«Zeigt eine steuerpflichtige juristische Person erstmals *in der Schweiz* eine in ihrem Geschäftsbetrieb begangene Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige), ...»

Nun kann man natürlich über das hinweggehen, was der Gesetzgeber tatsächlich statuiert hat und *Art. 56 Abs. 1^{bis}* bzw. *Art. 57b Abs. 1 StHG* arglos so auslegen, wie es höchstwahrscheinlich die am Gesetzgebungsprozess beteiligten Akteure beabsichtigten. Beim fehlenden Zusatz «in der Schweiz» handelt sich allerdings nicht etwa um eine sprachliche Ungenauigkeit in einer der drei Amtssprachen, sondern um eine entscheidende Präzisierung, die in allen drei Amtssprachen schlicht fehlt.

3.2 Systematische Auslegung

Die für juristische Personen Gesetz gewordene Regelung besagt hinsichtlich der direkten Bundessteuer, dass eine Selbstanzeige auch eingereicht werden kann nach einer Verlegung des Sitzes innerhalb der Schweiz.⁴¹ Gemeint ist, dass die erstmalige Selbstanzeige alle Kantone betrifft, in denen in den letzten zehn Jahren die direkte Bundessteuer hinterzogen wurde. Dasselbe muss auch für natürliche Personen gelten, wenn sie in den letzten zehn Jahren vor der Selbstanzeige den Wohnsitz gewechselt haben: Die erstmalige Selbstanzeige wirkt auch strafbefreiend für die im früheren Wohnkanton hinterzogenen direkten Bundessteuern.

39 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 31), § 62 Rz. 2.

40 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 31), § 62 Rz. 5; StHG-Greter, Art. 5 Rz. 6.

41 *Art. 181a Abs. 2 lit. a DBG.*

Das StHG enthält keine analoge Regelung, was unter gesetzessystematischen Aspekten interessant ist: Nach der hier vertretenen Auffassung ist nach einem Kantonswechsel ja nur hinsichtlich der kantonalen Steuern eine erneute straflose Selbstanzeige möglich.⁴² Man könnte die gesetzliche Regelung derart interpretieren, dass die direkte Bundessteuer für interkantonale Sachverhalte nach einer Präzisierung ruft, die bei den kantonalen Steuern deshalb entbehrlich ist, weil nach einem Wohnsitz- bzw. Sitzwechsel einer erneuten straflosen Selbstanzeige im Zuzugskanton von vornherein nichts im Wege steht.

3.3 Historische Auslegung

Der Bundesrat wollte nach seinen eigenen Aussagen vermeiden, dass eine Gesellschaft ihren statutarischen Sitz interkantonale verlegt und danach erneut eine straflose Selbstanzeige einreicht; er erachtete es daher als notwendig, dass «für juristische Personen zusätzliche Regelungen getroffen werden».⁴³

Wohl selbstverständlich war es für den Bundesrat, dass nach einem interkantonalen Wohnsitzwechsel für eine natürliche Person ebenso keine zweite straflose Selbstanzeige möglich sein soll; zu Ende gedacht war dieses Ansinnen aber kaum, sonst hätte der Bundesrat nicht behauptet, dass «die Umsetzung der straflosen Selbstanzeige bei natürlichen Personen weitgehend problemlos ist»,⁴⁴ sondern konsequenterweise ein interkantonales Register vorschlagen müssen. Erst später wurde erkannt, dass ein nationales Register nötig wäre, in dem Steuerpflichtige ein Leben lang eingetragen bleiben.⁴⁵

In den Eidgenössischen Räten war hinsichtlich der juristischen Personen ein gewisses Problembewusstsein auszumachen. So führt Ständerätin Simonetta Sommaruga aus:⁴⁶

«Eine juristische Person kann sich bekanntlich auflösen – das steht auch so in der Botschaft –, sie kann den Kanton oder das Land verlassen und dann wieder zurückkommen, oder sie kann die Rechtsform umwandeln und sich damit auch wieder entziehen. Auf jeden Fall entsteht hier ein Bereich von neuen Abgrenzungsfragen, die meines Erachtens nicht genug vertieft wurden und die ich dem Zweitrat sehr gerne zur Prüfung ans Herz legen möchte.»

Der Wunsch nach Klärung der offenen Fragen blieb unerfüllt, während dieselbe Problematik für natürliche Personen in den parlamentarischen Beratungen gar nicht erst angesprochen wurde.

In der Literatur wird ausdrücklich oder implizit angenommen, dass die Erstmaligkeit sich auf das Gebiet der ganzen Schweiz bezieht. Andererseits wird zum Beispiel auch dafür plädiert, die Erstmaligkeit möglichst weit auszulegen und jeder Person, die sich nach Inkrafttreten der neuen Regeln selbst anzeigt, die Erstmaligkeit zuzubilligen, auch wenn sie sich bereits vor Inkrafttreten der Gesetzesnovelle am 1. Januar 2010 schon einmal selbst angezeigt hatte.⁴⁷ Was spricht dann dagegen, grosszügig zu sein, wenn sich jemand in einem anderen Kanton schon einmal selbst angezeigt hatte? Häufig dürfte dieser Fall ja nicht eintreten, und das interkantonale Meldewesen wäre hinfällig.

3.4 Teleologische Auslegung

Die hier vertretene Auffassung, dass nach einem Kantonswechsel im Zugzugskanton erneut eine einmalige straflose Selbstanzeige möglich ist, verträgt sich gut mit dem föderalen Aufbau der Schweiz im Allgemeinen und mit der Steuerhoheit der Kantone im Besonderen.⁴⁸ Die kantonale Organisationsautonomie gemäss *Art. 47 Abs. 2 Satz 1 BV* bleibt unangetastet. Jeder Kanton sorgt auf seine Art und Weise mit geeigneten Vorkehrungen selbst dafür, dass jedermann nur einmal im Kanton in den Genuss einer straflosen Selbstanzeige kommt.

Bei einer aus dem Ausland zugezogenen Person wird im Übrigen auch nicht überprüft, ob sie schon einmal in ihrem Leben eine straflose Selbstanzeige aufgegeben hat. Werden – wie vorliegend postuliert – Zuzüger aus anderen Kantonen gleich behandelt wie Zuzüger aus andern Staaten, wird eine Inländerdiskriminierung vermieden und eine rechtsgleiche Behandlung aller Neuzuzüger verwirklicht.

42 Die Hinterziehung der direkten Bundessteuer bleibt allerdings ebenfalls ungesühnt, weil bei Vorliegen einer straflosen Selbstanzeige nach *Art. 59 Abs. 2^{bis} und Abs. 2^{ter} StHG* von einer Strafverfolgung wegen allen andern Straftaten abgesehen wird, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangen wurden. Siehe hinten Ziff. 3.5.

43 Botschaft (Fn. 34), *BBl* 2006, 8810.

44 Botschaft (Fn. 34), *BBl* 2006, 8810.

45 Streuli/Grossmann (Fn. 18), *ST* 2008, 713.

46 *AB SR* 2007, 942.

47 Streuli/Grossmann (Fn. 18), *ST* 2008, 713.

48 Nach *Art. 3 BV* haben die Kantone das Recht, jene Steuern zu erheben, die nicht ausdrücklich dem Bund zugewiesen werden. Daran ändert auch die Steuerharmonisierung gemäss *Art. 129 Abs. 2 BV* nichts.

Darauf hingewiesen sei, dass ein Wohnsitzwechsel nicht zur Umgehung der Erstmaligkeit taugt. Zeigt sich jemand (unmittelbar) nach einem Kantonswechsel selbst an, nachdem er sich im Wegzugskanton früher schon einmal straflos selbst angezeigt hatte, so liegt auch nach der hier vertretenen Auffassung nur hinsichtlich der im *Zuzugskanton* geschuldeten Steuern eine erstmalige Selbstanzeige vor.⁴⁹ Für die im Wegzugskanton noch nicht verjährten Steuern der letzten zehn Jahre⁵⁰ kommt es einzig darauf an, ob es sich im Wegzugskanton (ebenfalls) um eine erstmalige Selbstanzeige handelt.

3.5 Schlussfolgerungen

Gemeinhin wird die Erstmaligkeit einzig aus dem Blickwinkel des Täters gedeutet: Jeder Täter soll bei einer Selbstanzeige einmal im Leben straflos davonkommen. Die grammatikalische Auslegung spricht aber eigentlich zwingend dafür, auch das geschädigte Gemeinwesen in die Betrachtung mit einzubeziehen: Jeder Kanton soll nur einmal eine straflose Selbstanzeige nach seinem Steuergesetz hinnehmen müssen. Dieses Auslegungsergebnis findet auch in der teleologischen Auslegung eine gewisse Stütze, während die systematische Auslegung kaum Erkenntnisgewinn bringt und die historische Auslegung im Gegenteil eher dafür spricht, dass eine straflose Selbstanzeige nach dem Willen des Gesetzgebers nur einmal in der Schweiz hätte erlaubt werden sollen.

Nach der hier vertretenen Auffassung sprechen insgesamt mehr Gründe dafür als dagegen, nach einem Kantonswechsel erneut eine straflose Selbstanzeige bei den Staats- und Gemeindesteuern des Zuzugskantons zuzulassen – mit der positiven Auswirkung, dass damit das von der ESTV initiierte gesamteidgenössische Register über straflose Selbstanzeigen entbehrlich ist: Ist die Selbstanzeige aus der Sicht des Zuzugskantons erstmalig, umfasst die Straffreiheit erneut auch die hinterzogene direkte Bundessteuer, denn gemäss *Art. 59 Abs. 2^{bis} und 2^{ter} StHG* hat eine straflose Selbstanzeige zur Folge, dass auch keine anderen Delikte, die zum Zwecke der Hinterziehung begangen wurden, verfolgt werden.

4 Ausblick de lege ferenda

4.1 Ausweitung der straflosen Selbstanzeige auf Wiederholungstäter

Unter verfahrensökonomischen Aspekten ratsam wäre es, auf das Tatbestandsmerkmal der Erstmaligkeit zu verzichten. So ist etwa in Deutschland jede Selbstanzeige straflos.⁵¹ Dasselbe gilt hierzulande seit 2010 für die Mehrwertsteuer⁵², während bei den übrigen indirekten Bundesteuern, namentlich der Verrechnungssteuer und den Eidgenössischen Stempelabgaben die Selbstanzeige dann straflos bleibt, wenn der Täter bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt hat⁵³.

Alleine auf Bundesebene existieren also drei ähnliche, aber doch verschiedene Regelungen zur straflosen Selbstanzeige – eine bedauerliche Zersplitterung des (Bundessteuer-Straf-)Rechts, mit der eigenartigen Folge, dass sich jedermann bei jeder Steuerart einmal straflos selbst anzeigen kann, bei der Mehrwertsteuer auch mehrmals.

4.2 Einschränkung auf Erstmaligkeit im strikten Sinne

Die Alternative würde darin bestehen, die Idee, wonach nur die erstmalige Reue mittels vollständiger Strafbefreiung belohnt werden soll, konsequent umzusetzen; dafür wäre eine Norm erforderlich, wonach jedermann nur einmal im Leben in der Schweiz die Hinterziehung einer Steuer oder einer andern öffentlichen Abgabe straflos selbst anzeigen kann.

Wenn das Kriterium der Erstmaligkeit in diesem Sinne verschärft würde, wäre es wünschenswert, wenn der Bundesgesetzgeber eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für das «Register über straflose Selbstanzeigen» schaffte, in dem dann sämtliche erstmaligen Selbstanzeigen eingetragen würden. Aus verfassungsrechtlichen Gründen abzulehnen ist hingegen eine Norm, wonach die steuerpflichtige Person bestätigen oder gar beweisen muss, dass sie sich erstmals angezeigt hat.

49 Mithin für die Steuern ab dem Umzugsjahr (natürliche Personen; *Art. 68 Abs. 1 Satz 1 StHG*) bzw. ab dem Zeitpunkt der Sitzverlegung (juristische Personen; *Art. 22 Abs. 1 StHG*).

50 *Art. 53 Abs. 2 StHG* und *Art. 152 Abs. 1 DBG*.

51 § 371 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung (AO).

52 *Art. 102 MWSStG*.

53 *Art. 13* des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR; SR 313.0) i.V.m. *Art. 50 Abs. 1* des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.10) und *Art. 67 Abs. 1* des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21).

4.3 Befristung der straflosen Selbstanzeige

Eine nochmals ganz andere Variante zur Behebung der Widersprüche bestände schliesslich darin, die Regelung über die straflose Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern wieder ganz abzuschaffen. Bisher ist landesweit in 5000 Fällen von der individuellen Steueramnestie Gebrauch gemacht worden.⁵⁴ Das nahende Auslaufen der Steueramnestie wäre für Steuersünder erst recht ein wirksamer Anreiz, von ihr noch Gebrauch zu machen, bevor es sie nicht mehr gibt.

Wird die Möglichkeit zur straflosen Selbstanzeige in Bälde wieder abgeschafft, dürften sich die offenen Fragen rund um die Erstmaligkeit in der Praxis gar nicht stellen, weil kaum jemand in einer solch kurzen Zeit mehrmals Selbstanzeigen erhebt.

⁵⁴ NZZ, 18.1.2011, 13.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Direkte Bundessteuer

Bern, 5. Januar 2010
DB-112 / 442 / LAE

An die kantonalen Verwaltungen
für die direkte Bundessteuer

Rundschreiben

Straflose Selbstanzeige

1. Ausgangslage

Das Bundesgesetz vom 20. März 2008 über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (AS 2008, 4453) tritt am 1. Januar 2010 in Kraft.

Zeigt sich eine steuerpflichtige Person selbst und erstmalig wegen einer Steuerhinterziehung an, wird auf die Durchführung eines Strafverfahrens verzichtet, wenn:

- keine Steuerbehörde von diesem Sachverhalt Kenntnis hat;
- die steuerpflichtige Person vorbehaltlos mit der Steuerverwaltung zusammenarbeitet, um den Betrag der geschuldeten Steuer festzustellen, und
- die steuerpflichtige Person sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht.

Es ist möglichst zu vermeiden, dass eine sich selbst anzeigende Person die Straflosigkeit der Selbstanzeige mehr als einmal in Anspruch nehmen kann.

2. Vorgehen

Gestützt auf die Artikel 102 und 103 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) werden die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer aufgefordert, ab dem 1. Januar 2010 folgendermassen vorzugehen:

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern
www.estv.admin.ch

Die steuerpflichtige Person, welche steuerbares Einkommen oder Vermögen anzeigt und dafür Strafflosigkeit geltend macht, hat schriftlich zu bestätigen, dass sie die Anwendung dieser Bestimmungen erstmals verlangt.

Nach Abschluss des Verfahrens übermittelt die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) die folgenden Angaben:

- 1 AHV-Nummer (neu) / sobald verfügbar: einheitliche Unternehmensidentifikationsnummer UID
- 2 Name / Firma
- 3 Vorname
- 4 Ledigennamenname
- 5 Geburtsdatum / Datum des Handelsregistereintrages
- 6 Meldende kantonale Steuerverwaltung (Kanton und verantwortliche Person)
- 7 Datum der Nachsteuerbefreiung (mit Zustellnachweis)
- 8 Bemerkungen (z.B. Organe der juristischen Person)
- 9 Kopie der Strafflosigkeitsbefreiung (als Beilage)

Diese Informationen sind mit dem beiliegenden Formular auf dem Postweg oder per eMail an die folgende Adresse zu senden:

Eidgenössische Steuerverwaltung
Abteilung Strafsachen und Untersuchungen
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bei diesen Adressen können sich die kantonalen Steuerverwaltungen über gemeldete straflose Selbstanzeigen erkundigen.

Die durch die steuerpflichtige Person im Rahmen des Verfahrens einer straflosen Selbstanzeige eingereichten Unterlagen sind durch die zuständige kantonale Steuerverwaltung aufzubewahren.

Wir danken Ihnen für die Zusammenarbeit.

Abteilung Strafsachen und Untersuchungen



Emanuel Lauber
Chef

Beilage:
Meldeformular



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Département fédéral des finances DFF

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Administration fédérale des contributions AFC
Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé, des droits de timbre

MELDEFORMULAR – FORMULAIRE D'ANNONCE

- 1** AHV Nummer (neu) oder
Unternehmens-Identifikationsnummer UID
*Numéro AVS (nouveau) ou numéro unique
d'identification des entreprises IDE:* _____
- 2** Name / Firma – *Nom / Raison sociale:* _____
- 3** Vorname – *Prénom:* _____
- 4** Ledigengame – *Nom avant mariage:* _____
- 5** Geburtsdatum / Eintragungsdatum (im HR):
Date de naissance / date d'enregistrement au RC: _____
- 6** Meldende Steuerbehörde – *Autorité fiscale qui annonce:*
Kanton – *Canton:* _____
Zuständige Person – *Personne responsable:* _____
- 7** Zustellungsdatum Nachsteuerverfügung
mit Zustellnachweis:
*Date d'annonce du rappel d'impôt avec
preuve de la remise:* _____
- 8** Bemerkungen (z.B. Organe der juristischen Personen):
Remarques (par ex. organes de la personne morale):

- 9** Verfügung über Straffreiheit mit Zustellnachweis: bitte beilegen
Décision quant à la non-punissabilité et preuve de notification: annexer s.v.p

per Post an / par poste à:

Eidgenössische Steuerverwaltung / Administration fédérale des contributions
Abteilung Strafsachen und Untersuchungen / Division affaires pénales et enquêtes
Eigerstrasse 65, 3003 Bern

oder per eMail / ou par courriel:

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Eigerstrasse 65
3003 Bern
www.estv.admin.ch