
Straflose Selbstanzeige

Bei vorbehaltloser Offenlegung der Steuerhinterziehung durch Selbstanzeige wird einmalig auf die Erhebung einer Busse verzichtet, so dass nur die Nachsteuer mit Zins entrichtet werden muss (Art. 248bis StG, sachgemäss auch Art. 251bis und 254bis StG). Damit die Straflosigkeit gewährt wird, darf die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt sein, die Verwaltung ist bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos zu unterstützen und die steuerpflichtige Person muss sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen.

Bei jeder weiteren Selbstanzeige beträgt die Busse wie bis anhin ein Fünftel der hinterzogenen Steuer. Sie wird zusätzlich zur Nachsteuer mit Zins verfügt (Art. 248bis Abs. 2 StG).

1. Selbstanzeige

Die Straflosigkeit der erstmaligen Selbstanzeige sowie die Herabsetzung der Steuerbusse bei einer weiteren Selbstanzeige wird dadurch begründet, dass dem Steuerpflichtigen, der aus freien Stücken seine Verfehlungen offenbart und in ungehinderter Betätigung des Willens anzeigt, er wolle zur Steuerehrlichkeit zurückkehren, eine besondere Gunst zuteil werden soll (aufrichtige Reue, Art. 48 StGB). Die Selbstanzeige soll mit Straflosigkeit bzw. Strafminderung den Steuerpflichtigen animieren, mit dem Fiskus ins Reine zu kommen.

1.1 Anzeige

Die Selbstanzeige setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung anzeigt. Anzeige bedeutet Meldung des Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde, dass er eine Steuerhinterziehung begangen habe. Der Steuerpflichtige muss seine Fehler offenlegen und nicht bloss Tatsachen, die auf eine Steuerhinterziehung schliessen lassen. Anzeige heisst vorbehaltlose Offenbarung. Die stillschweigende Angabe bisher nicht versteuerter Werte ist in diesem Sinne keine Selbstanzeige. Es genügt nicht, dass der Steuerpflichtige bloss einen Anhaltspunkt dafür schafft, dass er unrichtig besteuert wurde. Wer zum Beispiel bisher verheimlichte Bankkonti oder -depots stillschweigend im Wertschriftenverzeichnis aufführt oder bei der Grundstückgewinnsteuer eine Schwarzzahlung als Anlagekosten deklariert, erstattet keine Selbstanzeige. Anzeigepflichtig ist nebst der objektmässigen Bekanntgabe der hinterzogenen Werte auch der zeitliche Umfang der Hinterziehung.

Nicht gefordert wird jedoch, dass sich der Steuerpflichtige auch besonders reuig zeigt. Auf die Motive des Steuerhinterziehers kommt es grundsätzlich nicht an. In den meisten Fällen dürfte die Angst vor dem Entdecktwerden oder vor einer Denunziation die Triebfeder zur Selbstanzeige sein. Die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit verlangt nicht nach Äusserungen von Reuegefühlen, wohl aber die Bereitschaft zur Schadensdeckung (siehe nachfolgende Ziff. 4.3). Wer von vorneherein nicht willens ist, die Nachsteuern zu bezahlen, oder wer vorgängig Vermögenswerte aus dem Zugriffsbereich des Fiskus entfernt (z.B. ins Ausland verschiebt), erstattet keine Selbstanzeige im Sinne von Art. 248bis StG.

1.2 Anzeige der Steuerhinterziehung

Die Selbstanzeige im Sinne von Art. 248bis StG kann nur eine (vollendete) Steuerhinterziehung zum Gegenstand haben. Um als Selbstanzeige zu genügen, muss deshalb der Steuerpflichtige den Steuerbehörden melden, dass durch sein Verschulden eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen

wurde. Betrifft die Anzeige ein noch offenes Veranlagungsverfahren, so liegt - wenn überhaupt - eine versuchte Steuerhinterziehung vor, die gemäss Art. 249 Abs. 2 StG mit einer herabgesetzten Hinterziehungsbusse bestraft wird (reduzierter Strafraumen).

1.3 Form der Anzeige

Die Form der Selbstanzeige ist nicht vorgeschrieben. Sie kann mündlich oder schriftlich erfolgen. Das Wort "Selbstanzeige" muss nicht ausgesprochen oder geschrieben werden. Aus der Mitteilung des Steuerpflichtigen muss lediglich die Willensäusserung zur Anzeige einer Steuerhinterziehung klar hervorgehen. Betrifft die Selbstanzeige allerdings mehr als ein vorangegangenes Jahr, so wird zwingend verlangt, dass diese in der Selbstanzeige genannt werden. Eine stillschweigende (kommentarlose) Deklaration bisher nicht versteuerter Einkommens- oder Vermögenswerte genügt wie erwähnt nicht, schliesst aber unter Umständen eine Strafminderung innerhalb des ordentlichen Strafraumens nicht aus (StB 248 Nr. 1). Adressat kann jede Behörde sein, sofern die Selbstanzeige offensichtlich zuhanden der Steuerbehörde erstattet wird.

1.4 Person des Anzeigers

Der Steuerpflichtige muss selbst die Anzeige erstatten, wobei anstelle des Steuerpflichtigen selbstverständlich auch der gesetzliche oder gewillkürte Vertreter (StB 167 Nr. 2) handeln kann. Mit gleichem Strafprivileg anzeigeberechtigt ist der/die gemeinsam steuerpflichtige Ehegatte/Ehegattin. Beide in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten "konsumieren" bei der Anzeige einer gemeinsamen Steuerhinterziehung die Erstmaligkeit einer Selbstanzeige (Ziff. 2. hiernach). Hat hingegen nur ein Ehegatte Steuern hinterzogen (Art. 253 StG), beansprucht nur er die Straflosigkeit zufolge erstmaliger Anzeige.

Zeigt sich eine Person an, die zu einer Steuerhinterziehung angestiftet oder Beihilfe geleistet, vorsätzlich als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitgewirkt hat, und sind die Voraussetzungen nach Art. 248bis Abs. 1 Bst. a und b StG erfüllt, wird von einer Strafverfolgung abgesehen. Ihre Solidarhaftung nach Art. 250 Abs. 3 StG entfällt (Art. 250 Abs. 4 StG). Die Anzeige eines Teilnehmers (Anstifter, Gehilfe oder Vertreter) an einer Steuerhinterziehung verhindert eine spätere Selbstanzeige des Haupttäters, weil bei dessen Anzeige die Steuerbehörden bereits Kenntnis von der Hinterziehung haben (Sperrwirkung). Sinngemäss gilt dasselbe auch im umgekehrten Fall, d.h. wenn sich der Teilnehmer erst nach erfolgter Anzeige des Haupttäters anzeigen will. Wollen also der Teilnehmer und der Haupttäter der Steuerhinterziehung gemeinsam straflos ausgehen, so müssen sie die Selbstanzeige gleichzeitig einreichen.

2. Erstmaligkeit

Von einer Strafverfolgung wird nur abgesehen, wenn sich ein Steuerpflichtiger erstmals selber anzeigt. Von der Straffreiheit kann auch profitieren, wer vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung am 1. Januar 2010 schon einmal (oder mehrmals) Selbstanzeige erstattet hat und wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist.

Ob eine Selbstanzeige erstmalig erfolgt, wird von der Steuerbehörde von Amtes wegen geprüft - bei Kantonswechsel mit Hilfe einer gesamtschweizerischen Datenbank. Ist bereits eine straflose Selbstanzeige nach Art. 248bis StG (bzw. Art. 251bis oder 254bis StG) registriert, wird nach abgeschlossenem Nachsteuerverfahren ein Hinterziehungsverfahren eröffnet, in welchem der Steuerpflichtige Gelegenheit hat, zur Erstmaligkeit Stellung zu nehmen.

Das Gesetz lässt dem Steuerpflichtigen keine Wahl, ob er die Selbstanzeige als straffrei behandelt haben will, oder ob er sich die Straffreiheit für eine allenfalls spätere Selbstanzeige offenhalten möchte. Die erste Selbstanzeige nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen (1. Januar 2010) bleibt straffrei. Alle weiteren Selbstanzeigen sind reduziert strafbar.

3. Absehen von Strafverfolgung

Wenn von "Straffreiheit" der Selbstanzeige die Rede ist, heisst dies nach dem Gesetz, dass unter den folgenden Voraussetzungen (Ziff. 4) überhaupt von einer Strafverfolgung abgesehen wird. Ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung wird gar nicht erst eingeleitet. Es wird keine Strafuntersuchung vorgenommen.

4. Voraussetzungen der Strafflosigkeit bei erstmaliger Selbstanzeige

Die erstmalige Selbstanzeige einer Steuerhinterziehung bleibt nur straflos, wenn nachstehende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Wird auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt keine gesetzlich privilegierte, weder straflose noch strafreduzierte Selbstanzeige vor. Die Anzeige verliert die strafbefreiende Wirkung. Die Hinterziehung wird dann nach Art. 248 StG geahndet (StB 248 Nr. 1). Die Kooperation des Steuerpflichtigen bei der Festsetzung und Bezahlung der Nachsteuer kann allenfalls bei der Strafzumessung im Hinterziehungsverfahren angemessen berücksichtigt werden. Der untere Strafraum beträgt in diesen Fällen wenigstens ein Drittel der hinterzogenen Steuern.

4.1 Keiner Steuerbehörde bekannt

Die Hinterziehung, die ein Steuerpflichtiger selbst anzeigt, darf bei Eingang der Selbstanzeige den Steuerbehörden nicht bekannt sein (Art. 248bis Abs. 1 Bst. a StG). Wenn eine eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerbehörde bereits Kenntnis von der Hinterziehung oder damit begonnen hat, Abklärungen zu treffen, kann keine (erstmalige) Selbstanzeige mehr vorliegen. Es wird diesfalls eine Busse im Bemessungsrahmen von Art. 248 Abs. 2 StG ausgesprochen.

Die Selbstanzeige muss grundsätzlich bei den Steuerbehörden eintreffen, bevor diese von der Steuerhinterziehung Kenntnis haben. Wird eine Anzeige erst eingereicht, nachdem die Steuerbehörden eine steueramtliche Meldung erhalten haben, die eine Veranlagung als unvollständig erscheinen lassen, liegt keine Selbstanzeige vor.

Ist das Nachsteuerverfahren eröffnet (Art. 201 Abs. 1 StG), so bleibt für eine Selbstanzeige kein Raum mehr. Andererseits schliesst nicht etwa erst die Mitteilung der Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens eine Selbstanzeige aus. Selbstanzeigen sind beispielsweise schon dann nicht mehr wirksam, wenn sie erst erfolgen, nachdem die hinterzogenen Steuerobjekte im Veranlagungsverfahren in Diskussion gezogen wurden. Nach der Entdeckung nicht

versteuerter, verdeckter Gewinnausschüttungen bei der AG sind daher Selbstanzeigen der Aktionäre nicht mehr möglich.

4.2 Vorbehaltlose Unterstützung

Der Selbstanzeiger muss sodann die zuständige Behörde bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen (Art. 248bis Abs. 1 Bst. b StG). Eine (erstmalige) Selbstanzeige muss vollständig alle bisher nicht deklarierten Einkünfte und Vermögenswerte einschliessen. Sie darf keine neuen Unrichtigkeiten oder Lücken enthalten. Deklariert ein Steuerpflichtiger aus freien Stücken ein bisher nicht deklariertes Bankkonto und ergeben sich bei näherer Untersuchung Querverbindungen zu einem weiteren, nicht versteuerten Kontokorrentguthaben, so kann keine Selbstanzeige im Sinne von Art. 248bis StG anerkannt werden. Selbstanzeige kann mit andern Worten keine bruchstückhafte Freilegung von hinterzogenen Werten, sondern nur eine lückenlose Flurbereinigung sein. Andernfalls fehlt die vorbehaltlose Unterstützung der zuständigen Steuerbehörde. Stellt die Steuerbehörde bei der Bearbeitung einer erstmaligen Selbstanzeige fest, dass diese nicht vollständig war bzw. weitere Faktoren hinterzogen wurden, wird nach abgeschlossenem Nachsterverfahren ein Steuerstrafverfahren eröffnet.

Kann der Steuerpflichtige mangels Unterlagen keine detaillierten Angaben über seine Steuerhinterziehung machen, so muss er alles in seinen Kräften Stehende tun, eine umfassende Schätzung zu ermöglichen.

4.3 Bezahlung der Nachsteuer

Der Selbstanzeiger muss sich schliesslich ernsthaft um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen (Art. 248bis Abs. 1 Bst. c StG). Die Nachsteuer besteht aus der nicht erhobenen Steuer und dem Zins (Art. 199 Abs. 1 StG). Schuldlose Zahlungsunfähigkeit steht einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht grundsätzlich entgegen. Wenn die Nachsteuern nicht oder nicht vollständig bezahlt werden können, ist der Steuerpflichtige aber verpflichtet, sich bei der Steuerbehörde zu melden und um Ratenzahlung, Stundung oder Erlass zu ersuchen. Meldet sich der Pflichtige nicht, und muss eine Betreuung bezüglich der ausstehenden Nachsteuern eingeleitet werden, fehlt es am ernsthaften Bemühen zur Bezahlung der Nachsteuern. Diesfalls wird ein Steuerstrafverfahren im Sinne von Art. 248 Abs. 2 StG eingeleitet.

5. Weitere Selbstanzeigen

Um eine weitere Selbstanzeige im Sinne von Art. 248bis Abs. 2 StG handelt es sich, wenn nach Rechtskraft einer Nachsteuer zufolge erstmaliger, strafloser Selbstanzeige eine nachfolgende Steuerhinterziehung selbst angezeigt wird. Auch an diese Selbstanzeige werden die gleichen Voraussetzungen geknüpft wie an die vorangegangene erstmalige Selbstanzeige (Neuheit, Mitwirkung und Bezahlung; vgl. Ziff. 4.1 bis 4.3 hiervor). Eine zweite, dritte oder vierte Selbstanzeige bleibt indessen nicht mehr straffrei. Die Busse beträgt von Gesetzes wegen immer ein Fünftel der hinterzogenen Steuer. Ein Strafrahmen besteht nicht. Werden die Voraussetzungen gemäss Art. 248bis Bst. a bis c StG nicht vollständig erfüllt, verliert die Selbstanzeige den gesetzlichen Sondervorteil. Die Steuerhinterziehung wird nach Art. 248 StG verfolgt (vgl. Ziff. 4 hiervor).

6. Wirkung der Selbstanzeige

Die Selbstanzeige bewirkt bei Erstmaligkeit eine Straflosigkeit, bei Wiederholung eine Strafminderung auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer. Verschulden und Strafempfindlichkeit können im Wiederholungsfall nicht berücksichtigt werden. Eine Strafmilderung im Sinne von Art. 48 StGB ist nur in Ausnahmefällen möglich.

Eine erstmalige Selbstanzeige wegen Steuerhinterziehung schützt den Steuerpflichtigen auch vor einer Verfolgung wegen Steuerbetrugs (Art. 272 Abs. 3 StG; StB 272 Nr. 1), eine zweite Selbstanzeige hingegen nicht. Eine in der zweiten Selbstanzeige zu Tage getretene Reue hat der Strafrichter zu würdigen.

Die Straffreiheit erstreckt sich zudem auf alle anderen Straftaten, die zum Zweck der Steuerhinterziehung begangen wurden (Art. 272 Abs. 3 StG). Dazu zählen - nebst dem vorerwähnten Steuerbetrug - die Urkundenfälschung, die Mehrwertsteuerhinterziehung, der Abgabebetrug oder AHV-Delikte.

Subventionen oder andere Vorteile, die dem Steuerpflichtigen aufgrund der unvollständigen Steuerveranlagung ausgerichtet wurden, hat dieser zurückzuerstatten.