

# Steueramnestie und amnestieähnliche Massnahmen

Zur Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden

Alfred Meier, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte\*

## Inhalt

1	<b>Einleitung</b>	5.4	<b>Weitere Vorschläge</b>
2	<b>Vorgeschichte</b>	5.5	<b>Weiterer Handlungsbedarf?</b>
3	<b>Die Vorschläge des Bundesrates</b>	6	<b>Folgerungen für eine allfällige allgemeine Steueramnestie</b>
3.1	<b>Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser</b>	7	<b>Erste Ergebnisse aus der Vernehmlassung</b>
3.2	<b>Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung</b>	8	<b>Schlussbemerkung</b>
3.3	<b>Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige</b>		<b>Literatur</b>
3.4	<b>Weitere Vorschläge des Bundesrates</b>		<b>Materialien</b>
3.5	<b>Übergangsbestimmungen</b>		
4	<b>Erweiterung des Vernehmlassungsverfahrens durch die Rechtskommission des Ständerates</b>		
5	<b>Würdigung der Vorschläge</b>		
5.1	<b>Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser</b>		
5.1.1	Vorbild Tessiner Erbenamnestie		
5.1.2	Ansatz als solcher		
5.1.3	Gesetzeswortlaut		
5.1.3.1	Allen Varianten gemeinsamer Wortlaut		
5.1.3.2	Nachsteuerregelung gemäss Variante 1		
5.1.3.3	Nachsteuerregelung gemäss Variante 2		
5.1.3.4	Nachsteuerregelung gemäss Variante 3		
5.1.4	Erfasste Steuern		
5.1.5	Nicht erfasste Steuern und Abgaben		
5.2	<b>Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung</b>		
5.3	<b>Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige</b>		
5.3.1	Das Institut der straflosen Selbstanzeige		
5.3.2	Gesetzeswortlaut		
5.3.3	Exkurs zum System des schweizerischen Steuerstrafrechts		
5.3.4	Der Vorschlag im Lichte des Systems des schweizerischen Steuerstrafrechts		

\* Inhaber einer auf Steuerrecht spezialisierten Anwaltspraxis in Bern

## 1 Einleitung

«Amnestien sind politische Weisheit oder politische Schwäche.» Mit diesem Zitat von Ernst Hafter aus dem Jahr 1920 leitet der Bundesrat auch seine jüngste Vernehmlassungsvorlage<sup>1</sup> zu verschiedenen Gesetzesänderungen, die er in den Kontext einer Steueramnestie im weiteren Sinn stellt, ein.

Das Zitat veranschaulicht die mit jeder Steueramnestie verbundene Problematik. Einerseits soll mit einer Steueramnestie reuigen Tätern der Weg in die Steuerehrlichkeit geebnet werden. Gleichzeitig muss verhindert werden, dass eine Steueramnestie oder amnestieähnliche Massnahmen nicht als Signal verstanden werden, es könne sich lohnen, Steuern zu hinterziehen, um dann in einer späteren Amnestie ohne Steuerfolgen «reinen Tisch» zu machen. Eine Steueramnestie kann von den Steuerehrlichen zudem als ungerecht empfunden werden.

Andererseits, und dies dürfte das entscheidende Motiv einer jeden Steueramnestie sein, erhoffen sich die Gemeinwesen einen namhaften Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen. An der Höhe des amnestierten Vermögens wird letztlich der Erfolg einer Steueramnestie gemessen. Je höher das offengelegte, künftig samt den Erträgen zu versteuernde Vermögen, desto positiver fällt deren Beurteilung aus. Darin liegt zugleich die Hauptproblematik von Steueramnestien. Bei erheblichem Erfolg stellt sich zwangsläufig die Frage, ob das aktuelle Steuersystem geeignet ist, das Ziel einer verfassungs- und gesetzmässigen Besteuerung zu erreichen. Zu den Parametern einer solchen Ordnung gehören z. B. das Empfinden der Steuersubjekte, einer gerechten Ordnung zu unterliegen, sowie adäquate Kontrollmittel der Steuerbehörden und ein taugliches System von Zwangsmassnahmen.

Die in der Schweiz seit mehreren Jahren dauernde politische Diskussion<sup>2</sup> macht deutlich, dass die Frage nach dem Sinn einer erneuten Steueramnestie und nach dem richtigen Zeitpunkt letztlich von der persönlichen Überzeugung abhängt. Die Frage lässt sich kaum rein objektiv beantworten. Im vorliegenden Artikel soll deshalb den bekannten politischen Meinungen nicht eine weitere angefügt werden. Vielmehr soll die Palette von Vorschlä-

gen einer kritischen Würdigung aus steuerlicher Sicht unterzogen werden. Es wird bewusst auf die Darstellung der Amnestien im Ausland verzichtet. Eine seriöse Auseinandersetzung könnte nicht ohne Vergleich der Steuersysteme der einzelnen Länder erfolgen, was den Rahmen dieses Aufsatzes sprengen würde.

Ein Wort noch zur Terminologie: Während Amnestie in seiner allgemeinen Verwendung Straferlass bedeutet, geht die Bedeutung der Steueramnestie im allgemeinen Sprachgebrauch weiter. Es wird darunter nicht bloss Straferlass, sondern auch der Verzicht auf die Erhebung von Nachsteuern verstanden<sup>3</sup>.

## 2 Vorgeschichte<sup>4</sup>

Mit Bundesratsbeschluss (BRB) vom 19.7.1940 (ergänzt durch BRB vom 16.9.1940) wurde erstmals eine allgemeine Steueramnestie für die Stufen Bund, Kantone und Gemeinden vorgesehen. Wer in seiner Wehropfererklärung das Vermögen vollständig deklarierte, durfte für das Vermögen und dessen Ertrag sowie für das Einkommen, das zur Vermögensbildung geführt hatte – ob privat oder geschäftlich –, nicht zur Bezahlung einer Nachsteuer verhalten werden. Zudem durften keine Steuerbussen erhoben werden.<sup>5</sup>

Mit BRB vom 28.4.1944 wurde den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt, auf kantonaler Ebene eine weitere Amnestie vorzusehen, welche sich sodann auch auf die eidgenössischen Steuern auswirken würde<sup>6</sup>.

Mit BRB vom 31.10.1944 über die Steueramnestie bei der Erhöhung der Verrechnungssteuer auf 25 % beschloss der Bundesrat auf Grund klar befürwortender Abstimmungen in National- und Ständerat eine erneute Amnestie (sog. Verrechnungssteueramnestie). Natürliche und juristische Personen konnten von ihr Gebrauch machen, und zwar in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige oder auch als Rechtsnachfolger oder Steuersubstituten. Erforderlich war die vollständige und genaue Angabe des Einkommens und Vermögens in der im Jahr 1945 abzugebenden Steuererklärung. Die begangenen Hinterziehungen mussten nicht offen gelegt werden.<sup>7</sup>

1 Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige, mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, nachstehend: Vernehmlassungsvorlage.

2 Vgl. dazu unten, Abschn. 2.

3 Vgl. dazu JAKOB GUBLER, Die Steueramnestie in Bund und Kantonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944, S. 20 ff.

4 Einen detaillierten Überblick findet man auf der Homepage der ESTV unter Informationsstelle für Steuerfragen, aktuell, Ziff. 9.1 ([www.estv.admin.ch/data/ist/d/vorstoesse/9-1.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/ist/d/vorstoesse/9-1.pdf)).

5 Vgl. dazu ERNST BLUMENSTEIN, Die Auswirkungen der Wehropferamnestie im kantonalen Steuerrecht, S. 14; ferner JOSEF KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, S. 2.

6 JOSEF KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, S. 2.

7 Zum Ganzen: JOSEF KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, S. 2 ff.

Das Jahr 1969 brachte sodann eine weitere umfassende Steueramnestie, dies, nachdem eine solche bereits für das Jahr 1965 geplant, aber in der Volksabstimmung vom 2.2.1964 von Volk und Ständen verworfen worden war.

Während einiger Jahre wurde es ruhiger um das Thema. In den 80-er Jahren ertönte in den Eidgenössischen Räten erneut der Ruf nach einer weiteren Steueramnestie. Richtig in Schwung geriet die Diskussion mit der Motion Delalay (92.3249), die von beiden Räten überwiesen wurde. Der Motionär ersuchte den Bundesrat, die gesetzlichen Grundlagen für eine generelle Steueramnestie vorzubereiten, die sich auf alle drei Steuerebenen erstrecken sollte. Der bundesrätliche Entwurf sah keinen Verzicht auf die Erhebung der Nachsteuer vor. Ferner verlangte er eine sog. Amnestieerklärung mit Angaben über den Zeitpunkt und die Umstände der Steuerhinterziehung. Nach durchgeführtem (mehrheitlich ablehnendem) Vernehmlassungsverfahren beantragte der Bundesrat mit Bericht vom 25.10.1995 den Eidg. Räten, die Motion abzuschreiben. Diesem Antrag wurde nicht zugestimmt.

Auch wenn bis heute kein sichtbares Ergebnis vorliegt, wurde das Thema Steueramnestie oder amnestieähnliche Massnahmen zum eigentlichen politischen Dauerbrenner. Der besseren Übersichtlichkeit halber werden nachstehend bloss noch hängige Geschäfte erwähnt.

Die Rechtskommission des Ständerates (RK-S) bzw. eine Subkommission derselben verfolgte das Thema Steueramnestie weiter. Schliesslich entschied sie sich für das Modell einer «individuellen» Amnestie im Sinn der straflosen Selbstanzeige. Das Eidg. Finanzdepartement (EFD) führte dazu im Herbst 1999 ein Vernehmlassungsverfahren durch. Die Arbeiten wurden durch die RK-S mit Blick auf den erneuten eigenen Anlauf des Bundesrates sistiert.

Der Bundesrat beschloss im März 2000, eine Vorlage zu einer allgemeinen Steueramnestie mit einem vereinfachten Verfahren zur pauschalen Erhebung der Nachsteuer auszuarbeiten. Der Bundesrat lehnte jedoch die im Sommer 2001 durch das EFD dem Bundesrat vorgelegte Vernehmlassungsvorlage als zu weit gehend ab. Zudem erachtete er den Zeitpunkt für eine allgemeine Steueramnestie als ungünstig.

Im Frühjahr 1997 reichten Ständerat Dick Marty und Nationalrat Fulvio Pelli zwei gleich lautende Motionen ein (97.3087 bzw. 97.3125), mit dem Ziel der Einführung der Erbenamnestie nach dem Vorbild der bis Ende 2000 im Kanton Tessin geltenden Regelung. Erben, die ein

vollständiges Inventar einreichen, sollen frei von Nachsteuern und Bussen des Erblassers sein. Die Motionen wurden als Postulate überwiesen.

Am 15.1.2001 reichte der Kanton Jura eine Standesinitiative ein (01.300), gemäss der die Haftung der Erben für Bussen des Erblassers ausgeschlossen werden sollte. Die Standesinitiative wurde von beiden Räten angenommen.

Am 5.2.2001 reichte der Kanton Tessin eine Standesinitiative zur Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) ein (01.301). Die Kantone sollten die Möglichkeit erhalten, in ihren Steuergesetzen eine Erbenamnestie nach dem Vorbild der ehemaligen Tessiner Regelung vorzusehen. Der Ständerat lehnte am 11.3.2002 die Standesinitiative ab, der Nationalrat hingegen hat sich im Frühjahr 2003 dafür ausgesprochen. Falls der Ständerat an seiner Entscheidung festhält, wird das Begehren von der Geschäftsliste gestrichen.

Eine weitere Initiative des Kantons Tessin vom 9.10.2002 (02.308) bezweckt eine allgemeine Steueramnestie. Der Ständerat hat im Juni 2003 beschlossen, dieser Initiative Folge zu geben. Der Nationalrat hat sich noch nicht dazu geäussert.

Die parlamentarische Initiative von Nationalrätin Polla vom 20. März 2003 (03.406) zielt ebenfalls auf eine allgemeine Steueramnestie für natürliche Personen ab, allerdings soll eine Amnestietaxe (von höchstens 5 %) auf dem hinterzogenen Vermögen erhoben werden.

### 3 Die Vorschläge des Bundesrates

Nach dem abschlägigen Bescheid des Bundesrates im Sommer 2001 erachtet derselbe den Zeitpunkt für eine allgemeine Steueramnestie weiterhin nicht für günstig. Zudem befürchtet er, die Durchführung einer allgemeinen Steueramnestie könnte vom Ausland dahingehend interpretiert werden, mit dem heutigen Steuersystem lasse sich die Steuerhinterziehung nicht genügend eindämmen, was die schweizerische Verhandlungsposition schwächen könnte<sup>8</sup>. Er begnügt sich damit, amnestieähnliche Massnahmen vorzuschlagen. Die Eckpunkte der Vorlage bilden drei Varianten eines erleichterten Nachsteuerverfahrens in Erbfällen (Massnahme 1), die Streichung der Erbenhaftung für Bussen des Erblassers (Massnahme 2) sowie die straflose Selbstanzeige (Massnahme 3). Zudem soll eine neue Verfahrensvorschrift im Zusammenhang mit Erbfällen geschaffen werden.

8 Vernehmlassungsvorlage, S. 12 Ziff. 41.

### 3.1 Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser

Im Gegensatz zum Hinterziehungsverfahren<sup>9</sup> kann ein hängiges Nachsteuerverfahren beim Tod einer steuerpflichtigen Person auch gegenüber deren Erben weitergeführt werden. Beim Entdecken von Nachsteuergründen nach dem Ableben einer steuerpflichtigen Person kann ein Nachsteuerverfahren auch noch gegen deren Erben angehoben werden (Art. 153 Abs. 2 DBG)<sup>10</sup>. Nachsteuer- und Verzugszinsforderungen können erhebliche Beträge ausmachen. Erben können deshalb versucht sein, die bisher durch den Erblasser mit Erfolg verheimlichten Vermögenswerte weiterhin vor dem Fiskus zu verbergen, womit sie sich allerdings selbst in die Illegalität begeben, und zwar in mehrfacher Hinsicht: Gemäss Art. 178 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG wegen Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren, ferner durch künftige Hinterziehung des ererbten Vermögens und der Erträge daraus (Art. 175 Abs. 1 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG). Auf Grund der Steuersukzession (Art. 12 DBG und analoge kantonale Bestimmungen) ist zudem denkbar, dass die

Erben eine Steuerhinterziehung im Rahmen noch nicht abgeschlossener Veranlagungen des Erblassers begehen.

Der Bundesrat will auf die Erhebung der Nachsteuer in Erbfällen nicht gänzlich verzichten, den Erben jedoch mit einer Reduktion derselben die spontane Deklaration von bisher durch den Erblasser nicht versteuerten Werten erleichtern. Dabei stellt er verschiedene Varianten zur Diskussion.

*Variante 1* sieht eine pauschale Nachsteuer als festen Prozentsatz des neu deklarierten Vermögens vor. Auf Bundesebene wird ein leicht progressiver Tarif von 1,5 bis 2,5 % vorgesehen. Wegen der Tarifhoheit der Kantone darf der Bund in deren Bereich keinen Steuersatz vorsehen<sup>11</sup>.

*Variante 2* sieht eine exakte Nachsteuerberechnung samt Erhebung der Verzugszinsen vor, jedoch begrenzt auf die letzten drei Jahre vor dem Todesfall<sup>12</sup>.

Bei *Variante 3* wird für das vor dem Todesjahr abgelauene Steuerjahr eine ordentliche Veranlagung oder allenfalls eine Nachsteuerveranlagung durchgeführt. Für die früheren Steuerperioden dient als Bemessungsgrundlage

9 Vgl. dazu die Entscheide des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) vom 29.8.1997, in ASA 66 (1997/98) S. 570; ferner unten, Abschn. 5.2.

10 Das StHG kennt keine analoge Vorschrift. Die Bestimmung hat dennoch Eingang in kantonale Steuergesetze gefunden.

11 **Art. 153a VE DBG** (Pauschale Nachsteuer für Erben):

<sup>1</sup> Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines Verfahrens zur pauschalen Nachbesteuerung verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

<sup>2</sup> Die pauschale Nachsteuer wird als Prozentsatz des Vermögens berechnet, das der Steuerbehörde beim Tod des Steuerpflichtigen nicht bekannt war und im Inventar verzeichnet ist.

<sup>3</sup> Für die Vermögensanteile gelten folgende Ansätze:

- Bis 100 000 Franken: 1,5 Prozent;
- von 100 001 bis 300 000 Franken: 2 Prozent;
- ab 300 001 Franken: 2,5 Prozent.

<sup>4</sup> Steuerbeträge unter 25 Franken werden nicht erhoben.

<sup>5</sup> Die Haftung für die Nachsteuer richtet sich nach Artikel 12.

<sup>6</sup> Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

**Art. 53a VE StHG** (Pauschale Nachsteuer für Erben):

<sup>1</sup> Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines Verfahrens zur pauschalen Nachbesteuerung verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

<sup>2</sup> Die pauschale Nachsteuer wird als fixer oder progressiver Prozentsatz des Vermögens erhoben, das der Steuerbehörde

beim Tod des Steuerpflichtigen nicht bekannt war und im Inventar verzeichnet ist.

<sup>3</sup> Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

12 **Art. 153a VE DBG** (Verkürzte Nachbesteuerung für Erben):

<sup>1</sup> Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben eine verkürzte Nachbesteuerung verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

<sup>2</sup> Die Nachsteuer wird nur für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelauenen Steuerperioden nach den Vorschriften der ordentlichen Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert.

<sup>3</sup> Steuerbeträge unter 25 Franken werden nicht erhoben.

<sup>4</sup> Die Haftung für die Nachsteuer richtet sich nach Artikel 12.

<sup>5</sup> Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

**Art. 53a VE StHG** (Verkürztes Nachsteuerverfahren für Erben):

<sup>1</sup> Wird das Verfahren nach dem Tod des Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines verkürzten Nachsteuerverfahrens verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

<sup>2</sup> Die Nachsteuer wird nur für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelauenen Steuerperioden nach den Vorschriften der ordentlichen Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert.

<sup>3</sup> Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

ein pauschaler Satz von 15 % des neu deklarierten Vermögens. Auf die so errechnete Bemessungsgrundlage findet der Einkommenssteuersatz der letzten Steuerperiode vor dem Todestag des Erblassers Anwendung. Die kantonalen Vermögenssteuern wären damit ebenfalls abgegolten. Für die direkte Bundessteuer ist zudem ein Mindeststeuersatz von 5 % vorgesehen<sup>13</sup>.

### 3.2 Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung

Art. 179 DBG und Art. 57 Abs. 3 StHG sehen die Haftung der Erben für rechtskräftige Hinterziehungsbussen des Erblassers und darüber hinaus eine eigentümliche verfahrensrechtliche Nachfolge der Erben vor. Gemäss Massnahme 2 werden diese Bestimmungen ersatzlos gestrichen.

### 3.3 Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige

Gemäss Art. 175 Abs. 3 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG wird schon heute bei Selbstanzeige die Hinterziehungsbusse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermäs-

sigt, wobei Art. 56 Abs. 1 StHG als Kann-Vorschrift ausgestaltet ist.

Neu wird völlige Straffreiheit vorgeschlagen, wenn die steuerpflichtige Person die Steuerhinterziehung anzeigt, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist. Darüber hinaus soll auf die Erhebung des Verzugszinses auf den hinterzogenen Steuern verzichtet werden<sup>14</sup>.

### 3.4 Weitere Vorschläge des Bundesrates

Hat eine Erbengemeinschaft keinen Vertreter in der Schweiz, so sollen neu die Verfügungen und Entscheide, welche eine Steuerbehörde einem Erben oder seinem Vertreter in der Schweiz eröffnet, Wirkung für alle Erben zeitigen, die ihren Wohnsitz im Ausland haben und in der Schweiz keinen Vertreter bestellt und auch kein Zustelldomizil bezeichnet haben. Gleichermassen sollen solche Verfügungen und Entscheide Wirkungen für diejenigen Erben entfalten, deren Wohnsitz der Steuerbehörde nicht bekannt ist (Art. 116 Abs. 3 VE DBG). Mangels näherer Regelung der Stellung der Erben im StHG findet sich keine analoge Bestimmung für das StHG in der Vernehmlassungsvorlage<sup>15</sup>.

13 **Art. 153a VE DBG** (Vereinfachtes Nachsteuerverfahren für Erben):

<sup>1</sup> Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines vereinfachten Verfahrens verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

<sup>2</sup> Die vereinfachte Nachsteuer umfasst:

- Für die vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerperiode die ordentliche Nachsteuer nach Artikel 151 und 153 Absatz 3 dieses Gesetzes samt Verzugszins und
- für die weiter zurückliegenden Steuerperioden eine pauschale Nachsteuer. Dabei werden 15 % des in der dem Todesjahr vorangegangenen Steuerperiode nicht deklarierten Vermögens zu dem Satz besteuert, der auf das in dieser Periode erzielte steuerbare Einkommen des Erblassers anwendbar ist, mindestens aber zu einem Satz von 5 %. Im Übrigen richtet sich der Steuersatz nach dem für den Erblasser gültigen Tarif. Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt.

<sup>3</sup> Steuerbeträge unter 25 Franken werden nicht erhoben.

<sup>4</sup> Die Haftung für die Nachsteuer richtet sich nach Artikel 12.

<sup>5</sup> Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

**Art. 53a VE StHG** (Vereinfachtes Nachsteuerverfahren für Erben):

<sup>1</sup> Wird das Verfahren nach dem Tod des Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines vereinfachten Verfahrens verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

<sup>2</sup> Die vereinfachte Nachsteuer umfasst:

- Für die vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerperiode die ordentliche Nachsteuer nach Artikel 53 dieses Gesetzes samt Verzugszins und
- für die weiter zurückliegenden Steuerperioden eine pauschale Nachsteuer. Dabei werden 15 % des in der dem Todesjahr vorangegangenen Steuerperiode nicht deklarierten Vermögens zu dem Satz besteuert, der auf das in dieser Periode erzielte steuerbare Einkommen des Erblassers anwendbar ist. Im Übrigen richtet sich der Steuersatz nach dem für den Erblasser gültigen Tarif. Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt.

<sup>3</sup> Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

14 **Art. 151 VE DBG** (Sachüberschrift und Abs. 3):  
Ordentliche Nachsteuer

<sup>3</sup> Erstattet ein Steuerpflichtiger Selbstanzeige nach Artikel 175 Absatz 3, so wird die Nachsteuer ohne Zins eingefordert.

**Art. 175 Abs. 3 VE DBG:**

<sup>3</sup> Zeigt der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung an, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist, so wird keine Busse erhoben.

**Art. 53 VE StHG** (Sachüberschrift und Abs. 1<sup>bis</sup>):  
Ordentliche Nachsteuer

<sup>1bis</sup> Erstattet ein Steuerpflichtiger Selbstanzeige im Sinne von Artikel 56 Absatz 1, so wird auf der Nachsteuer kein Zins erhoben.

**Art. 56 Abs. 1 VE StHG:**

... die einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; bei Selbstanzeige wird keine Busse erhoben.

15 **Art. 116 Abs. 3 VE DBG:**

<sup>3</sup> Hat eine Erbengemeinschaft keinen Vertreter in der Schweiz, so haben die Verfügungen und Entscheide, welche die Steuerbehörde einem Erben oder seinem Vertreter in der Schweiz eröffnet, Wirkung für alle Miterben:

- die ihren Wohnsitz im Ausland haben und in der Schweiz weder einen Vertreter noch ein Zustellungsdomizil haben;
- deren Wohnsitz der Steuerbehörde nicht bekannt ist.

### 3.5 Übergangsbestimmungen

Die Vernehmlassungsvorlage enthält eine Übergangsbestimmung zur Neuregelung der Nachbesteuerung im Erbfall. Diese soll Anwendung finden auf Erbgänge, die nach dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen eröffnet werden. Bei der Variante der pauschalen Nachsteuer für Erben wird im DBG die Inkraftsetzung auf zwei Jahre nach Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen der Vorlage hinausgeschoben. Faktisch soll damit ein gleichzeitiges Wirksamwerden mit den analogen kantonalen Bestimmungen ermöglicht werden.

## 4 Erweiterung des Vernehmlassungsverfahrens durch die Rechtskommission des Ständerates

Die Rechtskommission des Ständerates hat von den durch den Bundesrat in die Vernehmlassung geschickten Vorschlägen Kenntnis genommen und beschlossen, sich diesem Vernehmlassungsverfahren anzuschliessen. Die RK-S macht keine eigenen Vorschläge, hingegen stellt sie Fragen bezüglich einer allgemeinen Steueramnestie, allenfalls verbunden mit einer pauschalen Nachsteuererhebung. Sie will damit die Koordination mit den Arbeiten des Parlamentes sicherstellen.

## 5 Würdigung der Vorschläge

Der Bundesrat war in den letzten Jahren generell zurückhaltend bezüglich einer Steueramnestie. So erstaunt es nicht, dass er sich heute mit amnestieähnlichen Vorschlägen im weiteren Sinn begnügt. Im Gegensatz zur (relativen) Einmaligkeit einer Steueramnestie handelt es sich dabei um Massnahmen, die ins ordentliche Recht eingefügt würden, also grundsätzlich zeitlich unbegrenzte Wirkung hätten. Es ist denkbar, dass er dadurch versucht, der Amnestieproblematik die Spitze zu brechen, und hofft, die seit Jahren anhaltende Amnestiediskussion damit zu beenden.

Indem die RK-S auf den fahrenden Zug aufgesprungen ist, wird die Diskussion erneut umfassend lanciert. Der Fächer der theoretisch denkbaren Varianten bleibt voll geöffnet. Einigkeit scheint im Moment lediglich darüber zu herrschen, dass eine Nulllösung nicht möglich ist.

Vorerst sollen die Vorschläge des Bundesrates aus steuerlicher Sicht untersucht werden. Anschliessend wird versucht, aus den dazu gefundenen Erkenntnissen Gedanken auf die allgemeine Amnestie zu übertragen.

### 5.1 Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser

#### 5.1.1 Vorbild Tessiner Erbenamnestie

Sämtliche Varianten dieser Massnahme wurden zweifellos durch die Regelung des Kantons Tessin inspiriert, auch wenn sie deutlich weniger weit gehen. Das Tessiner Steuergesetz sah bis zum Jahr 2000 einen vollständigen Verzicht auf die Erhebung der Nachsteuer (und auf die Haftung der Erben für Bussen des Erblassers<sup>16</sup>) bezüglich der direkten Steuer vor, wenn die Erben ein vollständiges Inventar über das Vermögen des Erblassers einreichten<sup>17</sup>. Die derart offen gelegten hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile durften auch nicht in den noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen des Erblassers aufgerechnet werden<sup>18</sup>. Gemäss Praxis hafteten die Erben für die Nachsteuern dann, wenn das Nachsteuerverfahren zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig abgeschlossen oder auch nur eingeleitet worden war.

Vertreter des Kantons Tessin bezeichnen die Erfahrungen mit dieser seit 1.1.1977 existierenden Regelung als positiv, was sich auch in den oben erwähnten Vorstössen des Kantons Tessin und von Politikern aus diesem Kanton manifestiert. In den Jahren 1993 bis 1998 wurde die Erbenamnestie insgesamt 492 mal genutzt, und es wurde ein Vermögen von total Fr. 370 Mio. zu Tage gefördert<sup>19</sup>.

Mit dem Ablauf der Umsetzungsfrist des StHG sah sich der Kanton Tessin gezwungen, auf diese sog. Erbenamnestie wegen StHG-Widrigkeit per 1.1.2001 zu verzichten.

#### 5.1.2 Ansatz als solcher

Der Ansatz der Erbenamnestie hat etwas Überzeugendes an sich. Gewissermassen einmal im Leben (genauer: nach dem Ableben) einer steuerpflichtigen Person besteht die Möglichkeit, «reinen Tisch» zu machen. Da keine Straf- und Schuldvorwürfe im Raum stehen, fällt das Zusammenwirken mit den Steuerbehörden den Steuer-sukzessoren wesentlich leichter. Setzt man – wie dies sowohl die Tessiner Regelung wie auch die Vorschläge des Bundesrates tun – voraus, dass die Offenlegung durch

16 Art. 262 Abs. 3 aLT (alt Legge Tributaria).

17 Art. 236 Abs. 3 aLT.

18 Art. 236 Abs. 3 zweiter Satz aLT.

19 Teilbericht Nr. 5016a der Steuerkommission des Grossen Rates vom 5.12.2000.

die Erben zusätzlich eines finanziellen Anreizes in Form des vollständigen oder zumindest teilweisen Verzichts auf die Nachsteuererhebung (und des Zinses auf den bisher zu Unrecht nicht erhobenen Steuern<sup>20</sup>) bedarf, so stellt sich die Frage, wo die kritische Grösse liegt, bei der dieser Anreiz nicht mehr besteht. Es bestehen dazu soweit ersichtlich keine Untersuchungen.

Einem Hinweis auf Seite 33 Ziff. 93 der Vernehmlassungsvorlage ist zu entnehmen, dass der Bundesrat offenbar von einer Zielgrösse für die Nachsteuer von rund einem Drittel der effektiv geschuldeten Nachsteuer ausgeht, dies jedenfalls für die Varianten 2 und 3. Auf Grund der starken Pauschalierung in Variante 1 und der Tariffreiheit der Kantone sind diesbezügliche Aussagen zu dieser Variante noch schwieriger als zu den beiden anderen Varianten. Zu den Belastungen bei den einzelnen Varianten soll weiter unten näher eingegangen werden. An dieser Stelle genügt der Hinweis, dass gemäss der Vernehmlassungsvorlage erwartet wird, dass die Zahl der «amnestierenden» Erben von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängig ist.

### 5.1.3 Gesetzeswortlaut

#### 5.1.3.1 Allen Varianten gemeinsamer Wortlaut

Art. 153a VE DBG und ebenso Art. 53a VE StHG gemäss Variante 1 sehen das erleichterte Nachsteuerverfahren nur für Erben einer auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen Person vor. Gemäss den Ausführungen in der Vernehmlassungsvorlage<sup>21</sup> ist die Erbenhaftung nach geltendem Recht nur für Erben eines unbeschränkt steuerpflichtigen Erblassers vorgesehen. Dem Wortlaut von Art. 12 und auch von Art. 151 ff. DBG kann keine derartige Einschränkung entnommen werden. Offenbar wird in der Vernehmlassungsvorlage davon ausgegangen, dass ausserhalb der Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit faktisch keine Fälle denkbar sind<sup>22</sup>. Dies ist zu bezweifeln. So kann z. B. die ungenügende Deklaration von Auslandsvermögen durch eine steuerpflichtige Person, die Eigentümerin einer mit Hypotheken belasteten Liegenschaft in der Schweiz ist, zu Nachsteuern führen. Auf die einschränkende Formulierung sollte verzichtet werden und eine Formulierung analog derjenigen gemäss dem Vorentwurf für das StHG betreffend die Varianten 2 und 3 gewählt werden.

Der Gesetzeswortlaut impliziert, dass die Behörden bereits Kenntnis von Nachsteuergründen haben und dass gestützt darauf den Erben die Möglichkeit der erleichter-

ten Nachbesteuerung gewährt wird. Oft ist es jedoch so, dass die Erben nach dem Todesfall vor der Steuerbehörde Kenntnis von Hinterziehungen des Erblassers erhalten. Es dürfte klar sein, dass auch dieser Fall (der eigentliche «Standardfall») vom Gesetzeswortlaut erfasst wird.

Als Umkehrschluss ist dem Wortlaut zudem zu entnehmen, dass die erleichterte Nachbesteuerung für Erben ausgeschlossen ist, wenn ein Nachsteuerverfahren zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig abgeschlossen wurde. Hat jedoch ein Nachsteuerverfahren nicht alle unversteuerten Faktoren zu Tage gebracht, so können die Erben laut dem Kommentar in der Vernehmlassungsvorlage für diese zusätzlichen Faktoren die erleichterte Nachbesteuerung verlangen.<sup>23</sup>

Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist zu folgern, dass es für die Erben nicht nachteilig ist, wenn nicht sämtliches Nachlassvermögen Eingang ins Inventar findet, sofern sie die Behörden vorbehaltlos unterstützt haben. Erhalten die Erben nachträglich Kenntnis von Vermögenswerten, so besteht jedoch die Meldepflicht gemäss Art. 157 Abs. 3 DBG.

Gemäss Tessiner Praxis hafteten die Erben voll für die Nachsteuern, wenn das Nachsteuerverfahren zu Lebzeiten des Erblassers bereits eingeleitet worden war. Der Gesetzeswortlaut der Vernehmlassungsvorlage ist diesbezüglich liberaler und gewährt die Erleichterung für Erben auch in diesem Fall<sup>24</sup>. Damit entfallen die unter Umständen heiklen Diskussionen, was der Steuerbehörde bereits bekannt war und was nicht.

Im Bereich des StHG ist die Regelung nicht konsistent mit der fehlenden Bestimmung analog zu Art. 12 DBG. Dennoch ist es richtig, die vorgeschlagene Massnahme auch im StHG vorzusehen, damit diese auch für das kantonale Recht zwingend gilt. Es stellt sich die Frage, ob nicht eine umfassende Normierung der Erbenstellung als solcher im StHG angezeigt wäre.

Die Vernehmlassungsvorlage schweigt sich darüber aus, wie es sich verhält, wenn eine oder mehrere Steuerperioden noch offen sind. Dies ist grundsätzlich konsequent, da das Nachsteuerverfahren nur rechtskräftige Veranlagungen betreffen kann. Die neu deklarierten Faktoren wären deshalb in den noch offenen Veranlagungen zu berücksichtigen. Nichts dagegen einzuwenden ist hinsichtlich der unterjährigen Steuerperiode vor dem Todestag. Daneben kann die Regelung jedoch zu unbilligen

20 Der Verzugszins macht in aller Regel einen nicht zu vernachlässigenden Posten aus.

21 Vernehmlassungsvorlage, S. 14 f. Ziff. 52 und S. 25 f. Ziff. 831.

22 Vernehmlassungsvorlage, S. 14 f. Ziff. 52.

23 Vernehmlassungsvorlage, S. 27 Ziff. 835.

24 Vorbehalt: Vgl. unten, Abschn. 5.1.3.2.

Ergebnissen führen, wenn mehrere Steuerperioden noch nicht rechtskräftig veranlagt sind. Deutlich manifestiert sich dies bei den Varianten 1 und 3, wo mit Pauschalen gearbeitet wird. Ausgehend vom Prinzip der Pauschalierung müssten mit der Pauschale die neu aufgedeckten Faktoren auch in den noch offenen Steuerperioden abgegolten sein. Bei Variante 2 ist das Problem weniger akut, weil hier ohnehin die letzten drei Jahre vor dem Todesfall unter Einbezug der neuen Faktoren genau berechnet werden. Falls Steuerperioden noch weiter zurück offen wären, sollte nach der hier vertretenen Auffassung auf den Einbezug der neuen Faktoren auch hier verzichtet werden. Gemäss der Tessiner Regelung durften die neu deklarierten Faktoren in den noch offenen Perioden nicht berücksichtigt werden<sup>25</sup>.

### 5.1.3.2 Nachsteuerregelung gemäss Variante 1

Wie erwähnt, wird die Nachsteuer pauschal als Prozentsatz des Vermögens berechnet, *das der Steuerbehörde*

	Neu entdecktes Vermögen in Fr.	Effektive Nachsteuer + Zinsen in Fr. (Eink. + Verm.)	Pauschale Nachsteuer in Fr. (in Klammern: inkl. Gemeinde und Kanton [Annahme])
Beispiel 1	33 000	2 257	495 (1 485)
Beispiel 2	100 000	7 605	1 500 (4 500)
Beispiel 3	254 000	76 567	5 080 (15 240)
Beispiel 4	270 000	40 969	5 400 (16 200)
Beispiel 5	520 000	87 718	13 000 (39 000)
Beispiel 6	750 000	57 384	18 750 (56 250)
Beispiel 7	1 500 000	609 986	37 500 (112 500)

Da die Beispiele aus verschiedenen Kantonen stammen und da die zahlenmässigen Hintergründe der Fälle nicht bekannt sind, können keine präzisen Schlüsse gezogen werden. Deren Darstellung illustriert aber immerhin, dass die letztlich erlittene Belastung im Vergleich zur «normalen» Nachsteuerbelastung bei genauer Berechnung fast völlig vom Zufall abhängt. Dabei fällt das Ergebnis aus der Sicht der Erben bei den folgenden Konstellationen besonders ungünstig aus:

- Hohes der Nachbesteuerung unterliegendes Vermögen im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers bei tiefen effektiven Nachsteuerfaktoren;
- keine oder jedenfalls minimale Vermögenserträge.

Bei Umkehr dieser Annahmen profitieren die Erben entsprechend.

Unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit schneidet diese Variante schlecht ab. Zufolge der kantonalen Tarifauto-

*beim Tod des Steuerpflichtigen nicht bekannt war und im Inventar verzeichnet ist.* Diese Formulierung gemäss Abs. 2 des Gesetzesvorschlages steht im Widerspruch zum liberaleren Wortlaut gemäss dessen Abs. 1<sup>26</sup>. In den beiden andern Varianten fehlt eine solche Einschränkung, so dass anzunehmen ist, diese sei auch bei Variante 1 nicht gewollt. Der Gesetzestext müsste nachgebessert werden.

Inhaltlich hat diese Variante den grossen Vorteil der Einfachheit für sich. Der Verwaltungsaufwand ist sehr bescheiden. Ein klarer Nachteil – wie so oft bei Pauschallösungen – sind die möglichen erheblichen Verzerrungen im Einzelfall. Dies zeigt sich schon anhand von sieben Fällen, die in der Vernehmlassungsvorlage dargestellt werden. Dabei wird unterstellt, die Kantone würden für ihre Steuern die doppelten Pauschalsätze der in der Vorlage vorgeschlagenen Sätze für die direkte Bundessteuer vorsehen.<sup>27</sup>

nomie ist zudem mit unterschiedlichen Belastungen bei den Kantonssteuern zu rechnen. Mit Blick auf das interkantonale Verhältnis müsste definiert werden, durch welchen Kanton (und nach welchem Recht) die pauschale Nachsteuer zu erheben wäre.

### 5.1.3.3 Nachsteuerregelung gemäss Variante 2

Bei dieser Variante wird die Nachsteuer samt Verzugszinsen nach bekanntem Muster erhoben, jedoch begrenzt auf die drei letzten Jahre vor dem Todesfall. Auch zu dieser Variante enthält die Vernehmlassungsvorlage Modellrechnungen. Es wird dabei angenommen, während zehn Jahren sei ein bestimmter Betrag hinterzogen worden, und die Erträge daraus hätten jährlich 3,5 % betragen, wobei die Erträge zum hinterzogenen Kapital geschlagen werden.<sup>28</sup>

25 Vgl. oben, Abschn. 5.1.1.

26 Vgl. dazu oben, Abschn. 5.1.3.1.

27 Vernehmlassungsvorlage, S. 29 Ziff. 91.

28 Vernehmlassungsvorlage, S. 30 Ziff. 92.



Am Ende des Jahres nicht deklariertes Vermögen	Annahme 1	Annahme 2	Annahme 3	Annahme 4
Beginn	50 000	100 000	200 000	500 000
1	51 750	103 500	207 000	517 500
2	53 561	107 123	214 245	535 613
3	55 436	110 872	221 744	554 359
4	57 376	114 752	229 505	573 762
5	59 384	118 769	237 537	593 843
6	61 463	122 926	245 851	614 628
7	63 614	127 228	254 456	636 140
8	65 840	131 661	263 362	658 405
9	68 145	136 290	272 579	681 449
<b>10</b>	<b>70 530</b>	<b>141 060</b>	<b>282 120</b>	<b>705 299</b>
In 10 Jahren nicht deklariertes Einkommen	20 530	41 060	82 120	205 299

Daraus ergeben sich die folgenden Vergleichsberechnungen:<sup>29</sup>

		Zug (Kanton und Hauptort) und Bund		Zürich (Kanton und Hauptort) und Bund	
Deklariertes Einkommen / Vermögen	Nicht deklariertes Vermögen vor 10 Jahren	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Nachsteuer und Verzugszinsen für die letzten 3 Jahre	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Nachsteuer und Verzugszinsen für die letzten 3 Jahre
48 000 / 100 000	50 000	3 215	995	5 274	1 591
	100 000	8 083	3 112	10 620	3 211
	200 000	18 696	5 581	22 480	6 933
	500 000	48 546	14 951	64 286	19 840
100 000 / 200 000	50 000	5 346	1 618	8 004	2 387
	100 000	11 071	3 338	16 508	5 011
	200 000	23 013	6 985	33 937	10 242
	500 000	64 250	19 724	91 386	27 844
200 000 / 1 000 000	50 000	7 826	2 352	11 760	3 511
	100 000	15 715	4 731	23 363	7 049
	200 000	31 509	9 477	48 739	14 781
	500 000	78 889	23 727	126 969	38 311

Die Aufstellung macht deutlich, dass die Zielgrösse von einem Drittel der ordentlich berechneten Nachsteuer in etwa erreicht wird. Diese Variante ist etwas aufwendiger, kommt jedoch der Realität zweifellos wesentlich näher als die Variante 1 und befriedigt unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit eher. Auch hier können sich jedoch Verzerrungen zu Gunsten oder zu Ungunsten der Erben ergeben, wenn die Faktoren in der verkürzten Nachsteuerperiode und in der ordentlichen, vollen Nachsteuerperiode stark unterschiedlich sind.

#### 5.1.3.4 Nachsteuerregelung gemäss Variante 3

Auch diese Variante enthält eine massgebliche pauschale Komponente, indem nur das vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerjahr exakt berechnet wird. Daraus ergibt sich zugleich der Steuersatz für den pauschalierten Teil der Nachsteuer. Die pauschale Bemessungsbasis bilden 15 % des neu deklarierten Vermögens.

Für die direkte Bundessteuer wird ein Mindeststeuersatz angegeben. Eine solche Regelung fehlt (naturgemäss) in

29 Vernehmlassungsvorlage, S. 32 Ziff. 92. Dort werden ebenfalls die Berechnungen für die Kantone Bern und Jura darge-

stellt. Hier wird aus Platzgründen darauf verzichtet. Am Gesamtbild ändert sich nichts Grundlegendes.

der analogen Bestimmung des StHG. Es wird nur gesagt, es sei der für den Erblasser massgebende Steuersatz anzuwenden. Es stellt sich daher die Frage, ob diese Regelung abschliessend ist und die Kantone unter diesen Umständen noch einen Mindestsatz vorsehen dürfen.

Grundsätzlich sind die Kantone bezüglich der Tarife autonom, weshalb ihnen eine entsprechende Regelungskompetenz zusteht.

Die Vernehmlassungsvorlage enthält Modellrechnungen, basierend auf denselben Zahlen wie in Variante 2.<sup>30</sup>

		Zug (Kanton und Hauptort) und Bund		Zürich (Kanton und Hauptort) und Bund	
Deklariertes Einkommen / Vermögen	Nicht deklariertes Vermögen vor 10 Jahren	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Vereinfachte Nachsteuer	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Vereinfachte Nachsteuer
48 000 / 100 000	50 000	3 215	1 082	5 274	1 544
	100 000	8 083	2 718	10 620	3 174
	200 000	18 696	5 380	22 480	6 836
	500 000	48 546	14 717	64 286	20 049
100 000 / 200 000	50 000	5 346	1 967	8 004	2 395
	100 000	11 071	3 979	16 508	4 929
	200 000	23 013	8 169	33 937	10 175
	500 000	64 250	21 740	91 386	27 921
200 000 / 1 000 000	50 000	7 826	2 798	11 760	3 585
	100 000	15 715	5 597	3 363	7 209
	200 000	31 509	11 203	48 739	14 815
	500 000	78 889	28 117	126 969	38 495

Die Zielgrösse von einem Drittel der ordentlich berechneten Nachsteuer wird auch hier in etwa erreicht. Auch diese Variante ist offensichtlich mit grossen Zufälligkeiten behaftet. Verzerrungen ergeben sich insbesondere dann, wenn der verwendete Steuersatz für die Nachsteuerperiode nicht repräsentativ ist. Weitere Verzerrungen ergeben sich analog zu Variante 1. Es kann auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden<sup>31</sup>.

#### 5.1.4 Erfasste Steuern

Gegenstand der erleichterten Nachbesteuerung sind die gemäss DBG und StHG erhobenen Einkommenssteuern, ferner die gemäss StHG von den Kantonen zu erhebenden Grundstückgewinnsteuern sowie Vermögenssteuern.

#### 5.1.5 Nicht erfasste Steuern und Abgaben

Nicht unter den Regelungsbereich von DBG und StHG fallen die übrigen Steuern und Abgaben. Ob sich für die Erben aus allfälligen Nichtdeklarationen des Erblassers weitere Folgen ergeben, ist somit anhand der weiteren in Frage stehenden Gesetze zu prüfen.

Im Unternehmensbereich fallen insbesondere die Mehr-

wertsteuer und die AHV/IV/EO in Betracht. Zu denken ist auch an den Wehrpflichtersatz.

Auf kantonaler Ebene können insbesondere die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Handänderungssteuer betroffen sein.

Ferner ist nicht zu vergessen, dass etliche Leistungen des Gemeinwesens an die Steuererklärung anknüpfen, so z. B. die Verbilligung von Krankenkassenprämien.

Es ist letztlich eine politische Frage, wie weit die Erben von Nachforderungen und Rückleistungspflichten befreit werden sollen. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist jedoch zu fordern, dass zumindest dort, wo sich eine Nichtdeklaration zwangsläufig auf andere Abgaben auswirkt, eine Koordination schon beim Erlass der amnestieähnlichen Massnahmen erfolgt. Es liegt zudem auf der Hand, dass eine spontane Meldung der Erben dann nicht zu erwarten ist, wenn erhebliche Nachzahlungen ausserhalb des Bereichs des DBG und des StHG zu gewärtigen sind und daher die «Schmerzgrenze» aus der Sicht der Erben überschritten ist<sup>32</sup>.

Koordinationsbedarf ergibt sich regelmässig beim Wehrpflichtersatz<sup>33</sup> und im Bereich des Geschäftsvermögens. Verbucht ein Selbständigerwerbender einen Umsatz

30 Vernehmlassungsvorlage, S. 35 Ziff. 93.

31 Oben, Abschn. 5.1.3.2.

32 Vgl. dazu oben, Abschn. 5.1.2.

33 Art. 11 des BG über den Wehrpflichtersatz (WPEG, SR 661) geht vom steuerpflichtigen Reineinkommen aus.

nicht, so hat dies zwangsläufig Auswirkungen auf die Einkommenssteuern, auf die AHV/IV/EO-Beiträge<sup>34</sup> und bei Mehrwertsteuerpflichtigen auf die Mehrwertsteuer. Art. 6 WPEG und ebenso Art. 30 MWSTG halten die Nachfolge der Erben in die Abgabepflicht ausdrücklich fest, und auch Art. 43 AHVV sieht die Erbenhaftung vor. Wo das einschlägige Gesetz keine ausdrücklichen Bestimmungen enthält, stellt sich die Frage, ob eine Erbenhaftung gestützt auf Art. 560 ZGB<sup>35</sup> bestehe. Ob sich diese Bestimmung auf öffentlich-rechtliche Forderungen bezieht, ist umstritten<sup>36</sup>. Daher ist die Ergänzung der Vorlage durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung angezeigt. Allerdings ist eine Normierung für kantonale Abgaben wie die Erbschafts- und Schenkungssteuer oder die Handänderungssteuer durch ein Bundesgesetz nicht möglich.

Im Sinn eines Beispiels sei die Problematik anhand des AHVG illustriert. Grundsätzlich stellen die Ausgleichskassen bei der Festsetzung der Beiträge von Selbständigerwerbenden auf die Meldungen der Steuerbehörden ab<sup>37</sup>. Keine Probleme ergeben sich in der Regel dann, wenn rechtskräftige Veranlagungen vorliegen. Diese Fälle sind in Art. 23 Abs. 1 und 2 AHVV geregelt. Gemäss Art. 23 Abs. 3 AHVV gelten die Abs. 1 und 2 sinngemäss bei Nachsteuerverfahren. Die Nachzahlung der Beiträge erfolgt gestützt auf Art. 39 AHVV. Dabei sind die Verjährungsfristen gemäss Art. 16 AHVG zu beachten, wobei speziell auf die unter Umständen massive Verlängerung gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG im Falle eines Nachsteuerverfahrens hinzuweisen ist. Art. 23 Abs. 4 hält die Verbindlichkeit der Angaben der kantonalen Steuerbehörden für die Ausgleichskassen fest. Fehlen jedoch Meldungen der kantonalen Steuerbehörden, so haben die Ausgleichskassen die für die Beitragsfestsetzung massgebenden Faktoren gemäss Art. 23 Abs. 5 AHVV selber zu ermitteln. Gleiches gilt in der Praxis für ungenügende Steuermeldungen<sup>38</sup>. Es ist somit denkbar, dass die Ausgleichskassen die Grundlagen für

die Beitragsnachzahlung ermitteln und dass sich gestützt darauf erhebliche Forderungen gegenüber den Erben ergeben.

Erwähnt sei noch, dass im Rahmen der Steueramnestie 1969 auf die Nacherhebung von AHV-Beiträgen verzichtet wurde, obschon diesbezüglich keine gesetzliche Regelung bestand. Das Bundesamt für Sozialversicherung ging von einer «*automatischen Wirkung*» der Steueramnestie auf die Erhebung der AHV/IV/EO-Beiträge bei Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen aus: Es würden keine Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet. Die Ausgleichskassen würden «*daher für solche Einkommen keine Nachsteuermeldungen erhalten und auch keine Beiträge nachfordern müssen.*»<sup>39</sup> Dieser pragmatische Ansatz ist wohl vor dem Hintergrund der generell liberalen Handhabung der Steueramnestie 1969 zu sehen.

## 5.2 Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung

Die Streichung erfolgt wegen der Höchstpersönlichkeit der Strafe, wie sie im gemeinen Strafrecht unbestrittenmassen gilt. Art. 48 StGB<sup>40</sup> in der heute noch geltenden Fassung hält kurz und bündig fest: «*Stirbt der Verurteilte, so fällt die Busse weg.*»<sup>41</sup>

Die Massnahme ist zudem vor dem Hintergrund zweier gegen die Schweiz ergangener Entscheide des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) vom 29.8.1997<sup>42</sup> zu sehen. Der EGMR hat erkannt, die Durchführung von Hinterziehungsverfahren gegen Erben für durch den Erblasser begangene Steuerhinterziehungen verstosse gegen Art. 6 Abs. 2 der EMRK<sup>43</sup>.

Es bestand in der Doktrin Uneinigkeit darüber, ob diese Grundsätze dann keine Anwendung finden, wenn die Hinterziehungsbussen zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig geworden waren<sup>44</sup>. Die klare gesetzgeberische Stellungnahme ist deshalb zu begrüssen, zumal sich

34 Art. 9 Abs. 3 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) sowie Art. 23 Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101); Art. 3 Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20); Art. 26 f. Bundesgesetz über die Erwerbserwerbsordnung für Dienstleistende in Armee, Zivildienst und Zivildienst (EOG; SR 834.1).

35 Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210).

36 PETER LOCHER, DBG-Kommentar, N 1 zu Art. 12, mit Hinweis.

37 Vgl. Art. 9 AHVG, insbes. Abs. 3, und Art. 23 AHVV.

38 Gemäss Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherung über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen (WSN) ist die Ausgleichskasse bei einer unbrauchbaren (Rz 1191) oder einer unvollständigen (Rz 1189

und 1241) Steuermeldung nicht an die Zahlen der Steuerverwaltung gebunden.

39 ZAK 1968 S. 441, zitiert nach Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV an die kantonalen Wehrsteuerverwaltungen vom 15.10.1968.

40 Schweizerisches Strafgesetzbuch (SR 311.0).

41 Vgl. auch BARBARA AMSLER/JÜRGEN SOLLBERGER, in Basler Kommentar StGB, N 3 zu Art. 48. Zum Entwurf 1998 im Rahmen der Revision des allgemeinen Teils des StGB vgl. DIESELBEN, N 6 ff. zu Art. 48 StGB.

42 EGMR vom 29.8.1997, in ASA 66 (1997/98) S. 570.

43 Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101).

44 Zur diesbezüglichen Diskussion vgl. ROMAN SIEBER, in StHG-Kommentar, N 13 ff. zu Art. 57 (mit weiteren Hinweisen).

verschiedene Steuerverwaltungen und zuweilen auch das Bundesgericht<sup>45</sup> mit der konsequenten Anwendung strafprozessualer Garantien im Steuerstrafverfahren noch immer schwer tun.

### 5.3 Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige

#### 5.3.1 Das Institut der straflosen Selbstanzeige

Es handelt sich dabei um kein Novum. So kennt bereits Art. 13 VStrR<sup>46</sup>, der auch für die Stempelabgaben, die Verrechnungssteuer und die Mehrwertsteuer Anwendung findet, die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige. In den Genuss der Straflosigkeit gelangt gemäss dieser Bestimmung jedoch nur, wer bisher noch nie wegen vorsätzlicher Widerhandlung der gleichen Art vom Institut der Selbstanzeige Gebrauch gemacht hat und zudem die Widerhandlung aus eigenem Antrieb anzeigt. Ferner wird die umfassende Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung und die Bezahlung der Steuer (samt Verzugszins) verlangt.

Bei den direkten Steuern soll gemäss Vernehmlassungsvorlage im Fall einer Selbstanzeige nicht bloss auf die Hinterziehungsbusse, sondern auch auf den Verzugszins verzichtet werden. Die Nachsteuer bliebe jedoch klarerweise vollumfänglich geschuldet.

#### 5.3.2 Gesetzeswortlaut

Die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige gemäss DBG und StHG bezieht sich nach dem klaren Wortlaut nur auf Steuerhinterziehungen. Dies ergibt sich auch aus der Stellung im Gesetz. Die Regelung befindet sich in Abs. 3 von Art. 175 DBG und Abs. 1 von Art. 56 StHG, also bei der vollendeten Steuerhinterziehung. Damit wird der Hinterziehungsversuch (Art. 176 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG) nicht explizit miterfasst. Nicht ausgeschlossen, aber keineswegs zwingend ist eine Auslegung, die beim Versuch faktisch ebenfalls zum Bussenverzicht führt, weil Art. 176 Abs. 2 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG für die Bussenbemessung an diejenige bei vollendeter Hinterziehung anknüpfen.

Klarerweise nicht erfasst werden die Übertretungen im Inventarverfahren (Art. 178 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG). Ebenso eindeutig entfaltet die Selbstanzeige kei-

ne Wirkung beim Steuerbetrug gemäss Art. 186 DBG und Art. 59 StHG.

Ausgenommen vom Anwendungsbereich sind auch die verschiedenen Teilnahmeformen gemäss Art. 177 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG. Der Text spricht ausdrücklich vom Steuerpflichtigen. In der Amnestiegesetzgebung von 1969 war dieser Punkt nicht geregelt. Der seinerzeitige Chef des Rechtsdienstes der Abteilung Wehrsteuer der ESTV vertrat damals die Auffassung, die Amnestiewirkungen müssten aus Billigkeitsüberlegungen auch bei allfälligen Teilnehmern eintreten<sup>47</sup>.

Diese Regelung ist unbefriedigend. Ein Grund für die Ungleichbehandlung der verschiedenen Steuerübertretungen ist nicht ersichtlich. Eine entsprechende Änderung des vorgeschlagenen Gesetzestextes ist angezeigt. Auch die Stellung der Teilnehmer wäre zu überdenken. Bezüglich Vergehen im Speziellen und den Straftatbeständen, die in andern Gesetzen geregelt sind, s. unten Abschn. 5.3.4.

Wünschenswert wäre auch eine Präzisierung der Formulierung «bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist». Mit der «Steuerbehörde» kann wohl nur die Veranlagungsbehörde gemeint sein. Sinnvoller wäre, auf den Kenntnisstand einer beliebigen (Steuer-)Behörde abzustellen, sofern eine Amtshilfe<sup>48</sup> zwischen dieser und den Veranlagungsbehörden gemäss DBG und StHG besteht. Es kann kaum Sinn der Regelung sein, dass einer steuerpflichtigen Person noch eine Selbstanzeige ermöglicht wird, falls sie mit ihrer eigenen Mitteilung an die Veranlagungsbehörde schneller ist als die (Steuer-)Behörde, die auf Unregelmässigkeiten stösst.

#### 5.3.3 Exkurs zum System des schweizerischen Steuerstrafrechts

Es sei in aller Kürze und ohne Detailausführungen daran erinnert, was eine Hinterziehung im Geschäftsbereich in strafrechtlicher Hinsicht bewirkt. Dabei kann auf den Ausführungen unter den vorstehenden Abschn. 5.1.4 und 5.1.5 aufgebaut werden. Es wird im nachfolgenden Beispiel angenommen, es liege ein nicht verbuchter Umsatz vor.

Ein buchführender<sup>49</sup> Einzelunternehmer hat sich für diese Tat wegen Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG für die direkte Bundessteuer und zusätzlich gemäss

45 Vgl. z. B. den BGE vom 4.11.2002, in StR 2003 S. 138.

46 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (SR 313.0).

47 FRITZ BANDERET, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie 1969, S. 81/84.

48 Vgl. z. B. Art. 111 und 112 DBG, Art. 39 StHG, Art. 54 MWSTG, Art. 36 VStG.

49 Es spielt im kaufmännischen Bereich keine Rolle, ob die Buchführung freiwillig erfolgt oder gestützt auf die Pflicht gemäss OR. Vgl. dazu ANDREAS DONATSCH, in StHG-Kommentar, N 24 zu Art. 59, mit Hinweisen; bezüglich Falschbeurkundung: BGE 125 IV 17.

Art. 56 StHG für die kantonalen Steuern zu verantworten, wobei das Verfahren in der Regel durch die Verwaltungsbehörden durchgeführt wird. Für Steuerhinterziehung ist eine Busse bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer vorgesehen.

Für dieselbe Tat wird durch die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden ein Verfahren wegen Steuerbetrugs gemäss Art. 186 DBG und Art. 59 StHG und eventuell Urkundenfälschung gemäss Art. 251 StGB<sup>50</sup> eingeleitet. Als Strafen sind für den Steuerbetrug Gefängnis oder Busse bis zu Fr. 30 000 vorgesehen. Für Urkundenfälschung wird der Täter mit Zuchthaus bis zu fünf Jahren oder mit Gefängnis bestraft.

Die Tat erfüllt auch den Vergehenstatbestand von Art. 87 AHVG<sup>51</sup>. Sofern nicht eine mit höherer Strafe bedrohte Tat gemäss StGB vorliegt, wird das Vergehen mit Gefängnis bis zu sechs Monaten oder mit Busse bis zu Fr. 30 000 bestraft.

Ist der Einzelunternehmer mehrwertsteuerpflichtig, so erfüllt er mit Blick auf diese Steuer zudem den Tatbestand des Abgabebetruges gemäss Art. 14 VStrR, der als Strafe Gefängnis bis zu einem Jahr oder Busse bis zu Fr. 30 000 vorsieht. Vorbehalten wird ein höherer Höchstbetrag der Busse gemäss dem einschlägigen Verwaltungsgesetz.

Bezahlt der Einzelunternehmer Wehrpflichtersatz, so sind die Art. 40 (Abgabebetrag) und 41 (Hinterziehung) WPEG zu beachten. Die beiden Bestimmungen finden – analog der Doppelspurigkeit gemäss DBG und StHG – nebeneinander Anwendung. Für die Hinterziehung beträgt die Höchststrafe des Dreifache der hinterzogenen Ersatzabgabe, bei Abgabebetrag droht Gefängnis oder Busse.

Der blosse Hinweis auf allfällige weitere Straffolgen bezüglich Leistungen des Gemeinwesens, die an die Steuererklärung anknüpfen, muss an dieser Stelle genügen.

Wird im vorliegenden Beispiel der Einzelunternehmer durch eine Aktiengesellschaft ersetzt, so entfallen die Bereiche AHV und Wehrpflichtersatz. Dafür spielt die Verrechnungssteuer eine Rolle, bei welcher vorliegend analog der Mehrwertsteuer Art. 14 VStrR relevant ist.

Bereits dieser grobe Überblick macht deutlich, mit welcher Flut von Verfahren und Strafen zu rechnen ist, wenn im Geschäftsbereich Steuerdelikte begangen werden. Zu erwähnen ist, dass die einzelnen Verfahren weitestgehend unabhängig voneinander und unbesehen der bereits ausgesprochenen oder noch zu verhängenden Strafen in den parallelen Verfahren ablaufen. Dies führt zu einer teilweise enormen Strafenkumulation. Es ist deshalb kein Zufall, dass Walter R. Pfund bereits im Jahr 1979<sup>52</sup> und erneut Urs R. Behnisch im Jahr 2002<sup>53</sup> von einem Gestrüpp des Steuerstrafrechts gesprochen haben<sup>54</sup>.

### 5.3.4 Der Vorschlag im Lichte des Systems des schweizerischen Steuerstrafrechts

Vereinfacht kann gesagt werden, dass dank der Regelung in Art. 13 VStrR bei einer Selbstanzeige Straffreiheit bei denjenigen Steuerdelikten, auf die das VStrR Anwendung findet, erreicht wird. Dies ist der Fall beim VStG und beim MWSTG (im Abgabebereich zudem auch bei Verstössen gegen die Stempelabgaben-, die Zoll- und die Alkoholgesetzgebung).

Keine Straffreiheit, sondern lediglich Berücksichtigung beim Strafmass auf Grund von Art. 63 ff. StGB, kann für den Steuerbetrug, für die Urkundenfälschung und weitere Vergehen (gemäss AHVG und WPEG) erwartet werden. Damit dürfte die vorgeschlagene Regelung im Geschäftsbereich totor Buchstabe bleiben. Die Erfahrung zeigt, dass Steuerpflichtige nur dann bereit sind, spontan reinen Tisch zu machen, wenn die Strafen überblickbar und finanziell tragbar sind und zudem die Delikte von den Steuerbehörden (und nicht von den Strafgerichten) verfolgt werden und kein Eintrag im Strafregister zu gewärtigen ist. Diese Bedingungen sind im Geschäftsbereich nicht erfüllt.

Da der Wehrpflichtersatz an die Steuererklärung anknüpft, ist eine Bestrafung auch bei blosser Hinterziehung, also auch im Privatbereich, unvermeidlich, wodurch die vorgeschlagene Massnahme auch in diesem Bereich unattraktiv wird.

Schliesslich darf nicht vergessen werden, dass auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuer die Kaufverträge der öffentlichen Beurkundung bedürfen, womit auch

50 Zur Konkurrenzproblematik vgl. BGE 122 IV 25, 117 IV 170 E 2a, 108 IV 27.

51 Und damit gleichzeitig denjenigen gemäss Art. 70 IVG und Art. 25 EOG, die auf die Strafbestimmungen des AHVG verweisen.

52 WALTER ROBERT PFUND, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuer-Strafrecht, S. 1.

53 URS R. BEHNISCH, Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, S. 77.

54 Eine Expertenkommission, die sich der Problematik annehmen wird, soll in diesen Tagen durch den Vorsteher des Eidg. Finanzdepartementes eingesetzt werden. Deren Ergebnisse dürfen mit Spannung erwartet werden (Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen [ESA]). Deren Präsident wird Herr lic.iur. Franz Marty, ehemaliger Finanzdirektor des Kantons Schwyz, sein).

hier der Bezug zum Urkundenstrafrecht besteht<sup>55</sup>. Dieser Punkt war in der Steueramnestie 1969 ebenfalls nicht erwähnt<sup>56</sup>, bedarf jedoch zwingend einer Regelung.

#### 5.4 Weitere Vorschläge

Art. 116 Abs. 3 DBG wird wegen den Schwierigkeiten in der Praxis vorgeschlagen<sup>57</sup>. Die betroffenen Erben werden gezwungen, sich so zu organisieren, dass sie rechtzeitig in den Besitz der Verfügungen gelangen. Heikel ist die Bestimmung dann, wenn nicht alle Erben bekannt sind. Jedenfalls dürften sich in der Praxis noch Fragen stellen.

#### 5.5 Weiterer Handlungsbedarf?

Die vorgeschlagenen Massnahmen tangieren im Rahmen der straflosen Selbstanzeige auch das Steuerstrafrecht. Eine Neuregelung und Koordination des gesamten Steuerstrafrechts ist dringend nötig, wie die Darlegungen unter den vorstehenden Abschn. 5.3.3 und 5.3.4 deutlich machen. Einige der Unklarheiten und Unstimmigkeiten der Vorlage haben ihre Wurzel in der (Un-)Ordnung des heutigen Systems des Steuerstrafrechts. Wie erwähnt, wurde eine Expertenkommission beauftragt, eine Gesamtschau in diesem Bereich zu erarbeiten. In diesem Rahmen wird zweifellos auch ein Problem, das mit der Revision des allgemeinen Teils des StGB<sup>58</sup> geschaffen wurde, angegangen werden. Allerdings besteht dafür schon heute dringender Handlungsbedarf:

Mit Bundesgesetzen vom 5.10.2001 und 22.3.2002<sup>59</sup> wurde das Verjährungsrecht im StGB neu geordnet. Dieses kann grob wie folgt skizziert werden: Es gibt keine relative und absolute Verjährung mehr, sondern nur noch eine Verjährungsfrist, die länger ist als die bisherige relative Verjährung. Die Verjährung kann nur noch bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens eintreten. Danach soll das Beschleunigungsgebot einer Ausufahrung Einhaltung gebieten. Das Hauptproblem für das Nebenstrafrecht ist die Anpassungsvorschrift in Art. 333 Abs. 5 StGB, die Gültigkeit bis zur Anpassung an die Revision

in den anderen Bundesgesetzen hat. Die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen<sup>60</sup> werden um die Hälfte, für Übertretungen<sup>61</sup> um das Doppelte der ordentlichen Dauer verlängert. Eine Unterbrechung oder ein Ruhen gibt es nicht mehr<sup>62</sup>. Die Verfolgungsverjährung kann nur noch bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens eintreten.<sup>63</sup>

Art. 333 Abs. 5 lit. b StGB bestimmt, dass die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, um die ordentliche Dauer verlängert werden. Unklar ist, ob mit der «ordentlichen» Dauer die bisherige Frist gemäss dem einschlägigen Gesetz, also gemäss DBG und StHG, oder die für Übertretungen übliche Dauer gemeint ist. Soweit ersichtlich, wurde das Problem für das Steuerrecht noch nirgends abgehandelt. Generell ist eine weitere Verlängerung der zehnjährigen Verjährungsfrist gemäss DBG und StHG nicht angezeigt; eine Verdoppelung würde den Bogen bei weitem überspannen. Schon mit der heutigen Verjährungsregelung gemäss DBG und StHG ergeben sich in der Praxis oft erhebliche praktische Schwierigkeiten, den Sachverhalt in weit zurückliegenden Jahren einigermaßen verlässlich festzustellen. Bei einer Verdoppelung würde das Problem nochmals erheblich verschärft. Auch im Vergleich zu den übrigen Verjährungsfristen im Strafrecht lässt sich eine Ausdehnung der Verjährung nicht rechtfertigen.

Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber bei erster sich bietender Gelegenheit ist dringend angezeigt.

## 6 Folgerungen für eine allfällige allgemeine Steueramnestie

Sollten sich das Parlament und der Souverän<sup>64</sup> für eine erneute allgemeine Steueramnestie entscheiden, so müssten dabei die unter den vorstehenden Abschn. 5.1.5 sowie 5.3.3 und 5.3.4 gemachten Überlegungen berücksichtigt werden. Andernfalls besteht das Risiko, dass et-

55 Zur Konkurrenzfrage bezüglich Steuerbetrugs und Erschleichens einer falschen Beurkundung gemäss Art. 253 StGB vgl. ANDREAS DONATSCH, in StHG-Kommentar, N 50 zu Art. 59.

56 FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, S. 385, 430 und 438.

57 Vernehmlassungsvorlage, S. 20 f. Ziff. 71; vgl. dazu auch MARTIN ZWEIFEL, in DBG-Kommentar, N 9 ff. zu Art. 12 sowie N 15 ff. zu Art. 116 (je mit weiteren Hinweisen); ferner PETER LOCHER, DBG-Kommentar, N 4 ff. zu Art. 12.

58 Vgl. [www.ofj.admin.ch/d/index.html](http://www.ofj.admin.ch/d/index.html) (Rechtsetzung, Revision des allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches).

59 In Kraft seit 1.10.2002; vgl. BBl 2001 5738 und 2002 2750.

60 Z. B. Steuerbetrug.

61 Z. B. Steuerhinterziehung.

62 Ausnahme: Art. 11 Abs. 3 VStrR.

63 Zum Ganzen: Art. 70 ff. StGB und Art. 333 ff. StGB; ferner MARTIN SCHUBARTH, Das neue Recht der strafrechtlichen Verjährung, S. 321.

64 Eine allgemeine Steueramnestie bedürfte wegen der Eingriffe in die kantonale Steuerhoheit einer verfassungsmässigen Grundlage.

liche grundsätzlich zur Offenlegung bereite Steuerpflichtige von der Amnestie keinen Gebrauch machen. Oder eine amnestiewillige Person läuft Gefahr, dass sie sich im Anschluss an die Offenlegung ihrer Verhältnisse mit Forderungen des Gemeinwesens oder gar Strafverfahren konfrontiert sieht, mit denen sie nicht gerechnet hat. Weder die eine noch die andere Folge ist erstrebenswert<sup>65</sup>. Eine Gesamtschau sämtlicher betroffener Steuern, Abgaben und Leistungen der öffentlichen Hand unter Einbezug sämtlicher denkbarer Straftatbestände wäre unumgänglich. Hilfestellung dazu bieten eine Reihe von Publikationen, die insbesondere zur Amnestie 1969 ergangen sind<sup>66</sup>. Interessant ist in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass in der damaligen Volksabstimmung zur Verfassungsgrundlage bereits der Gesetzesentwurf bekannt war, sodass der Souverän in Kenntnis der Ausführungsgesetzgebung entscheiden konnte. Zudem gaben die Behörden die Erklärung ab, dass die Amnestievorschriften «loyal» und «weitherzig» angewendet werden sollten<sup>67</sup>. Dieser Grundsatz wurde auch in einem Kreisschreiben festgehalten<sup>68</sup>.

## 7 Erste Ergebnisse aus der Vernehmlassung

Gemäss ersten und damit nicht abschliessenden Informationen der ESTV<sup>69</sup> gehen die Meinungen der Vernehmlassungsteilnehmer auseinander. Unbestritten ist einzig, dass die Erben für Taten des Erblassers strafrechtlich nicht verantwortlich gemacht werden dürfen. Die FDP befürwortet eine allgemeine Steueramnestie. In gleichem Sinn äussert sich die SVP, sofern auch die

Steuerehrlichen profitieren können. Es müssten deshalb die Steuern im gleichen Ausmass gesenkt werden, wie neues Kapital aufgedeckt werde. Die CVP will erst nach Fristablauf Stellung nehmen. Die SP ist ebenfalls für die Aufhebung der Strafen für Erben. Darüber hinaus betrachtet sie die straflose Selbstanzeige als das «Äusserste». Auf Verzugszinsen dürfe nicht verzichtet werden. Sie lehnt eine allgemeine Steueramnestie klar ab. Der kaufmännische Verband ist gegen eine allgemeine Steueramnestie und kann mit einem Bussenverzicht bei Selbstanzeige leben. Die Kantone, die bis am 10.10.2003 geantwortet haben, lehnen eine Steueramnestie ab, können hingegen den Erleichterungen für Erben zustimmen.

## 8 Schlussbemerkung

Die in die Vernehmlassung gegebenen Vorschläge bedürfen sowohl einer konzeptionellen als auch einer inhaltlichen Überarbeitung. Ohne entsprechende Anpassungen werden die Gesetzesänderungen zumindest im Geschäftsbereich weitgehend wirkungslos sein. Sollte sich das Parlament für eine allgemeine Steueramnestie entscheiden, so müsste eine umfassende Auslegeordnung unter Berücksichtigung sämtlicher involvierter Abgabebereiche und Strafbestimmungen gemacht werden, damit eine kohärente Lösung vorgeschlagen werden könnte. Auf Grund der Amnestiegesetzgebung müsste es den Amnestiewilligen möglich sein, die Folgen der Offenlegung ihrer Verhältnisse klar abzusehen.

65 In diesem Sinn schon CHARLES PERRET, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht, in ASA 9 (1940/41) S.321/328: «Auch grundsätzliche Gegner der Amnestie konnten sich damit einverstanden erklären, dass, wenn schon einmal der bedenkliche Schritt eines Verzichtes auf das Recht der Nachforderung hinterzogener Steuerbeträge und auf die Bestrafung der Steuersünder getan werden sollte, der Erfolg der Amnestie nicht durch eine unzulängliche Ordnung in Frage gestellt werden durfte.»

66 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Die bereits zitierten FRITZ BANDERET, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie, und FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern; RICHARD BÄUMLIN, Die Erlassesform bundesrechtlicher Regelungen über die Steueramnestie; ferner HEINZ WEIDMANN, Die allgemeine Steueramnestie 1969; WILLY LINDER, Allgemeine Steueramnestie 1969; SCHWEIZERISCHE BANKIERVEREINIGUNG, Durchführung der allgemeinen Steueramnestie auf 1. Januar 1969. Zur Steueramnestie 1969 existieren verschiedene Kreisschreiben und Gerichtsentscheide zu Durchführungsfragen, die an dieser Stelle nicht einzeln genannt werden. S. ferner auch die im Zusammenhang mit früheren Amnestien zitierten Autoren JAKOB GUBLER, Die Steueramnestie in Bund und Kan-

tonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944, ERNST BLUMENSTEIN, Die Auswirkungen der Wehroferamnestie im kantonalen Steuerrecht, JOSEPH KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, CHARLES PERRET, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht; ferner: WALTER STUDER, Probleme um eine eventuelle eidgenössische Steueramnestie; HANS HEROLD, Steuerschuld und Amnestie; J. HENGELER, Die neue Steueramnestie des Bundes.

67 Vgl. FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, S. 389, mit Hinweisen.

68 FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, S. 390, FN 20.

69 Stand 12. Oktober 2003; vgl. Homepage der ESTV unter Informationsstelle für Steuerfragen, aktuell, Ziff. 9.1, S. 9 f. ([www.estv.admin.ch/data/ist/d/vorstoesse/9-1.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/ist/d/vorstoesse/9-1.pdf)).

## Literatur

- AMSLER BARBARA/SOLLBERGER JÜRIG, in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafgesetzbuch, Bd. I, Basel 2003 (zit.: Basler Kommentar StGB)
- BANDERET FRITZ, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie 1969, in ASA 37 (1968/69) S. 81 f.
- BÄUMLIN RICHARD, Die Erlassesform bundesrechtlicher Regelungen über die Steueramnestie, in ASA 35 (1966/67) S. 361 ff.
- BEHNISCH URS R., Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, in ZBJV 138 (2002) S. 77
- BLUMENSTEIN ERNST, Die Auswirkungen der Wehroferamnestie im kantonalen Steuerrecht, in ASA 9 (1940/41) S. 209 ff.
- DONATSCH ANDREAS, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002 (zit.: StHG-Kommentar)
- GUBLER JAKOB, Die Steueramnestie in Bund und Kantonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944, Diss. Freiburg 1947
- HENGGELER J., Die neue Steueramnestie des Bundes, in SJZ 41 (1945) S. 17
- HEROLD HANS, Steuerschuld und Amnestie, Reihe Steuer und Wirtschaft, Bd. 1, Basel 1945
- KAUFMANN JOSEPH, Die neue eidgenössische Steueramnestie, in ZBI 46 (1945) S. 2
- LINDER WILLY, Allgemeine Steueramnestie 1969, Referentenführer (verfasst im Auftrag des Arbeitsausschusses für Amnestieaufklärung und der Interkantonalen Kommission für Steueraufklärung), 1968
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001 (zit.: DBG-Kommentar)
- PERRET CHARLES, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht, in ASA 9 (1940/41) S. 321 ff.
- PFUND WALTER ROBERT, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuer-Strafrecht, in ASA 48 (1979/80) S. 1 ff.
- SCHUBARTH MARTIN, Das neue Recht der strafrechtlichen Verjährung, in ZStrR 120 (2002) S. 321
- SCHWEIZERISCHE BANKIERVEREINIGUNG, Durchführung der allgemeinen Steueramnestie auf 1. Januar 1969
- SIEBER ROMAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Auflage, Basel 2002 (zit.: StHG-Kommentar)
- STUDER WALTER, Probleme um eine eventuelle eidgenössische Steueramnestie, in ASA 31 (1962/63) S. 2
- WEIDMANN HEINZ, Die allgemeine Steueramnestie 1969, Bern 1968
- ZUPPINGER FERDINAND, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, in StR 1968 S. 385 ff. und 430 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, in Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2, Basel 2000 (zit.: DBG-Kommentar)

## Materialien

Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige, mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; zur Zeit abrufbar unter: [www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/berichte/erben/v1-vorlage030606-de.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/berichte/erben/v1-vorlage030606-de.pdf) (zit.: Vernehmlassungsvorlage)

Botschaft zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Allgemeine Bestimmungen, Einführung und Anwendung des Gesetzes) und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht, vom 21. September 1998, BBl 1999 S. 1979 ff.