

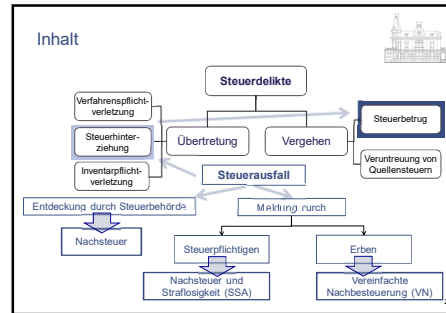


### Von schwarz zu weiss

Steuerhinterziehung, Steuerbetrug, Nach- und Strafbesteuerung, Selbstanzeige  
Das Steuerstrafverfahren und die straflose Selbstanzeige: Stolpersteine, Red Flags und Kurioses

Dr. iur. Reto Sutter, LL.M., ACI/Ab, CAS Forensics  
Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
VOILLAT FACINCANI SUTTER + PARTNER, Zürich und Röll  
STEUER- UND RECHTSANWÄLTE

Dienstag, 29. September 2010



## I. Nachsteuern

### Voraussetzungen

Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer

- ✓ Rechtskräftige Einschätzung
- ✓ Verjährung noch nicht eingetreten
- ✓ Unterbesteuerung
- ✓ Unkorrekte Deklaration
- ✓ Neue Tatsache

„Neu“ sind jene Tatsachen (steuerrechtlich relevanten Informationen), die erst nach einer rechtskräftigen Einschätzung zum Vorschein gekommen sind

### Neue Tatsache 1/2

Keine neue Tatsache liegt vor, wenn:

- die fragliche Tatsache zum Zeitpunkt der Veranlagung aktenkundig ist  
Bsp: Lohnausweis aus Nebenerwerb liegt bei den Akten
- es sich um eine Rechtsfrage handelt  
Bsp: BVG-Rente zu 80% statt 100% deklariert
- es sich um eine Bewertungsfrage handelt  
Bsp: der Privatanteil wurde geschätzt; aber Kunstsammlung

### Neue Tatsache 2/2

Untersuchungspflicht  
Die Steuerbehörde darf grundsätzlich annehmen, dass die Steuererklärung vollständig und richtig ist  
Wenn die Steuerbehörde trotz Unklarheiten, Widersprüchen, Mängeln in der Steuererklärung keine Untersuchung vornimmt, so ist:

bei „klar ersichtlichen bzw. offensichtlichen Fehlern“	bei „blöss erkennbaren Fehlern“
keine neue Tatsache gegeben	eine neue Tatsache gegeben
weil eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht vorliegt	obwohl eine „Verletzung“ der Untersuchungspflicht vorliegt

### Rechtsfolgen

Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig und allein den Ausgleich des Steuerausfalls, also:  
*die Einforderung der bislang nicht erhobenen Steuer samt Zins*

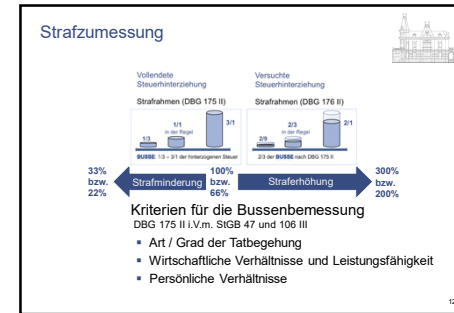
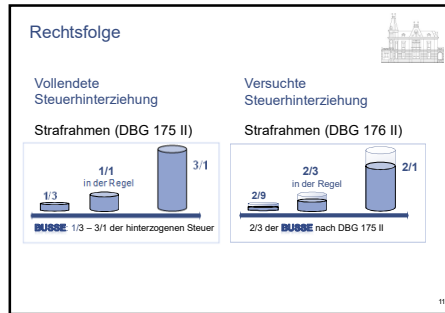
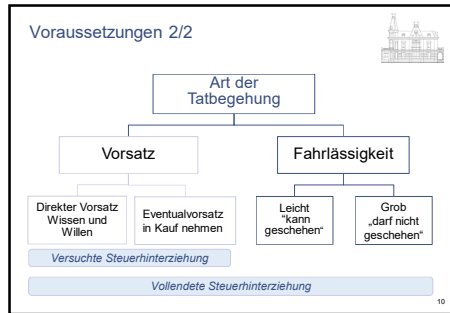
Das Nachsteuerverfahren hat somit keinen Strafcharakter, d.h.:

- Pflichtige und Dritte haben im Nachsteuerverfahren die gleichen Mitwirkungs- und Wahrheitspflichten wie im ordentlichen Einschätzungsverfahren
- Möglichkeit der Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen

## II. Steuerhinterziehung

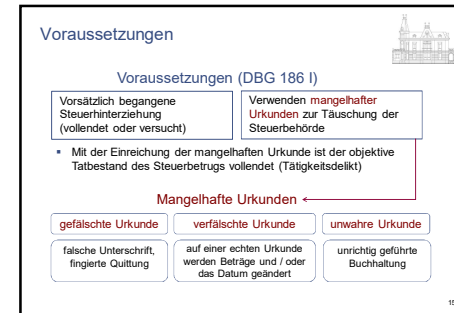
### Voraussetzungen 1/2

Vollendete Steuerhinterziehung DBG 175 I	Versuchte Steuerhinterziehung DBG 176 I
Veranlagung rechtskräftig oder Veranlagung zu Unrecht unterblieben	Veranlagung <i>noch nicht rechtskräftig</i>
Verfolgungsverjährung noch nicht eingetreten	Verfolgungsverjährung noch nicht eingetreten
Steuerausfall eingetreten	Steuerausfall <i>beabsichtigt</i>
Unkorrekte Deklaration	Unkorrekte Deklaration
Vorsatz oder Fahrlässigkeit	<i>Vorsatz</i>



- ### Verfahrensprinzipien
- Steuerstrafverfahren = echtes Strafverfahren
- Anwendung der BV- und EMRK- Garantien, insbesondere
    - Fairness im Verfahren
    - Ermittlung der materiellen Wahrheit
    - Anspruch auf rechtliches Gehör
    - Unschuldsvermutung
- ???Vereinfachtes Verfahren???

### III. Steuerbetrug



- ### Rechtsfolgen
- Freiheitsstrafe bis drei Jahre oder Geldstrafe bis maximal CHF 1'080'000 (DBG 186 I i.V.m. StGB 333 II b und V)
  - Bei bedingter Strafe, ist zusätzlich eine Busse nach StGB 106 möglich (StGB 333 I i.V.m. StGB 42 IV)
  - Eintrag ins Strafregister
  - Zusätzlich Bestrafung wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung
  - Diente die falsche Urkunde auch noch andern als steuerlichen Zwecken (z.B. Verbesserung der Kreditwürdigkeit, Täuschung der Arbeitslosenkasse oder der AHV etc.) erfolgt zusätzlich noch eine Bestrafung wegen Urkundenfälschung nach Art. 251 StGB

- ### Verfahren
- Kantonales Steueramt erstattet Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft
  - Verfahren wird von der Staatsanwaltschaft und der Polizei durchgeführt
  - Den Strafuntersuchungsbehörden stehen sämtliche Zwangsmassnahmen gem. StPO zur Verfügung, insb. Herausgabepflicht von Bankdaten, Hausdurchsuchungen, Beschlagnahmungen
  - Bei ca. der Hälfte aller Fälle wird das Verfahren eingestellt, v.a. weil der Vorsatz nicht nachgewiesen werden kann. Die restlichen Fälle werden i.d.R. durch die Staatsanwaltschaft mit einem Strafbefehl erledigt
  - Rechtsmittelbehörde sind die ordentlichen Strafgerichte

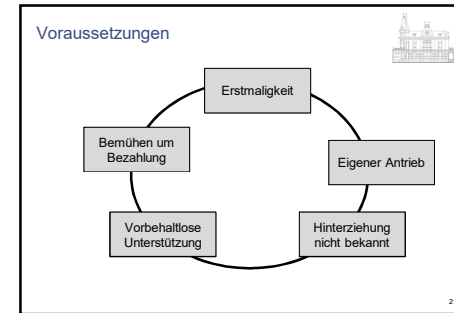
### IV. Strafflose Selbstanzeige (SSA)

### Straflose Selbstanzeige Art. 175 Abs. 3 DBG

- Ziel:** Förderung der Steuerehrlichkeit und Vermehrung des Steueraufkommens
- Subjekt:**
  - Natürliche Personen
  - Juristische Personen
- Folgen:**
  - Straflosigkeit bei der erstmaligen Selbstanzeige
  - Auferlegung von Nachsteuern und Verzugszinsen

### Selbsanzeigererstratter

- Natürliche Person: DBG 175 III  
Zeigt die steuerpflichtige Person ... eine Steuerhinterziehung selbst an ...
- Juristische Person: DBG 181a
- Teilnehmende: DBG 177 III



### SSA und AIA

ESTV am 16.09.2017

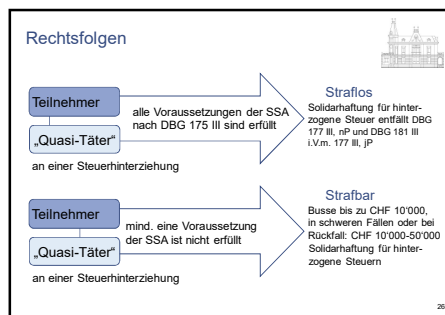
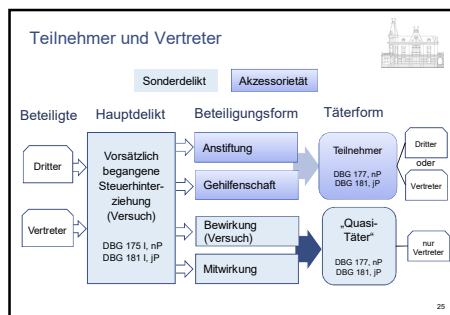
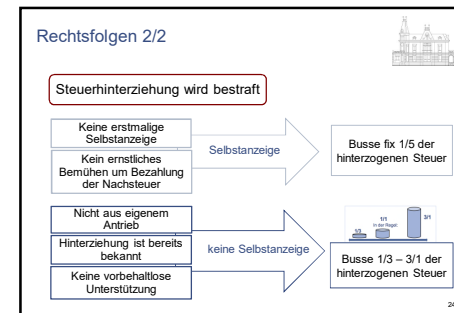
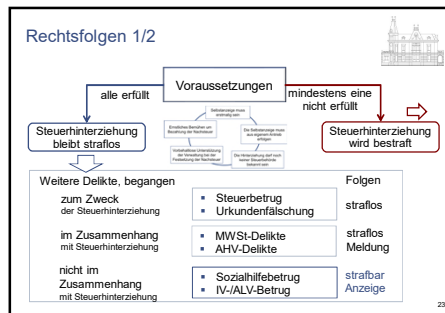
Auswirkungen des AIA auf Selbstanzeigen - Haltung der ESTV

«Die Frage, wie sich der AIA auf die Möglichkeit zur (straflosen) Selbstanzeige auswirkt, beurteilt die ESTV folgendermassen:

Die Beurteilung, ob eine Selbstanzeige die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, obliegt der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung. Dies gilt auch für die Frage, ob die Steuerverwaltung von den zur Anzeige gebrachten Steuerfaktoren bereits Kenntnis hatte, und die Anzeige deshalb nicht aus eigenem Antrieb erfolgt.

Nach Ansicht der ESTV wird diese Kenntnis für dem AIA unterliegende Steuerfaktoren spätestens ab dem 30.09.2018 vorausgesetzt, so dass deren Anzeige nicht mehr aus eigenem Antrieb erfolgt. Deshalb ist nach Meinung der ESTV eine (straflose) Selbstanzeige für solche Einkommensfaktoren ab diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich. Für dem AIA unterliegende Steuerfaktoren, die erst nach 2017 bestehen, und für Steuerfaktoren aus Staaten, die dem AIA später betreten, gilt dies analog für den 30. September des Jahres, in welchem der diesbezügliche Datenaustausch (erstmalig) stattfindet.

Die Kenntnis aus anderen Quellen sowie das Erfüllen der übrigen Voraussetzungen der Selbstanzeige sind unabhängig von diesem Datum»



### Besonderheit bei Ehegatten

- Die Stellung eingetragener Partnerinnen oder Partner entspricht derjenigen von Ehegatten (DBG 9 I<sup>bis</sup>)
- Ehegatten können nur für die Hinterziehung der eigenen Faktoren bestraft werden (DBG 180)
- Die Vertretungsvermutung nach DBG 113 II begründet keine Sondertäterschaft („Quasi-Täter“) nach DBG 177 I
- Hat ein Ehegatte aber in Bezug auf den anderen Ehegatten als Anstifter, Gehilfe oder als „Quasi-Täter“ (vertragliche Vertretung notwendig) gehandelt, so kann er bestraft werden (DBG 177)
- Reicht ein Ehegatte eine Selbstanzeige ein, ohne den anderen Ehegatten, welcher auch hinterzogen hat, explizit zu erwähnen, findet die Vertretungsvermutung nach DBG 113 II Anwendung (bei getrennter Ehe?)

### Vorgehen

**Situationsanalyse:**

1. Ganzer Sachverhalt bekannt?
2. Betroffene Steuern?
3. Betroffene Straftaten?
4. Notwendige Dokumente und Informationen?
5. Zeitliche Dringlichkeit?
6. Involvierte Personen?
7. Nachsteuerbelastung?

**Koordinierte Vorgehen:**

1. Betroffene Steuern?
2. Involvierte Personen?
3. Eventuell sofort Nachsteuerrechnung verlangen?

### Tipps und Tricks

- Prüfen, ob die **Vermögensvermehrung** aufgeht
- Vollständige, chronologische **Aufstellungen** per 31.12. und Belege (bei Wertschriften: Depotauszüge für Steuerzwecke)
- Ausländische Liegenschaften / Kunstgegenstände: **Verkehrswert** inkl. Belege wie Kaufvertrag, Schätzung, Versicherungsverträge, Drittvergleich etc.
- Bei fremdsprachigen Verträgen / Unterlagen die relevanten Stellen bitte **markieren** und übersetzen
- Zu tiefe **Ermessensveranlagungen**: Selbstanzeige und vollständig ausgefüllte Steuererklärungen einreichen
- Auch **offene Steuerperioden** korrigieren (lassen) und Schreiben / Rektifikate / Einsprachen **an Steuergemeinde**
- Kleinbeträge im nächsten WV inkl. **Hinweis**: «bisher nicht deklariert»

### Fall 1

Im Jahr 2017 teilt A dem Steueramt Z mit, dass der Sitz seiner Y-AG im Kanton S vorgetauscht sei (Briefkastendomizil). Die tatsächliche Geschäftstätigkeit finde seit der Gründung vor 9 Jahren im Kanton Zürich statt.

- **Sachverhalt** (Steuerstz im Kanton Zürich) nicht offen gelegt; der Steuerbehörde nicht bekannt → neue Tatsache
- **Perioden ≤ 2011**: Nachsteuerverfahren
- **Perioden ≥ 2012**: ordentliche Veranlagung
- **Vorsätzlich vollendete und versuchte** Steuerhinterziehung
- **Selbstanzeige** → Straflosigkeit

### Fall 2

X, der mit seiner Ehefrau Y in ungetrennter Ehe zusammen lebt, meldet dem kant. Steueramt, seine Frau habe 2013 CHF 2 Mio. geerbt und bisher nicht deklariert. Das entsprechende Konto lautet auf Y.

*Vermutungsweise **Stelvertretung** (wären sie getrennt oder geschieden → Vermutungsweise Denunziation)  
Überprüfen der Vermögensvermehrung (falls mehr als 10 Jahre betroffen sind → Mittelherkunft nicht überprüfbar)  
Einzig Faktoren der Ehefrau Y betroffen → nur sie hat Erstmöglichkeit konsumiert  
Hinweis: Würde das Konto auf «X und / oder Y» lauten: Faktoren beider Gatten → beide hätten die Erstmöglichkeit konsumiert*

### Fall 3

Alleinaktionär X lässt durch Treuhänder T in der X AG diverse Lebenshaltungskosten als Werbeaufwand verbuchen. T füllt auch die Steuererklärungen von X und der X AG aus und reicht diese ein. Die Veranlagungen werden rechtskräftig. T reicht eine SSA ein, X nicht.

X: **Nachsteuern**; Bestrafung für Hinterziehung und Anzeige wegen Steuerbetrag  
 X AG: **Nachsteuern**; Bestrafung für Hinterziehung  
 T: **keine Bestrafung für Hinterziehung und Solidarhaftung entfällt**  
 Als **RA / Bankangestellter** nicht möglich ohne sich wegen Verletzung des Berufsgeheimnisses strafbar zu machen

### Fall 4

X reicht Selbstanzeige ein, weil er ein Bankkonto mit CHF 500'000 nicht deklariert hat. Ein Jahr nach Abschluss des ersten SSA-Verfahrens meldet X, er habe festgestellt, dass er «versehentlich» ein weiteres Konto mit CHF 3 Mio. nicht deklariert habe.

- **Theorie**: Beides keine (straflose oder strafbaren) Selbstanzeigen, weil **Teil-Selbstanzeigen** nicht zulässig sind
- **Praxis ZH**: Straflosigkeit der ersten Selbstanzeige bleibt bestehen, zweite Selbstanzeige als weitere Selbstanzeige nach DBG 175 IV (**Busse von 20%**)

### Fall 5

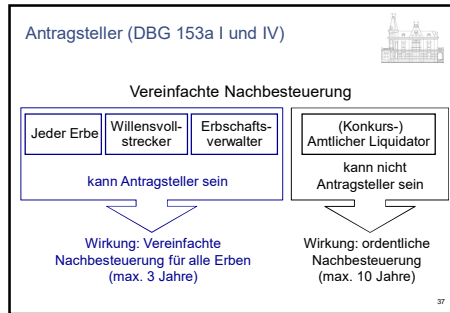
X deklariert Bilder mit CHF 100'000 im Vermögen. 2018 verkauft er sie für CH 7 Mio. Franken. Er reicht vorsorglich SSA ein, macht aber geltend, es liege keine neue Tatsache sondern eine reine Bewertungsfrage vor, weshalb auf ein Nachsteuerverfahren zu verzichten sei.

*Sachverhalt (Grundlagen für Bewertung) ist nicht offen gelegt worden → Tatsache für Steuerbehörde nicht bekannt  
SSA-Verfahren wird durchgeführt  
Neue Tatsache wird bejaht → Nachsteuer  
VGer ZH SR 2016.00008 für Bewertungsfragen  
VGer ZH SR 2015.00036 für Rechtsfragen*

### V. Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen (VN)

### Vereinfachte Nachbesteuerung (VN)

- Ziel**
  - Motivation der Erben, die vom Erblasser hinterzogenen Einkünfte und Vermögenswerte offenzulegen
  - Vermehrung des Steueraufkommens
- Mittel**
  - Nachbesteuerung für die drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden
  - Auferlegung von Nachsteuern und Zinsen



### Stillschweigender Antrag

**Hinweis zum Ausfüllen**  
**Inventarfragebogen**  
 Amtliche Inventarisierung  
 Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer, Erbschaftsteuer

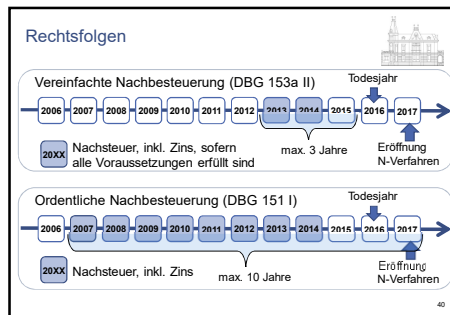
Kanton Zürich

8. Unversteuertes Einkommen bzw. Vermögen  
 Erzielte oder die Verstorbene bisher nicht deklarierte Einkünfte und/oder Zinsen etc. (die bisher nicht deklarierte Vermögenswerte)?  Ja  Nein

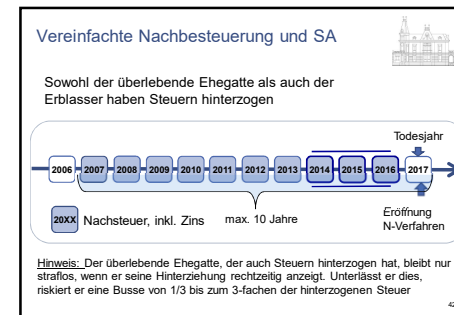
Wenn ja, ist eine entsprechende detaillierte Aufstellung mit Belegen einzureichen.

Wird hier „ja“ angegeben, wird ein stillschweigender Antrag auf vereinfachte Nachbesteuerung angenommen (andere Kantone ausser ZH?)

- ### Voraussetzungen (DBG 153a I)
- Die Hinterziehung (unvollständige Veranlagung) darf keiner Steuerbehörde bekannt sein
  - Die Erben müssen die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen (siehe DBG 157 III)
  - Die Erben müssen sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemühen



- ### Geltungsbereich
- Die vereinfachte Nachbesteuerung
- gilt
- gilt nicht
- für die Einkommens- und Vermögenssteuern
  - bei Tod des Erblassers nach dem 1.1.2010 (DBG 220a)
  - für die Grundstückgewinnsteuer, die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Verrechnungssteuer und die Mehrwertsteuer
  - bei Tod des Erblassers vor dem 31.12.2009 (DBG 220a)



### Fall 6

X hat von seinem Vater V am 5.5.2015 CHF 2 Mio. geerbt. Die Frage im Inventarfragebogen nach bisher nicht deklarierte Einkünfte und / oder Vermögenswerte des Verstorbenen hat X wider besseren Wissens verneint. In der eigenen Steuererklärung 2015 hat X die Erbschaft nicht deklariert. Erst jetzt im 2017 reicht er für die noch offene Steuerperiode 2016 ein Reklifikat ein.

X: Korrektur in der Veranlagung 2016 (SSA gilt auch für offene Steuerperioden) und SSA, Nachsteuern für 2015

X als Erbe: Ordentliche Nachbesteuerung für s 2015 (DBG 151); keine VN, weil X im Verfahren zur Inventarisierung des Nachlasses nicht umfassend Auskunft erteilt hat, insbesondere die Frage im Inventarfragebogen bewusst unrichtig beantwortet hat

### VI. Geltendes Steuerstrafrecht: Übersicht

### Geltendes Steuerstrafrecht

Delikt	Sanktion	Tatschwere	Behörden und Kompetenzen
Steuerhinterziehung	Busse 1/3 - 3/1 der hinterzogenen Steuer bei Fahrlässigkeit oder (Eventual-) Vorsatz	Übertretung	Kantonale Steuerbehörden führen Untersuchung (keine Zwangsmittel und kein Zugang zu Bankdaten)
Steuerbetrug begangen mittels Urkundenfälschung	Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis max. 3 Jahre	Vergehen	Staatsanwaltschaften führen Untersuchung (Zwangsmittel und Zugang zu Bankdaten)

Hinweis: Bei Verdacht auf eine schwere Steuerwiderhandlung kann die Abteilung Strafen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung gemäss DBG 190 ff. eine Untersuchung nach VSIR durchführen (insb. Zugang zu Bankdaten)

Danke für Ihre Teilnahme!



Reto Sutter, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, ist Gründungspartner der Kanzlei Voillat Facincani Sutter + Partner in Zürich und Rütli.

Er verfügt über breite berufliche Erfahrung im Steuer- und Wirtschafts- und darauf bezogenen Strafrechts sowie auch im Prozessrecht.

Er berät vornehmlich Privatpersonen und mittelständische Unternehmen in abgaberechtlichen und strafrechtlichen Fragen sowie in vertragrechtlichen Angelegenheiten; sowohl national als auch grenzüberschreitend. Dr. Sutter vertritt und verteidigt seine Klienten beharrlich vor Schieds- und staatlichen Gerichten sowie vor Verwaltungs- und Strafbehörden.

**Dr. Reto Sutter, LL.M.**  
Voillat Facincani Sutter + Partner Zürich  
Furugasse 11-15/Rennweg, 8001 Zürich  
+41 44 206 20 22 (Direktwahl)  
sutter@vfa-partner.ch