

Im Sommer 2003 wurde ein Vernehmlassungsverfahren zu einer Vorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und zur Einführung der straflosen Selbstanzeige durchgeführt. Die Botschaft wurde am 18. Oktober 2006 mit dem entsprechenden Gesetzesentwurf durch den Bundesrat verabschiedet. Es ist vorgesehen, dass die Vorlage in der Sommersession 2007 durch den Ständerat und in der Winter-session 2007 durch den Nationalrat behandelt wird.

WALO STÄHLIN  
SUSANNE GANTENBEIN  
AFFRUNTI

# NACHBESTEUERUNG IN ERBFÄLLEN UND EINFÜHRUNG DER STRAFLOSEN SELBSTANZEIGE

## Botschaft und Gesetzesentwurf durch Bundesrat verabschiedet

### 1. GRUNDZÜGE DER VORLAGE [1]

#### 1.1 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen.

Entschliessen sich Erben zur Deklaration der Steuerhinterziehung des Erblassers, stehen sie unter der geltenden gesetzlichen Regelung häufig vor der schwierigen Aufgabe der genauen Berechnung des vom Erblasser hinterzogenen Betrages. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Aufbewahrungspflicht für Geschäftsunterlagen zehn Jahre beträgt [2], sich die absolute Verjährungsfrist für eine vollendete Steuerhinterziehung jedoch auf 15 Jahre [3] beläuft, ist es häufig schon für den Steuerhinterzieher selbst schwierig, weiter zurückliegende, zum Teil komplexe Geschäftsvorfälle zu dokumentieren. Für Erben ist diese Aufgabe in vielen Fällen fast nicht zu bewältigen. Es ist deshalb sowohl im Interesse der aufdeckungswilligen Erben als auch der mit der Sachverhaltsaufklärung betrauten Behörde, wenn die Nachsteuer auf einer leicht feststellbaren Bemessungsgrundlage erhoben wird. Mit einer vereinfachten Bemessung der Nachsteuer wird zugunsten der Erben Rechtssicherheit geschaffen, und die Erben können innert nützlicher Frist erkennen, welche Steuerbelastung auf sie zukommt.

Neu soll die Nachsteuer auf die letzten drei vor dem Tod des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden beschränkt werden [4]. Für diese Zeit erfolgt eine exakte Berechnung der Nachsteuer und der Verzugszinsen. Damit hat sich der Bundesrat für die Variante des sogenannten verkürzten Nachsteuerverfahrens entschieden [5]. Der Bundesrat geht davon aus, dass es im System der jährlichen Postnumerando-Veranlagung für die Erben nicht übermässig schwierig sein sollte, verlässliche Angaben darüber zu erlangen, wie gross das nicht de-

klarierte Vermögen des Erblassers und die ihm in den letzten Jahren vor dem Tode daraus zugeflossenen Erträge waren [6]. Dies dürfte für einfache Verhältnisse zutreffen. Hingegen dürfte die Ermittlung des hinterzogenen Betrages in komplexeren Verhältnissen durch die Verkürzung der Nachsteuerperiode nicht wesentlich vereinfacht werden. Gerade Erben, welche mit der finanziellen Situation sowie der Geschäftstätigkeit des Erblassers wenig vertraut waren, dürften sich mit denselben Schwierigkeiten konfrontiert sehen wie unter der geltenden gesetzlichen Regelung, soweit der Erblasser nicht Aufzeichnungen hinterlässt, die darüber Auskunft geben.

Lässt sich der hinterzogene Betrag jedoch mit vertretbarem Aufwand ermitteln, wird mit der neuen Regelung ein für die Erben attraktiver Weg zurück in die Steuerehrlichkeit eröffnet, da der nach dem ordentlichen Nachsteuerverfahren von den Erben geschuldete Betrag und die Verzugszinsen mit der neuen Regelung im Durchschnitt um etwa zwei Drittel reduziert werden.

Diese allenfalls mögliche Steuerersparnis könnte zu einer Untergrabung der Deklarationsmoral des grundsätzlich Steuerehrlichen oder des reuigen Steuerhinterziehers führen, welcher eine Selbstanzeige erwägt. Allerdings sollte dieser mögliche Anreiz zur Steuerhinterziehung nicht überbewertet werden. Immerhin muss ein Steuerpflichtiger bis zu seinem Ableben bzw. bis zur Verjährung (zehn Jahre) mit dem Risiko der Aufdeckung leben bevor ein Vorteil gegenüber einem Steuerehrlichen erzielt werden könnte.

#### 1.2 Einführung der straflosen Selbstanzeige. Bereits zum heutigen Zeitpunkt werden Steuerpflichtige milder behan-



WALO STÄHLIN,  
FÜRSPRECHER,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
MITGLIED DER FACHGRUPPE  
STEUERN DER TREUHAND-  
KAMMER, PARTNER,  
ERNST & YOUNG AG, BERN



SUSANNE GANTENBEIN  
AFFRUNTI, FÜRSPRECHERIN,  
DIPL. STEUEREXPERTIN,  
MANAGER, ERNST &  
YOUNG AG, BERN

delt, wenn sie aus eigenem Antrieb eine Steuerhinterziehung anzeigen. Die Nachsteuer wird zwar normal berechnet (Verjährungsfrist von 10 Jahren) und eingefordert, die Busse, welche grundsätzlich im Falle einer Steuerhinterziehung das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt, wird aber auf

---

*«Lässt sich der hinterzogene Betrag mit vertretbarem Aufwand ermitteln, wird mit der neuen Regelung ein für die Erben attraktiver Weg zurück in die Steuerehrlichkeit eröffnet.»*

einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt (Art. 175 Abs. 3 DGB [7] bzw. Art. 56 Abs. 1 StHG [8]) [9].

Nach der neuen Regelung soll die steuerpflichtige Person straflos bleiben, wenn sie die Hinterziehung selbst anzeigt. Die Steuer ist nach wie vor für die ganze Verjährungsperiode geschuldet, ebenso werden Verzugszinsen erhoben, hingegen wird keine Busse mehr bezahlt werden müssen. Dadurch reduziert sich der geschuldete Betrag bei einer straflosen Selbstanzeige gegenüber dem ordentlichen Nach- und Strafsteuerverfahren um etwas weniger als die Hälfte (Wegfall der Busse).

Diese Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige soll eine natürliche oder eine juristische Person einmal in ihrem Leben

bzw. Bestehen haben. Auch Anstiftern, Gehilfen und Mittätern einer Steuerhinterziehung soll nun Straffreiheit gewährt werden, sofern sich die Teilnehmer vorher noch nie angezeigt haben, die Steuerbehörden noch keine Kenntnis der Tat haben und die Teilnehmer die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer unterstützen. Wollen also Teilnehmer und Haupttäter gemeinsam straflos ausgehen, so müssen sie die Selbstanzeige gleichzeitig einreichen.

Straffreiheit wird demjenigen, der sich selbst anzeigt, nicht nur für die Steuerhinterziehung gewährt, sondern auch für weitere Straftatbestände, welche in Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen, wie z. B. Steuerbetrug gemäss Art. 187 DBG oder Urkundenfälschung nach Art. 251 StGB [10]. Allfällige unrechtmässige Vorteile müssen jedoch inklusive Verzugszinsen nach- oder zurückbezahlt werden. Wer sich zu einer Selbstanzeige entschliesst, muss sich jedoch auch bewusst sein, dass die Strafflosigkeit nur dann gewährt wird, wenn nach der Selbstanzeige sämtliche Unterlagen der letzten zehn Jahre, die zur Berechnung der Nachsteuer notwendig sind, den Behörden vorgelegt werden können. Kommt die Steuerverwaltung zum Schluss, dass die Steuerhinterziehung über die Selbstanzeige hinausgeht, wird die Straffreiheit nicht mehr gewährt. Die steuerhinterziehende Person wird dann nicht nur steuerrechtlich gebüsst, sondern allenfalls auch strafrechtlich verfolgt [11]. Die selbstanzeigende Person sollte sich folglich vor der Anzeige genauestens bewusst sein, welche Tatbestände nachträglich einer Besteuerung zuzuführen sind. Die Argumentation, sich der Steuer-

barkeit einer bestimmten Transaktion nicht bewusst gewesen zu sein oder z. B. ein Konto vergessen zu haben, dürfte kaum für eine Strafflosigkeit reichen – sind die sich daraus ergebenden Steuerfolgen noch so gering.

Während die straflose Selbstanzeige für natürliche Personen weitgehend problemlos ist, wirft die einmalige Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige bei juristischen Personen Fragen auf, da diese sich während ihres Bestehens verändern

---

*«Diese Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige soll eine natürliche oder eine juristische Person einmal in ihrem Leben bzw. Bestehen haben.»*

können. Einerseits kann der statutarische Sitz interkantonal oder international verlegt werden, und andererseits kann sich die juristische Person im Rahmen von Umstrukturierungen (Fusion, Spaltung, Umwandlung usw.) verändern.

Ob es sich nach einer Änderung um dieselbe oder um eine neue juristische Person handelt, soll anhand des Fortbestandes des Rechtsträgers beurteilt werden. Ist der Rechtsträger vor und nach der Änderung (z. B. die weiter bestehende Gesellschaft bei einer Fusion durch Absorption oder einer Spaltung durch Abspaltung) identisch, so bleibt auch seine Steuerpflicht bestehen. Mit einer Selbstanzeige können deshalb auch Hinterziehungen straflos deklariert werden, die vom identischen Rechtsträger noch vor der Änderung begangen wurden. Auf der anderen Seite ist eine straflose Selbstanzeige immer dann ausgeschlossen, wenn der identische Rechtsträger vor der Änderung bereits einmal eine Selbstanzeige eingereicht hatte. Geht die übertragende Gesellschaft unter (z. B. bei einer Fusion durch Kombination oder einer Spaltung durch Aufspaltung), so endet damit die Existenz des bisherigen Rechtsträgers. Die entstehende Gesellschaft ist ein neuer eigenständiger Rechtsträger<sup>[12]</sup> – der dementsprechend erneut das Recht zur straflosen Selbstanzeige hat. Die Frage, ob es sich nach einer Änderung um dieselbe oder um eine neue juristische Person handelt, beurteilt sich somit nach der Steuersukzession.

Gerade bei juristischen Personen ist der Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige ein gewisses Missbrauchspotential inhärent. Beispielsweise kann ein gleichbleibendes Aktionariat von der Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige indirekt mehrmals Gebrauch machen durch entsprechende Änderungen des Rechtsträgers (z. B. Liquidation und Neugründung oder Spaltung durch Aufspaltung). Dies, ohne fürchten zu müssen, selbst als Organ der Gesellschaft belangt zu werden. Denn im Gegensatz zur heutigen Regelung sollen Organe oder Vertreter, welche für die juristische Person die Selbstanzeige einreichen, neu von der Solidarhaftung und einem Strafverfahren verschont bleiben. Ob die neue Regelung für derartige Praktiken tatsächlich missbraucht werden könnte, wird sich nach deren Inkrafttreten weisen.

## 2. RÜCKZAHLUNGSPFLICHT FÜR SÄMTLICHE UNRECHTMÄSSIGEN VORTEILE

Der Geltungsbereich erstreckt sich bei beiden Massnahmen auf die direkte Bundessteuer sowie auf die Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden. Dementsprechend muss nebst dem Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden angepasst werden. Alle übrigen eventuell nicht entrichteten Steuern und Abgaben wie Mehrwertsteuern, Verrechnungssteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, AHV/IV-Beiträge oder Wehrpflichtersatzabgaben bleiben einschliesslich Verzugszinsen geschuldet.

Diesbezügliche Konsequenzen sollten bei einer beabsichtigten Selbstanzeige bzw. vor der Anzeige einer Steuerhinterziehung durch die Erben bedacht werden. Eine juristische Person wird – falls mehrwertsteuerpflichtige Leistungen nicht oder nicht vollumfänglich deklariert wurden – die Mehrwertsteuer zum massgebenden Steuersatz (zuzüglich Verzugszinsen) auf dem hinterzogenen Umsatz nachentrichten müssen. Floss der nicht deklarierte Betrag (z. B. bei Unterfakturierung) via «Provision» an den Aktionär zurück, wird auch die Verrechnungssteuer ein Thema. Für Selbständigerwerbende dürften nebst der Mehrwertsteuer auch die Sozialversicherungsabgaben eine nicht zu unterschätzende zusätzliche Belastung darstellen. Unangenehm dürfte es auch für Erben werden, die nicht von einer gesetzlichen Steuerbefreiung im Erbschaftsfall profitieren können und teilweise hohen Erbschaftssteuersätzen unterliegen.

Im weiteren sind etliche Leistungen des Staates an den Bürger direkt mit der Deklaration in der Steuererklärung ver-

---

*«Mit der neuen Regelung reduzieren sich die von den Erben geschuldeten Nachsteuern und die Verzugszinsen im Durchschnitt um rund zwei Drittel.»*

knüpft, so z. B. die Verbilligung der Krankenkassenprämien oder die Direktzahlungen an die Landwirte. Hier ergeben sich allenfalls Rückzahlungspflichten.

Es zeigt sich also, dass ein reuiger Steuerhinterzieher bzw. die Erben eines steuerhinterziehenden Erblassers alle Folgen einer Aufdeckung bedenken sollten.

## 3. FAZIT

Dem Bedürfnis, einem reuigen Steuerhinterzieher bzw. den Erben eines Steuerhinterziehers den Weg in die steuerliche Legalität zu öffnen, wird mittels des vorliegenden Gesetzesentwurfes sicherlich Genüge getan. Allerdings sollten sich die Anzeigewilligen der diversen Stolpersteine bewusst sein, insbesondere was die Vollständigkeit der Nachdeklaration, aber auch die Rückzahlungspflicht für sämtliche unrechtmässigen Vorteile betrifft.

Mit der straflosen Selbstanzeige wird die Steuergerechtigkeit nicht übermässig strapaziert, da sämtliche Nachsteuern inkl. Verzugszinsen nachzuzahlen sind, so dass kein finanzieller Vorteil gegenüber dem Steuerehrlichen resultiert. Hingegen reduziert sich der nach dem ordentlichen Nachsteuerverfahren von den Erben geschuldete Betrag und die Verzugszinsen mit der neuen Regelung im Durchschnitt um etwa zwei Drittel. Da der Erbe die Steuerhinterziehung des Erblassers nicht zu verantworten hat und er zudem moralische Bedenken überwinden muss, um die Steuerhinterziehung zur Anzeige zu bringen, mag die Ungleichbehandlung aus Sicht des Erben gerechtfertigt sein. Ob allerdings ein reuiger Steuerhinterzieher immer noch den Weg der Selbstanzeige beschreitet, wenn die Aussicht besteht, dass die präsumptiven

Erben dereinst das hinterzogene Vermögen ohne erhebliche Konsequenzen in die steuerliche Legalität zurückführen können, wird sich in der Praxis weisen müssen.

Aus rechtsstaatlicher Sicht sind die Neuerungen nicht ganz unbedenklich. Es besteht ein gewisses Missbrauchspotential gerade bei juristischen Personen, und zudem ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Neuerungen Steuerhinterziehungen sogar begünstigen könnten. Im schlechtesten Fall könnten die Neuerungen deshalb sogar zu Mindereinnahmen führen. Aus diesen Gründen ist nicht auszuschliessen, dass über kurz oder lang wieder über eine generelle Steueramnestie diskutiert wird, obschon auch eine solche kein Garant für (kurzfristig) höhere Staatseinnahmen ist. ■

**Anmerkungen:** 1) In vorliegendem Beitrag wird nicht auf alle beabsichtigten Gesetzesänderungen eingegangen. 2) Vgl. Art. 96z OR. 3) Eine vollendete Steuerhinterziehung verjährt zehn Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde. Die absolute Verjährung beträgt 15 Jahre. 4) Gemäss der Übergangsbestimmung soll diese Regelung nur auf Erbgänge angewendet werden, die nach Inkrafttreten dieses Gesetzes eröffnet

werden. 5) Vgl. Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige. 6) Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige, Ziff. 1.5.1. 7) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). 8) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990

(StHG). 9) Während auf Bundesebene die Busse bei Selbstanzeige ermässigt werden muss (Art. 175 Abs. 3 DGB), wird in Art. 56 Abs. 1 StHG lediglich festgehalten, dass die Busse ermässigt werden kann, so dass eine verbindliche Regelung hinsichtlich der Ermässigung der Busse den Kantonen vorbehalten bleibt. 10) Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937. 11) Botschaft (Anm. 6), Ziff. 3.1.1. 12) Botschaft (Anm. 6), Ziff. 1.5.2.

## RÉSUMÉ

# Rappel d'impôt en cas de succession et introduction de la dénonciation spontanée non punissable

Le 18 octobre 2006, le Conseil fédéral a adopté son message concernant la simplification de la procédure de rappel d'impôt en cas de succession, l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable ainsi que le projet de loi correspondant. Le domaine d'application de ces deux mesures s'étend à l'impôt fédéral direct et aux impôts sur le revenu et sur la fortune, prélevés par les cantons et les communes. Tous les autres impôts et redevances dont le contribuable ne s'est pas acquitté (comme la TVA, l'impôt anticipé, les impôts sur les successions et sur les donations ou encore les cotisations AVS/AI) doivent être payés intégralement avec les intérêts moratoires.

Il est prévu que le projet soit débattu au Conseil des États durant la session d'été 2007 et au Conseil national durant la session d'hiver 2007.

### *Rappel d'impôt en cas de succession*

Le projet de loi en question vise à simplifier la procédure de rappel d'impôt pour les héritiers. La période concernée par le rappel d'impôt serait réduite, passant de 10 ans aujourd'hui, aux trois dernières années fiscales écoulées avant l'année du décès. Comme jusqu'à présent, le rappel d'impôt et les intérêts moratoires continueraient à être calculés exactement. Avec cette nouvelle réglementation, les sommes et les intérêts moratoires dus par les héritiers à l'issue de la procédure de rappel ordinaire se trouveraient réduits en moyenne de deux tiers.

### *Introduction de la dénonciation spontanée non punissable*

Le projet de loi prévoit l'introduction d'une amnistie individuelle pour les personnes physiques et morales. Jusqu'à présent, une personne qui se dénonçait elle-même était condamnée à verser une

amende à hauteur d'un cinquième du montant de l'impôt soustrait au fisc. Désormais, en cas de première dénonciation spontanée, le contribuable concerné ne sera plus condamné à payer une amende. Il doit cependant s'acquitter du rappel d'impôt ordinaire (pour une période maximale de 10 ans) ainsi que des intérêts moratoires. Les personnes impliquées dans une fraude fiscale peuvent à l'avenir également la dénoncer; elles sont alors exemptées du paiement de l'amende et libérées de la responsabilité solidaire.

La dénonciation spontanée non punissable ne peut toutefois être effectuée qu'une seule fois. Toute dénonciation ultérieure entraînera, comme cela est le cas actuellement, le paiement du rappel d'impôt et des intérêts moratoires ainsi que le versement de l'amende à hauteur d'un cinquième du montant de l'impôt soustrait au fisc. WS/SGA/JA