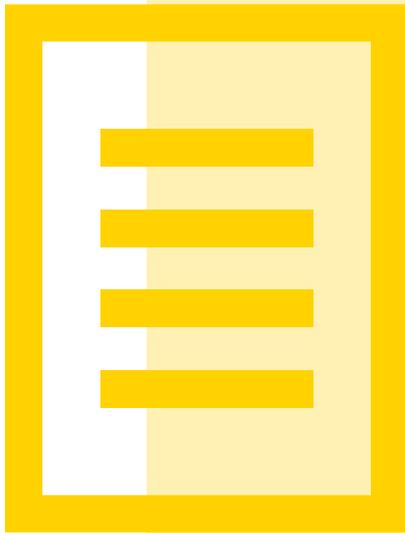


Z S i S)

## **Band 4 / 2021**

Schwerpunktausgabe  
«*Steuerstrafrecht*»

1	Siegfried Mayr, Vito Alexander Paciello Umsetzung der Steuerreform und der AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Solothurn und erste Erfahrungen aus der Praxis	Selbständige
		Unternehmen
5	<b>Editorial zur Schwerpunktausgabe «Steuerstrafrecht»</b>	Grundstücke
		MWST/Zoll
8	Philipp Wermuth, Claudio Fischer Steuerhinterziehung und Verrechnungssteuer	IStR
18	Alexandra Hirt Automatischer Informationsaustausch und (straflose) Selbstanzeigen	Sozialabgaben
28	Natalie Peter Steuerumgehung mittels Offshore-Strukturen	Reformen
37	Daniel Holenstein Rechnungslegung im Steuerstrafrecht	Sonstige
53	Simone Nadelhofer, Benoît Arthur Mauron, Deborah Hondius, Michael Neumann Tax offences as predicate offences to money laundering – Key takeaways for practitioners	



zsis)



## «Mutter-Tochter»-Regelung zwischen Italien und der Schweiz

**QUICK READ** Die «Mutter-Tochter»-Regelung zwischen Italien und der Schweiz, die seit dem 1. Juli 2005 in Kraft ist, wurde nie in vollem Umfang angewandt, da die italienische Steuerverwaltung die Freistellung der Dividende, die von italienischen Tochtergesellschaften an ihre Schweizerischen Muttergesellschaften ausgeschüttet wurden, verweigerte, wenn die Muttergesellschaften in der Schweiz nicht auf allen drei Steuerebenen (Bund, Kanton und Gemeinde) der ordentlichen Besteuerung unterlagen.

Nach Abschaffung der Steuerprivilegien in der Schweiz ab 1. Januar 2020 hat die italienische Steuerbehörde in ihrer Stellungnahme Nr.135 vom 2. März 2021 diese Position revidiert und sich positiv – bei Erfüllung aller weiteren Bedingungen des Abkommens – zur Steuerbefreiung von Dividenden geäußert, die von einer italienischen Tochtergesellschaft an ihre Schweizer Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden.

Die unten beschriebene Stellungnahme Nr. 537 vom 6. August 2021 der italienischen Finanzverwaltung ist ein weiteres Zeichen der «Normalisierung» der ertragsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz. Der auslösende Faktor war die Abschaffung der Steuerprivilegien in der Schweiz ab 1. Januar 2020.



Siegfried MAYR

Dr. Dr.

Managing Partner, Steuerberater,  
Wirtschaftsprüfer | MAYR FORT FREI  
s.mayr@mayr-fort-frei.it



Vito Alexander PACIELLO

Dr.

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer |  
MAYR FORT FREI  
v.paciello@mayr-fort-frei.it



## QUICK READ

02

**«Mutter-Tochter»-Regelung zwischen Italien und der Schweiz**

## HAUPTTEIL

03

Weitere Stellungnahme der italienischen Finanzverwaltung zur «Mutter-Tochter-Regelung» im Rahmen des Abkommens zwischen der Schweiz und der EU vom 26. Oktober 2004<sup>01</sup> (nachfolgend «Abkommen») – Stellungnahme vom 06.08.2021, Nr. 537 zur Ausschüttung von Dividenden vor Ablauf der Mindesthaltedauer der Beteiligung (Art. 15 des Abkommens bzw. Art. 9 des Änderungsprotokolls zum Abkommen)

In der Stellungnahme Nr. 135 vom 2. März 2021 hat die italienische Finanzverwaltung die Meinung vertreten, dass nach Abschaffung der Steuerprivilegien in der Schweiz die Voraussetzung im Sinne des Art. 15 bzw. Art. 9 des Änderungsprotokolls «... wenn beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen» gegeben ist und dass daher ab dem 1. Januar 2020 die von der italienischen Tochtergesellschaft an die Schweizer Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden von der italienischen Quellensteuer freigestellt werden (selbverständlich nur bei Erfüllung aller anderen Bedingungen).

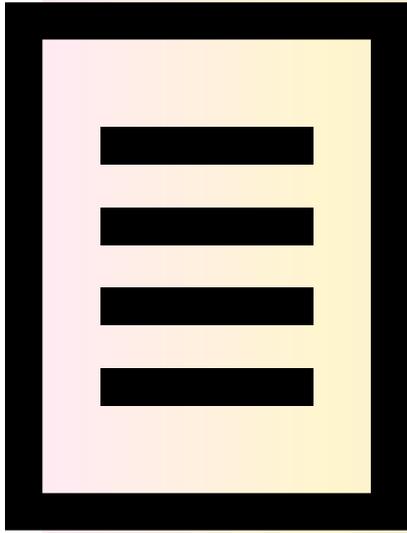
Am 6. August erfolgte, ebenfalls als Antwort (Interpello) auf eine spezifische Anfrage der italienischen Tochtergesellschaft einer Schweizer Muttergesellschaft, eine weitere wichtige Stellungnahme (Nr. 537) der italienischen Finanzverwaltung. Es handelt sich um eine Stellungnahme zur Frage des Einbehalts der Quellensteuer in Italien im Falle einer Ausschüttung von Dividenden vor Erreichen der Mindesthaltedauer der Beteiligung, welche zwei Jahre beträgt. Bekanntlich sieht eine der Bedingungen für die Freistellung von der Quellensteuer gemäss Art. 15. Abs. 1 des Abkommens vor, dass «die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält».

<sup>01</sup> Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, SR 0.641.926.8.



- 4 Im ersten Teil enthält die Stellungnahme den wichtigen Hinweis, dass die in Art.15 des Abkommens (bzw. Art.9 des Änderungsprotokolls) enthaltenen Bestimmungen im Sinne der analogen Bestimmungen in der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435 EWG)<sup>02</sup> interpretiert werden müssen und daher auch das «*Denkavit-Urteil*»<sup>03</sup> berücksichtigt werden kann.<sup>04</sup>
- 5 Die Vorgaben des EUGH wurden in Italien in dem Sinne umgesetzt, dass bei Ausschüttung vor Erreichen der Mindesthaltedauer die Freistellung von der Quellensteuer nicht gewährt wird, aber die einbehaltene Steuer dann bei Erfüllung der Bedingung der Mindesthaltedauer erstattet wird.<sup>05</sup> Diese Vorgangsweise wurde mit der Notwendigkeit spezifischer Kontrollen begründet und mit der Schwierigkeit für die Finanzverwaltung zu überprüfen, ob die Muttergesellschaft die Verpflichtung, die Beteiligung nicht vor Ablauf der zwei Jahres-Frist zu veräußern, einhält. Die Stellungnahme vom 6. August 2021 bestätigt, dass die in den obenerwähnten Erlassen beschriebene Regelung im Allgemeinen auch im Rahmen des Art.15 des Abkommens bzw. Art.9 des Änderungsprotokolls gegenüber der Schweiz zur Anwendung kommt. Dann folgt aber der Hinweis auf eine Sonderregelung, die allerdings nur unter gewissen Voraussetzungen gewährt wird: Wenn die italienische Tochtergesellschaft mit der italienischen Finanzverwaltung das sogenannte «cooperative-compliance-Regime» vereinbart hat (geregelt vom Gesetz Nr. 128/2015), dann kann die Dividendenausschüttung auch vor Erreichen der Mindesthaltedauer ohne Quellensteuereinbehalt erfolgen. Diese Ausnahmeregelung wird damit begründet, dass im Rahmen des «*cooperative-compliance Regimes*» – durch die enge und vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen – die Finanzverwaltung das steuerlich relevante Geschehen bei der italienischen Gesellschaft ständig unter Kontrolle hat und daher leicht feststellen kann, ob die Bedingung der Mindesthaltedauer (zwei Jahre) erfüllt wird. Es handelt sich daher um eine Präferenzbehandlung der Teilnehmenden am «*cooperative compliance-Regime*», welches neben verschiedenen Pflichten und Auflagen für das Unternehmen auch eine Vorzugsbehandlung des Unternehmens in gewissen Bereichen vorsieht.
- <sup>02</sup> Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 90/435/EWG, Nr. L 225/6.
- <sup>03</sup> Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 17. Oktober 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94.
- <sup>04</sup> Vergleiche EuGH, Urteil vom 17.10.1996, Rs. C-283/94, C-291/94 und C-292/94.
- <sup>05</sup> Siehe dazu die Erlasse Nr. 60/E vom 19.6.2001 und Nr. 109/E vom 29. Juli 2005.





Z S i S )

## **«Steuerstrafrecht»**

## Die dogmatischen Probleme des Steuerstrafrechts

Das Steuerstrafrecht wird in der Steuerrechtswissenschaft häufig etwas vernachlässigt. Gleichzeitig wird das Steuerstrafrecht in der Praxis immer wichtiger. Nicht nur der ausgebaut internationale Informationsaustausch von Steuerdaten, sondern auch eine steigende Anzahl von Medienberichten über Steuerdelikte berühmter Personen hat dazu geführt, dass das Steuerstrafrecht in der Praxis an Bedeutung gewonnen hat.

Allerdings hat sich in den letzten Jahren das Steuerstrafrecht nur wenig weiterentwickelt. Zwar haben viele Kantone ihre Abteilungen für Strafsteuern personell verstärkt, doch bei den Strafverfolgungsbehörden fehlt es weiterhin am steuerrechtlichen Fachwissen, weshalb Strafanzeigen der Steuerbehörden häufig nicht weiterverfolgt werden. Das hat dazu geführt, dass viele Steuerbehörden darauf verzichten, steuerpflichtige Personen bei den Strafverfolgungsbehörden anzuzeigen.

Zudem weist das Steuerstrafrecht seit Jahrzehnten die gleichen dogmatischen Schwächen auf.<sup>01</sup> Eine wesentliche Ursache für die dogmatischen Probleme ist darin zu finden, dass Veranlagungs- und Steuerstrafverfahren nicht klar voneinander getrennt sind und mithin die gleichen Behörden sowohl über die Steuerveranlagung als auch über die Busse für Steuerhinterziehung entscheiden. Dadurch kommen unterschiedliche Verfahrensgrundsätze zur Anwendung, die sich nur schwer miteinander vereinbaren lassen: Während bspw. steuerpflichtige Personen im Veranlagungsverfahren zu einer Mitwirkung gesetzlich verpflichtet sind,<sup>02</sup> können sie im Steuerstrafverfahren ihre Kooperation verweigern. Sie dürfen auch nicht gezwungen werden, nahestehende Personen zu belasten, sofern ein Zeugnisverweigerungsrecht besteht.<sup>03</sup>

---

<sup>01</sup> So insbesondere Urs Behnisch, Steuerstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat/Heine Günter (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, 2. Aufl. Bern 2021, S.1008 m.w.H.

<sup>02</sup> Vgl. Art. 123 Abs. 1, 126 Abs. 1 DBG.

<sup>03</sup> Art. 168ff. StPo.

Obwohl die Trennung von Veranlagungs- und Steuerstrafverfahren deshalb von grundlegender Bedeutung ist, verschwimmen diese beide Verfahren in der Realität regelmässig. Leider sind in den letzten Jahren sämtliche Versuche gescheitert, das Steuerstrafrecht zu reformieren und an die neusten Entwicklungen bei der EMRK anzupassen.

Wir hoffen, mit der aktuellen Schwerpunktausgabe einen kleinen Beitrag zur Diskussion im Steuerstrafrecht leisten zu können. Philipp Wermuth und Claudio Fischer setzten sich mit dem Verhältnis zwischen der Steuerhinterziehung und der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auseinander. Alexandra Hirt beschäftigt sich mit der straflosen Selbstanzeige. Sie geht der Frage nach, inwiefern der automatische Informationsaustausch die Möglichkeiten zur straflosen Selbstanzeige einschränkt. Natalie Peter diskutiert steuerstrafrechtliche Fragen zu Trusts- und Offshore Strukturen. Daniel Holenstein erläutert den Einfluss des Rechnungslegungsrechts auf das Steuerstrafrecht. Simone Nadelhofer, Benoît Mauron, Deborah Hondius und Michael Neumann zeigen, wann Steuerdelikte eine Vortat zur Geldwäscherei sind.



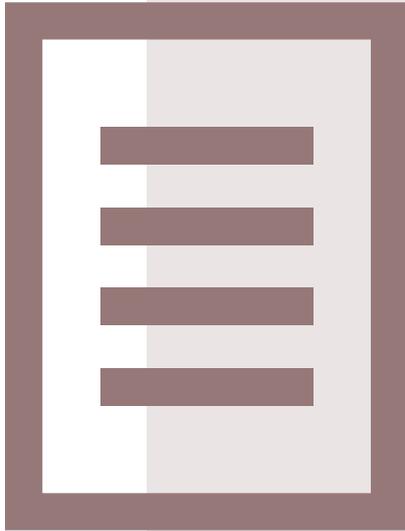
Luzius CAVELTI

Prof. Dr. iur., dipl. Steuerexperte

Professor für Steuerrecht |  
Universität Basel

Mitglied der zsis)-Redaktion  
Herausgeber des zsis)

[luzius.cavelti@unibas.ch](mailto:luzius.cavelti@unibas.ch)



zsis)



## Steuerhinterziehung und Verrechnungssteuer

**QUICK READ** Seit dem Inkrafttreten des revidierten Art. 23 VStG per 1. Januar 2019 kann der Verrechnungssteuer-Rückerstattungsanspruch erhalten bleiben, wenn der Verrechnungssteuer unterliegende Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden. Die Nicht-Deklaration von Einkommen oder Vermögen in der Steuererklärung führt zuweilen zu einem Steuerhinterziehungsverfahren, in dem auch die Frage des Vorsatzes bzw. der Fahrlässigkeit zu klären ist. Damit hat der Ausgang des Steuerhinterziehungsverfahrens entscheidenden Einfluss auf die Möglichkeiten der Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Weiter stellt sich die Frage, ob die aufgrund vorsätzlicher Tatbegehung nicht rückforderbare Verrechnungssteuer bei der Strafzumessung im Steuerhinterziehungsverfahren zu berücksichtigen ist.

Mit Blick auf ein Fallbeispiel bespricht dieser Beitrag die Berührungspunkte zwischen der Steuerhinterziehung bei den direkten Steuern und den Fragestellungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuern nach Art. 23 VStG.



Philipp WERMUTH  
Rechtsanwalt, lic. iur., MAS Tax/LL.M.  
Teamleiter Nachsteuer UBST I  
Steuerverwaltung des Kantons Bern  
philipp.wermuth@be.ch



Claudio FISCHER  
Advokat, CAS Tax  
Steuerverwalter | Steuerverwaltung  
des Kantons Bern  
claudio.fischer@fin.be.ch



**QUICK READ** 9**HAUPTTEIL** 10

1. Fallbeispiel 10
2. Berührungspunkt Nachsteuerverfahren 10
3. Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Nachsteuerverfahren 11
4. Strafzumessung im Steuerhinterziehungsverfahren 14
5. Falllösung und Ausblick 16

**1. Fallbeispiel**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, hat bei einer im Kanton Bern ansässigen Gesellschaft im Jahr 2019 eine Buchprüfung durchgeführt. Dabei hat sie Leistungen an eng verbundene Personen entdeckt. Die Resultate wurden später an die für die Verrechnungssteuer zuständige Abteilung der ESTV weitergeleitet. Diese erkannte geldwerte Leistungen für die Steuerperioden 2017 und 2018, weshalb sie im April 2021 bei der Gesellschaft nachträglich die entsprechenden Verrechnungssteuern erhob. Die Gesellschaft überwälzte dem ebenfalls im Kanton Bern wohnhaften Alleinaktionär die in Rechnung gestellten Verrechnungssteuern.

Der Alleinaktionär will die finanziellen Konsequenzen aus der erfolgten Buchprüfung möglichst gering halten. Er ersucht die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Brief vom Mai 2021, die nachträglich erhobenen Verrechnungssteuern zurückzuerstatten. Die direkten Steuern für die Steuerperioden 2017 und 2018 sind bereits rechtskräftig veranlagt. Um Busen zu vermeiden, beantragt der Alleinaktionär deshalb gleichzeitig, die Angelegenheit im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige sowohl für sich persönlich als auch für seine Gesellschaft zu bereinigen.

**2. Berührungspunkt Nachsteuerverfahren**

Am 28. September 2018 verabschiedeten die Eidgenössischen Räte eine Änderung des Verrechnungssteuergesetzes (VStG)<sup>91</sup>. Der revidierte Art. 23 VStG ist am 1. Januar 2019 in Kraft getreten. Seither kann die Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich z.B. auch in Nachsteuerverfahren erfolgen, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ursprünglich in der Steuererklärung fahrlässig

<sup>91</sup> Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) vom 13. Oktober 1965 (SR 642.21).



nicht angegeben wurden.<sup>02</sup> Das Nachsteuerverfahren bildet seither einen Berührungspunkt zwischen dem Steuerstrafrecht bei den direkten Steuern und der Verrechnungssteuer.

- 4 Eine Nachsteuer wird nach Art.151 DBG<sup>03</sup> erhoben, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Im Nachsteuerverfahren wird eine dem Gemeinwesen zu Unrecht entgangene Steuer nacherhoben. Im strafrechtlichen Steuerhinterziehungsverfahren wird eine Busse gesprochen, um ein unrechtmässiges Verhalten der Steuerpflichtigen zu ahnden.<sup>04</sup> In den Steuerhinterziehungsverfahren stellt sich deshalb die Frage, ob die Unterbesteuerung durch die Steuerpflichtigen bewusst (vorsätzlich) oder unbewusst (fahrlässig) herbeigeführt worden ist. Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren werden in der Regel zeitlich parallel geführt.<sup>05</sup>
- 5 Im Steuerhinterziehungsverfahren wird folglich stets mitentschieden, ob Fahrlässigkeit vorliegt und damit allenfalls die Voraussetzung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Art.23 Abs.2 VStG gegeben ist. Erfolgt eine straflose Selbstanzeige, wird einzig die Nachsteuer erhoben, ohne dass ein Steuerhinterziehungsverfahren durchgeführt wird (Art.175 Abs.3 DBG). Bei Vorliegen einer straflosen Selbstanzeige muss die Frage der Fahrlässigkeit nach Art.23 Abs.2 VStG somit gesondert beurteilt werden, wenn die Rückerstattung von Verrechnungssteuern beantragt wird, da es zu keinem Steuerstrafverfahren kommt.

### 3. Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Nachsteuerverfahren

#### 3.1 Form und Frist

- 6 In einem Nachsteuerverfahren wird nicht von Amtes wegen überprüft, ob Verrechnungssteuern zurückzuerstatten sind. Die Prüfung erfolgt auf schriftlichen Antrag hin (Art.29 Abs.1 VStG). Für Nachsteuerverfahren gibt es keine Steuererklärungsformulare.

Deshalb muss der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer mittels Brief separat gegenüber der zuständigen Steuerverwaltung gestellt werden.

Ob dem Antrag entsprochen werden kann, hängt von verschiedenen Voraussetzungen ab. Im Grundsatz verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung von Verrechnungssteuern bereits, wenn die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte der Steuerverwaltung in der entsprechenden Steuererklärung nicht angegeben werden (Art.23 Abs.1 VStG). Wie erwähnt tritt die Verwirkung aber insbesondere dann nicht ein, wenn die Einkünfte in der ursprünglichen Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und mitunter in einem laufenden Nachsteuerverfahren nachträglich angegeben werden (Art.23 Abs.2 VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer erlischt in zeitlicher Hinsicht aber dennoch, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres gestellt wird, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist (Art.32 Abs.1 VStG). Diese dreijährige Frist gilt auch bei nachträglicher Deklaration in einem Nachsteuerverfahren.<sup>06</sup> Vorbehalten bleibt einzig eine neue Frist von 60 Tagen für das Einreichen eines Rückerstattungsantrags, wenn die Verrechnungssteuer erst auf Grund einer Beanstandung entrichtet und überwält worden ist (Art.32 Abs.2 VStG).

<sup>02</sup> Vgl. Kreisschreiben Nr. 48 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 04. Dezember 2019 betreffend Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG in der Fassung vom 28. September 2018, Ziff. 3.1.2 (zit. KS ESTV, Rückerstattung Verrechnungssteuer).

<sup>03</sup> Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

<sup>04</sup> Martin Looser, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art.151 DBG (zit. Autor in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG).

<sup>05</sup> Looser in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, N.8 zu Art.151 DBG.

<sup>06</sup> KS ESTV, Rückerstattung Verrechnungssteuer, Ziff. 3.3.



8 In unserem Fallbeispiel wurde die Verrechnungssteuer im April 2021 nach erfolgter Buchprüfung und damit nach einer Beanstandung erhoben, entrichtet und überwält. Der Antrag auf Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuern pro 2017 und 2018 wurde im Rahmen der Selbstanzeige demnach form- und fristgerecht im Mai 2021 eingereicht. Gemäss der Übergangsbestimmung von Art.70d VStG gilt Art.23 Abs.2 VStG explizit für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern darüber noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.<sup>07</sup>

### 3.2 Steuerhinterziehungsverfahren versus straflose Selbstanzeige

9 Nach Art.175 Abs.1 DBG wird mit Busse bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt bzw. eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Bei entsprechendem Verdacht wird ein Steuerhinterziehungsverfahren eingeleitet (Art.183 DBG). Die Höhe der im Steuerhinterziehungsverfahren festgesetzten Busse ist abhängig von der hinterzogenen Steuer, welche im Nachsteuerverfahren festgesetzt wird. Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuern. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt bzw. bei schwerem Verschulden auf das Dreifache erhöht werden (Art.175 Abs.2 DBG).

10 Auf ein Steuerziehungsverfahren bzw. eine Busse wird verzichtet, wenn eine steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst anzeigt und (a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, (b) die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuern vorbehaltlos unterstützt wird und (c) die steuerpflichtige Person sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemüht (Art.175 Abs.3 DBG). Die Straflosigkeit ist damit u.a. davon abhängig, ob die Steuerhinterziehung im Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige einer Steuerbehörde bekannt ist. Die Kenntnis einer schweizerischen Steuerbehörde, selbst wenn diese für die Untersuchung der fraglichen Steuerhinterziehung konkret unzuständig ist, steht demnach der Straflosigkeit entgegen.<sup>08</sup>

11 Im beschriebenen Fallbeispiel ist somit massgebend, dass die Selbstanzeige bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern erst eingereicht wurde, nachdem die ESTV bereits erkannt hat, dass geldwerte Leistungen bisher nicht besteuert wurden. Deshalb greift im Fallbeispiel die straflose Selbstanzeige nicht und die Steuerverwaltung des Kantons Bern muss sowohl ein Nachsteuer- als auch ein Steuerhinterziehungsverfahren gegen den Alleinaktionär sowie die Gesellschaft einleiten.

### 3.3 Prüfung des Rückerstattungsanspruchs

12 Gesetzlich ist nicht konkret definiert, wann und in welchem Verfahren über den Rückerstattungsantrag zu entscheiden ist, wenn Einkünfte nachbesteuert werden, die der Verrechnungssteuer unterliegen. Bei Rückerstattungsanträgen im Zusammenhang mit Nachsteuerverfahren ist die zentrale Frage jeweils, ob die Einkünfte ursprünglich fahrlässig nicht deklariert worden sind (Art.23 Abs.2 VStG).

#### 3.3.1 Fahrlässigkeit

13 Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit richtet sich nach dem Strafrecht und somit nach Art.12 Abs.2 und 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB)<sup>09, 10</sup>

14 Eine fahrlässige Tatbegehung liegt nach Art.12 Abs.3 StGB vor, wenn die Täterin die Folgen ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die Täterin die Vorsicht nicht beachtet, zu der sie nach den Umständen und nach ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Vorsätzlich handelt dagegen, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art.12 Abs.2 StGB). Eventual-

<sup>07</sup> KS ESTV, Rückerstattung Verrechnungssteuer, Ziff. 6.

<sup>08</sup> Sieber/Malla in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, N. 63 zu Art. 175 DBG.

<sup>09</sup> Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB) vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0).

<sup>10</sup> Sieber/Malla in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, N. 28 zu Art. 175 DBG; KS ESTV, Rückerstattung Verrechnungssteuer, Ziff. 3.1.2.1.



vorsatz liegt vor, wenn die Täterin die Verwirklichung eines Tatbestands zwar nicht mit Gewissheit voraussetzt, aber doch ernsthaft für möglich hält und die Erfüllung des Tatbestands für den Fall, dass sie eintreten sollte, mindestens in Kauf nimmt.<sup>11</sup>

- 15 Die Abgrenzung zwischen Fahrlässigkeit, Eventualvorsatz und Vorsatz ist dabei im Einzelfall nicht immer einfach vorzunehmen. Es muss regelmässig von äusseren Tatsachen und Indizien auf den inneren Willen der steuerpflichtigen Personen geschlossen werden.<sup>12</sup> Vereinfacht gesprochen liegt leichte Fahrlässigkeit dann vor, wenn die fragliche Fehldeklaration jeder gewissenhaften, zuverlässigen Person auch passieren könnte. Je deutlicher eine Fehldeklaration für den Steuerpflichtigen auf Grund seiner Erfahrung oder auch seiner intellektuellen Fähigkeiten erkennbar sein muss, umso eher ist auf Eventualvorsatz zu schliessen. Auch die Höhe der nicht deklarierten Steuerfaktoren im Verhältnis zu den korrekt angegebenen Steuerfaktoren kann eine Rolle spielen: Allgemein darf davon ausgegangen werden, dass kleine Beträge bei der Deklaration eher vergessen gehen als grosse Einkommens- und Vermögensbestandteile.
- 16 Der Sachverhalt unseres Fallbeispiels gibt keine klaren Anhaltspunkte, ob von Fahrlässigkeit oder von Vorsatz auszugehen ist.<sup>13</sup>

### 3.3.2 Verfahrensablauf Kanton Bern

- 17 In der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern wird im Nachsteuerverfahren nicht formell verfügt, ob nach entsprechendem (ausdrücklichem oder sinngemäsem) Antrag die Verrechnungssteuer zurückerstattet wird.
- 18 Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens wird der steuerpflichtigen Person mitgeteilt, dass nach rechtskräftigem Abschluss des Nachsteuerverfahrens eine anfechtbare Verfügung durch die Abteilung Verrechnungssteuer zur Frage der Rückerstattung eröffnet wird. Die Akten werden nach Rechtskraft der Nachsteuerbefugung von der Abteilung Nachsteuer, die auch die Steuerhinterziehungsverfahren durchführt,

an die Abteilung Verrechnungssteuer weitergeleitet. Die Abteilung Nachsteuer beurteilt dabei regelmässig, ob die Einkünfte ursprünglich fahrlässig oder vorsätzlich nicht deklariert wurden. Da die Frage der Fahrlässigkeit im Steuerhinterziehungsverfahren immer mitbeantwortet wird, verweist die Abteilung Nachsteuer diesbezüglich auf die Bussenverfügungen bzw. die entsprechenden Begründungen. Bei straflosen Selbstanzeigen nimmt die Abteilung Nachsteuer eine separate Beurteilung auf Grund der vorhandenen Akten vor.

Gestützt darauf entscheidet die Abteilung Verrechnungssteuer in einer anfechtbaren Verfügung, ob die Verrechnungssteuer der steuerpflichtigen Person nachträglich zurückerstattet wird. 19

### 3.4 Überprüfungsbefugnis der ESTV

Nachdem der Kanton die Verrechnungssteuer der steuerpflichtigen Person zurückerstattet hat, ruft er diese beim Bund ab (Art. 57 Abs. 1 VStG). 20

Die ESTV hat das Recht, die Abrechnungen der Kantone zu überprüfen (Art. 57 Abs. 2 VStG). Die diesbezüglichen Kompetenzen der ESTV sind weitgehend. Sie umfassen insbesondere das Akteneinsichtsrecht sowie die Möglichkeit, weitere Untersuchungen anzuordnen. In der Regel erfolgen die Überprüfungen der ESTV im Rahmen von periodischen Kontrollen der Steuereinstellung vor Ort in den Kantonen.<sup>14</sup> Ergibt eine solche Überprüfung, dass die vom Kanton gewährte Rückerstattung zu Unrecht erfolgt ist, kann die ESTV 21

<sup>11</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 49 zu Art. 175 DBG (zit. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG).

<sup>12</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG, N. 42 zu Art. 175 DBG.

<sup>13</sup> Vgl. zur Kasuistik: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG, N. 51 f. und N. 63 f. zu Art. 175 DBG.

<sup>14</sup> Bruno Knüsel, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer VStG, 2. Aufl., 2012, N. 3 zu Art. 57 VStG (zit. Autor in: Zweifel/Beusch/Bauer, Komm. VStG).



vorsorglich eine entsprechende Kürzung des Betrages anordnen. Diese wird mit der nächsten Verrechnungssteuerabrechnung dem Kanton auferlegt (Art.57 Abs.3 VStG). Betroffen von einer solchen Kürzung ist somit zunächst der abrechnende Kanton, während die allenfalls zu Unrecht in Genuss der Rückerstattung gekommene, steuerpflichtige Person vorerst keine Kenntnis über das Kontrollergebnis der ESTV erhält.<sup>15</sup>

- 22 Das ändert sich, wenn die kantonale Steuerverwaltung sich dafür entscheidet, von der steuerpflichtigen Person die Rückleistung zu verlangen. Wird gemäss Art.57 Abs.3 VStG seitens der ESTV tatsächlich eine vorsorgliche Kürzung angeordnet, kann die kantonale Steuerverwaltung von der steuerpflichtigen Person wiederum die Rückleistung der Verrechnungssteuer verlangen (Art.58 Abs.1 VStG). Dabei steht der steuerpflichtigen Person der Rechtsmittelweg erneut offen. Mit anderen Worten kann die steuerpflichtige Person vor Gericht geltend machen, dass ihr die Verrechnungssteuer vom Kanton zu Recht zurückerstattet wurde (Art.58 Abs.2 VStG). Der Entscheid hat bindende Wirkung nicht nur für die Forderung des Kantons gegenüber der steuerpflichtigen Person, sondern auch betreffend die Zulässigkeit und den Umfang der vorsorglichen Kürzung durch die ESTV gegenüber dem Kanton.<sup>16</sup> Die vorsorgliche Kürzung kann aber auch direkt von der kantonalen Steuerbehörde vor Bundesgericht angefochten werden (Art.58 Abs.4 VStG), ohne von der steuerpflichtigen Person zuvor die Rückleistung zu verlangen.

### 3.5 Zwischenfazit

- 23 Durch den revidierten Art.23 Abs.2 VStG ist mit Blick auf die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs von grosser Tragweite, ob die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ursprünglich fahrlässig oder vorsätzlich nicht deklariert worden sind: Handelt die steuerpflichtige Person vorsätzlich, hat sie nicht nur mit einer höheren Busse zu rechnen, sondern erhält im Gegensatz zur fahrlässig handelnden Person die erhobene Verrechnungssteuer nicht zurück. Der Bussenfaktor für vorsätzliche oder eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung beträgt je nach

Verschulden in den meisten Fällen 0.75 bis 1.5. Bei Fahrlässigkeit liegt der Bussenfaktor erfahrungsgemäss zwischen 0.33 und 1.0.<sup>17</sup>

Im Gesamtbild kann ein verwirkter Rückerstattungsanspruch die Busse bzw. die strafrechtliche Sanktion zusätzlich verstärken. Insofern bleibt der Frage nachzugehen, ob diesem Umstand allenfalls bei der Strafzumessung im Steuerhinterziehungsverfahren Rechnung zu tragen ist. In zeitlicher Hinsicht muss weiter im Auge behalten werden, dass selbst eine von der kantonalen Steuerverwaltung gewährte Rückerstattung später seitens der ESTV noch in Frage gestellt werden kann.

## **4. Strafzumessung im Steuerhinterziehungsverfahren**

### 4.1 Grundlagen der Strafzumessung

Steuerhinterziehungsbussen sind Kriminalstrafen, bei deren Ausfällung die verfassungsrechtlichen Strafrechtsgrundsätze und die Verfahrensgrundsätze nach Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) zu beachten sind.<sup>18</sup> Die Strafzumessung muss insgesamt zu einer verhältnismässigen Strafe führen, ein Höchstmass an Gleichheit gewährleisten und wohl begründet sein.<sup>19</sup> Die Strafe wird entsprechend dem Verschulden des Täters im vorgesehenen Strafraumen festgesetzt (Art. 47 StGB).

### 4.2 Strafraumen

Der Strafraumen ist im Gesetz nicht betragsmässig, sondern als Bruchteil (ein Drittel) bzw. Vielfaches (bis zum Dreifachen) der hinterzogenen Steuer festgelegt (Art.175 Abs.2 DBG). Für die vorsätzliche und

<sup>15</sup> Knüsel in: Zweifel/Beusch/Bauer, Komm. VStG, N. 4 zu Art. 53 VStG.

<sup>16</sup> Knüsel in: Zweifel/Beusch/Bauer, Komm. VStG, N. 5 zu Art. 58 VStG.

<sup>17</sup> Vgl. unten Ziff. 4.2.

<sup>18</sup> Sieber/Malla in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, N. 39 zu Art. 175 DBG.

<sup>19</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG, N. 80 zu Art. 175 DBG.



fahrlässige Tatbegehung ist damit derselbe Strafraum vorgesehen.

- 27 Das Verschulden der steuerpflichtigen Person wird individuell berücksichtigt und als (höherer oder tieferer) Bussenfaktor abgebildet. Zu prüfen ist, ob das Verschulden im Rahmen der festgestellten Schuldform (Vorsatz oder Fahrlässigkeit) leichter oder schwerer wiegt und sich deshalb eine höhere oder tiefere Strafe aufdrängt.<sup>20</sup> Beim Verschulden wird ferner der eingetretene Taterfolg regelmässig besonders gewichtet. Dabei darf aber nicht auf die absolute Höhe der hinterzogenen Steuern abgestellt werden. Denn diesem Umstand wird durch die Verknüpfung des Bussenfaktors mit der hinterzogenen Steuer bereits genügend Rechnung getragen. Der Taterfolg ist vielmehr relativ im Verhältnis zwischen dem gemäss Selbstdeklaration festgesetzten und dem korrekterweise geschuldeten Steuerbetrag zu verstehen.<sup>21</sup> Nebst der Schwere der Verfehlung und der Verwerflichkeit der Verhaltensweise des Täters, seinen Beweggründen und Zielen, sind die persönlichen Verhältnisse bezogen auf den Urteilszeitpunkt zum Strafmass zu berücksichtigen. Zu den massgeblichen persönlichen Verhältnissen zählen insbesondere Einkommen und Vermögen, Lebensaufwand, Familien- und Unterstützungspflichten, die berufliche Situation sowie Alter und Gesundheit, aber auch das Verhalten nach der Tat und im Verfahren, wie z.B. Reue und Einsicht.<sup>22</sup> Insgesamt werden sowohl das deliktsspezifische Verschulden als auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse im Rahmen eines einzigen Strafzumessungsvorgangs ermittelt und durch den Bussenfaktor festgesetzt.<sup>23</sup>

- 28 Damit steht den Steuerbehörden angesichts des weiten Strafraums ein grosser Ermessensspielraum zu.<sup>24</sup> Als grobe Regel gilt, dass das Regelstrafmass vom Einfachen der hinterzogenen Steuer greift, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafmindierungs- und Straferhöhungsgründen fehlt.<sup>25</sup> Konkurrieren in separaten Verfahren abzuurteilende Steuerstrafdelikte, ist dies bei der Strafzumessung zwingend zu berücksichtigen. Das folgt aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz «ne bis in idem», wonach niemand wegen

der gleichen Tat zweimal verfolgt werden darf.<sup>26</sup> Wenn nicht von vornherein eine unzulässige Doppelbestrafung vorliegt, hat konsequenterweise diejenige Strafbehörde, welche einen identischen Sachverhalt zeitlich als Letzte zu beurteilen hat, auch die grösste Strafminderung zu gewähren.<sup>27</sup> Im Einzelfall könnte dabei sogar eine gesetzlich vorgesehene Mindeststrafe unterschritten werden.<sup>28</sup>

#### 4.3 Berücksichtigung nicht zurückerstatteter Verrechnungssteuern

Bei der Strafzumessung können nicht rückerstattete Verrechnungssteuern somit theoretisch unter zwei Gesichtspunkten berücksichtigt werden: Einerseits im Rahmen der wirtschaftlichen Verhältnisse oder andererseits als strafrechtliche Sanktion, soweit es sich bei der Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungsteuer selbst um eine echte Strafe handeln sollte.

##### 4.3.1 Verrechnungssteuer als Strafe?

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht als Strafe. Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 05. September 1990 festgehalten, dass der in Art. 23 VStG geregelte Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs kein Strafcharakter zukommt.<sup>29</sup>

<sup>20</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG, N. 82 zu Art. 175 DBG.

<sup>21</sup> Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Diss. Zürich, 2007, S. 75 (zit. Hofer).

<sup>22</sup> Sieber/Malla in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, N. 47 zu Art. 175 DBG; Hofer, S. 67.

<sup>23</sup> Hofer, S. 67 f.

<sup>24</sup> Sieber/Malla in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, N. 47 zu Art. 175 DBG, m.w.H.

<sup>25</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG, N. 91 zu Art. 175 DBG.

<sup>26</sup> Hofer, S. 223.

<sup>27</sup> Hofer, S. 226.

<sup>28</sup> Hofer, S. 226.

<sup>29</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.114/1990 vom 05. September 1990 E. 1b.



- 31** Die Haltung des Bundesgerichts wird zuweilen kritisch hinterfragt: Die Schlussfolgerung des Bundesgerichts basiere im Wesentlichen auf der Tatsache, dass Art. 23 VStG nicht unter den einschlägigen Strafbestimmungen im innerstaatlichen Recht eingereiht ist.<sup>30</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) sei die Qualifikation im innerstaatlichen Recht aber lediglich Ausgangspunkt und nicht das Ende der Prüfung bezüglich des Strafcharakters.<sup>31</sup> Tatsächlich weise die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer einige Parallelen zu den vom EGMR als Strafe qualifizierten Steuerzuschlägen (nach französischem, schwedischem und finnischem Recht) auf.<sup>32</sup>
- 32** Trotz der erwähnten Kritik bleibt die Rechtsprechung des Bundesgerichts für die kantonalen Steuerverwaltungen sowie die kantonalen Steuergerichte bindend. Deshalb können nicht zurückerstattete Verrechnungssteuern im Rahmen der Strafzumessung grundsätzlich nicht als strafrechtliche Sanktion berücksichtigt und allenfalls strafmindernd einbezogen werden.<sup>33</sup>

#### 4.3.2 Wirtschaftliche Verhältnisse

- 33** Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hat einen Einfluss auf die Strafzumessung. Nach strafrechtlichen Gesichtspunkten geht es primär darum, die Bussenhöhe so zu bestimmen, dass der Täter dadurch die Strafe erleidet die seinem Verschulden angemessen ist.<sup>34</sup> Dabei soll ein wirtschaftlicher Zusammenbruch des Steuerpflichtigen vermieden werden.<sup>35</sup> Bei der Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse sind insbesondere das laufende Einkommen sowie das gegenwärtige Vermögen zu berücksichtigen.<sup>36</sup> Auch künftigen finanziellen Verhältnissen darf Rechnung getragen werden.<sup>37</sup>
- 34** Mit Blick auf die vorgesehene Überwälzung (Art. 14 VStG) ist die Verrechnungssteuer aus Sicht der beteiligten natürlichen Person im Grundsatz ein Vermögenswert, der im Falle von Fahrlässigkeit noch einbringbar und bei Vorsatz nicht mehr einbringbar bzw. verloren ist. Insofern besteht ein gewisser Konnex zu den persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen.

Dementsprechend wäre es möglich, die überwälzte und nicht rückforderbare Verrechnungssteuer bei der Strafzumessung strafmindernd zu berücksichtigen. Die Strafminderung ist immer dann zwingend, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse kritisch sind.<sup>38</sup> Nach Ansicht der Autoren sollte die überwälzte, aber bei vorsätzlicher Tatbegehung nicht rückerstattungsfähige Verrechnungssteuer unter dem Titel der wirtschaftlichen Verhältnisse generell strafmindernd berücksichtigt werden, da sie per Saldo zu einer Vermögensreduktion und damit einer wirtschaftlichen Schlechterstellung führt. Nur so kann der geforderten Verhältnismässigkeit gegenüber der Bestrafung bei fahrlässiger Tatbegehung Rechnung getragen werden, welche durch den revidierten Art. 23 Abs. 2 VStG verschoben worden ist.<sup>39</sup>

#### 5. Falllösung und Ausblick

Da die ESTV die geldwerte Leistung erkannte, bevor der Alleinaktionär sich und seine Gesellschaft selbst anzeigte, kann keine Strafflosigkeit mehr zugestanden werden. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern muss gegen den Alleinaktionär und die Gesellschaft sowohl ein Nachsteuer- als auch ein Steuerhinterziehungsverfahren einleiten und durchführen.<sup>40</sup> Bei fahrlässiger Tatbegehung kann die Steuerverwaltung des Kantons Bern die nachträglich erhobene Verrechnungssteuer zurückerstatten. Liegt hingegen eine vorsätzliche

<sup>30</sup> Daniel Holenstein/Julia von Ah, Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85 (2016/17), S. 648 (zit. Holenstein/von Ah).

<sup>31</sup> Holenstein/von Ah, S. 648.

<sup>32</sup> Holenstein/von Ah, S. 653.

<sup>33</sup> Holenstein/von Ah, S. 658.

<sup>34</sup> Hofer, S. 94.

<sup>35</sup> Hofer, S. 106.

<sup>36</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. DBG, N. 108 zu Art. 175 DBG.

<sup>37</sup> Hofer, S. 94.

<sup>38</sup> Hofer, S. 106.

<sup>39</sup> Siehe Ziff. 3.5 und Ziff. 4.1.

<sup>40</sup> Siehe Ziff. 3.2.



Tatbegehung vor, wird die Verrechnungssteuer nicht mehr zurückerstattet.<sup>41</sup>

<sup>41</sup> Siehe Ziff. 3.5.

<sup>42</sup> Siehe Ziff. 4.3.2.

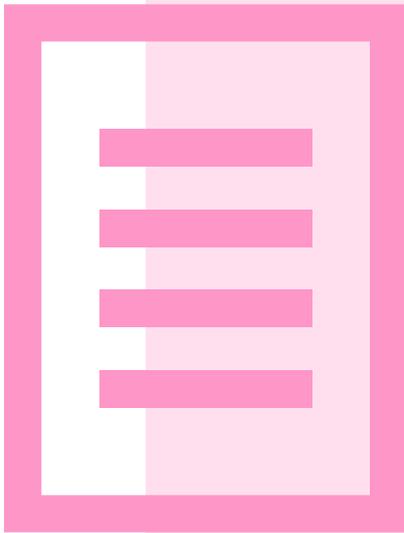
<sup>43</sup> Siehe Ziff. 3.4.

<sup>44</sup> Siehe Ziff. 4.3.1.

- 36** Der Alleinaktionär mit Wohnsitz im Kanton Bern darf bei festgestellter, vorsätzlicher Tatbegehung davon ausgehen, dass der Verlust der Verrechnungssteuer bei der Bussenfestsetzung strafmindernd mitberücksichtigt wird.<sup>42</sup>

- 37** Wird auf eine fahrlässige Tatbegehung geschlossen und die Verrechnungssteuer zurückerstattet, besteht für die ESTV noch die Möglichkeit, auf diesen Entscheid zurückzukommen und die Rückabwicklung zu verlangen.<sup>43</sup> Werden in einem solchen Fall gegen die allfällig geforderte Rückabwicklung Rechtsmittel ergriffen, gäbe dies dem Bundesgericht Gelegenheit, seine bisherige Rechtsprechung zu bestätigen oder allenfalls zu ändern. Jedenfalls bleibt zu hoffen, dass es sich vertieft mit der Frage auseinandersetzt, ob der Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer Strafcharakter zukommt oder nicht.<sup>44</sup>





zsis)



## Automatischer Informationsaustausch und (straflose) Selbstanzeigen

**QUICK READ** Seit dem 1. Januar 2010 können Steuerpflichtige in der Schweiz bei der erstmaligen Selbstanzeige einer Steuerhinterziehung straffrei ausgehen. Seither hat die Steuertransparenz international zugenommen. Die Schweiz verfolgt den Ansatz, die internationalen Mindeststandards umzusetzen. Dazu gehört inzwischen auch der automatische Informationsaustausch (AIA).

Auf dem Weg zu einem gläsernen Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, ob weiterhin die Möglichkeit besteht oder bestehen soll, dass Steuerpflichtige bislang nicht versteuerte Werte offenlegen, ohne mit einer Busse rechnen zu müssen.

Die ESTV (und mit ihr die Mehrheit der Kantone) vertritt die Haltung, dass eine straflose Selbstanzeige ausgeschlossen ist, wenn die betroffenen Vermögenswerte dem AIA unterliegen. Dies, weil die Steuerverwaltung von diesen Steuerfaktoren bereits Kenntnis habe und die Anzeige deshalb nicht aus eigenem Antrieb erfolge.

Ob die Massenerfassung von ausländischen Finanzdaten die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige ausschliesst, ist eine Frage der Gesetzesauslegung. Weder Wortlaut noch Entstehungsgeschichte und Zweck bieten ausreichend Klärung. Vielmehr führt das digitale Zeitalter dazu, dass die Rechte der Steuerzahlenden neu definiert werden müssen. Eine höchstrichterliche oder gesetzgeberische Präzisierung ist erforderlich, um die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen zu verbessern.



Alexandra HIRT

Rechtsanwältin, LL.M., dipl. Steuerexpertin, TEP

Associate | Lenz & Staehelin

[alexandra.hirt@lenzstaehelin.com](mailto:alexandra.hirt@lenzstaehelin.com)



<b>QUICK READ</b>	19	<b>1. Einleitung</b>
<b>HAUPTTEIL</b>	20	
1. Einleitung	20	Als am 20. März 2008 die schweizweite Einführung der straflosen Selbstanzeige vom Nationalrat und Ständerat entschieden wurde <sup>01</sup> , war der automatische Informationsaustausch (AIA) noch nicht Gegenstand der Diskussion. Seither haben sich Selbstanzeigen zu einem etablierten Instrument in der Praxis entwickelt.
2. Automatischer Informationsaustausch	21	
3. Strafloze Selbstanzeige	23	Gleichzeitig ist die Welt transparenter geworden. Der Informationsaustausch hat international zugenommen. Auf Druck der G20 und der OECD hin hat der Bundesrat am 13. März 2009 beschlossen, den OECD-Standard für die Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. <sup>02</sup>
4. Kritische Würdigung	26	
5. Fazit	27	Die Schweiz verfolgt international den Ansatz, die Mindeststandards im Bereich der Steuertransparenz umzusetzen. Entsprechend trat für die Schweiz am 1. Januar 2017 das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen («Amtshilfeübereinkommen») <sup>03</sup> in Kraft. Dieses Übereinkommen der OECD und des Europarates regelt unter anderem den Informationsaustausch auf Ersuchen, den spontanen Informationsaustausch und den AIA. <sup>04</sup> Für

<sup>01</sup> Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 20. März 2008.

<sup>02</sup> Bundeskanzlei, Die Schweiz will den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen übernehmen, 13. März 2009, online gefunden am 30. September 2021 unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-25863.html>.

<sup>03</sup> Übereinkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988, für Schweiz gültig seit 01. Januar 2017 (SR 0.652.1).

<sup>04</sup> EFD, Internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich: Schweiz ratifiziert das multilaterale Übereinkommen über die Amtshilfe, 26. September 2016, online gefunden am 30. September 2021 unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-63924.html>.



den AIA hat die Schweiz erstmals Daten im Jahr 2017 erhoben und 2018 ausgetauscht.<sup>05</sup>

- 4 Im vorliegenden Beitrag wird die Interaktion des AIA mit Selbstanzeigen in der Schweiz untersucht. Auf dem Weg zu gläsernen Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, ob weiterhin die Möglichkeit besteht oder bestehen soll, dass Steuerpflichtige bislang nicht versteuerte Werte offenlegen, ohne mit einer Busse rechnen zu müssen.

## 2. Automatischer Informationsaustausch

### 2.1 Hintergrund

- 5 Der Rat der OECD hat am 15. Juli 2014 einen neuen globalen Standard für den internationalen AIA in Steuersachen verabschiedet. Entsprechend soll der AIA die Steuertransparenz erhöhen und die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindern. Teilnehmende Staaten tauschen gegenseitig Informationen über Finanzkonten aus. Inzwischen haben über 100 Staaten, darunter alle wichtigen Finanzzentren, diesen globalen Standard übernommen.<sup>06</sup>
- 6 Der AIA wurde in der Schweiz durch bilaterale und multilaterale Vereinbarungen eingeführt. Die Schweiz setzt den AIA grundsätzlich gestützt auf die Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement, «MCAA») um.<sup>07</sup> Das MCAA wurde durch die Schweiz am 19. November 2014 unterzeichnet und ist am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Das MCAA stützt sich auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens und soll die einheitliche Umsetzung des AIA sicherstellen. Mit der EU, Hongkong und Singapur bilden bilaterale Staatsverträge die Grundlage.
- 7 Im innerschweizerischen Verhältnis sind am 1. Januar 2017 das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG)<sup>08</sup> und die Verordnung über den internationa-

len automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAV)<sup>09</sup> in Kraft getreten. Das AIA-Gesetz mit der AIAV ist die gesetzliche Grundlage für die Umsetzung des globalen AIA-Standards in der Schweiz.

### 2.2 Funktionsweise des AIA

Auf der Grundlage der bestehenden internationalen Vereinbarungen und der unilateralen Umsetzungsgesetze hat die Schweiz im Jahr 2017 (bzw. je nach Partnerstaat später) damit begonnen, Daten über Finanzanlagen zu erheben, die bei gewissen Finanzinstituten in der Schweiz zugunsten von Personen mit steuerlicher Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem anderen Partnerstaat gehalten werden sowie über die daraus erzielten Erträge, die dort gutgeschrieben werden. Die Daten werden durch Banken, kollektive Anlageinstrumente und Versicherungsgesellschaften gesammelt.<sup>10</sup>

<sup>05</sup> Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Steuerinformation, Automatischer Informationsaustausch, August 2020, online gefunden am 30. September 2021 unter: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier\\_steuerinformationen/b/aia\\_2020.pdf.download.pdf/aia\\_de\\_2020.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/b/aia_2020.pdf.download.pdf/aia_de_2020.pdf) (zit. SSK, Steuerinformation Automatischer Informationsaustausch), S. 2.

<sup>06</sup> SSK, Steuerinformation Automatischer Informationsaustausch, S. 1; SIF, Finanzkonten, 21. September 2021, online gefunden am 30. September 2021 unter: [https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/steuer\\_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html](https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html) (zit. SIF, Finanzkonten).

<sup>07</sup> SIF, Finanzkonten.

<sup>08</sup> Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG) vom 18. Dezember 2015 (SR 653.1).

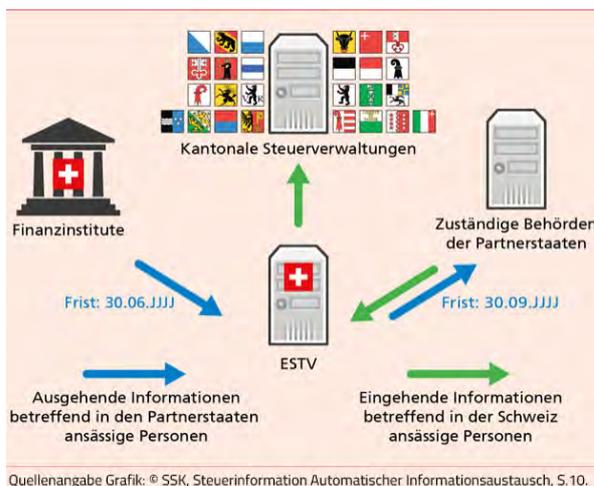
<sup>09</sup> Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 23. November 2016 (SR 653.11).

<sup>10</sup> SSK, Steuerinformation Automatischer Informationsaustausch, S. 3.



- 9 Für den Vollzug des AIA ist in der Schweiz die ESTV zuständig. Die ESTV erhält von den Finanzinstituten in der Schweiz die relevanten Informationen innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres gemäss Art.15 Abs.1 AIAG. Anschliessend leitet die ESTV diese Daten innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres an die für die Steuerpflichtigen zuständigen Steuerbehörden im Ausland weiter.<sup>11</sup> Im Gegenzug übermitteln die Finanzinstitute in den Partnerstaaten Daten an die ESTV. Ausgetauscht werden Identifikationsinformationen sowie Informationen zu den Konti und den Finanzen. Die ESTV macht diese Informationen den kantonalen Steuerverwaltungen in einem Abrufverfahren zugänglich.<sup>12</sup>
- 10 Für die Koordination und strategische Führung in internationalen Finanz- und Steuerfragen ist das Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF) verantwortlich. Auf der Website des SIF ist eine Liste aller Partnerstaaten erhältlich, mit denen die Schweiz ein AIA-Abkommen abgeschlossen hat.<sup>13</sup> [↘ Bild RZ11: Automatischer Informationsaustausch]

→ 11



### 2.3 Abläufe bei den kantonalen Steuerverwaltungen

- 12 Die kantonalen Steuerverwaltungen haben über ein Abrufverfahren Zugriff auf die AIA-Daten bei der ESTV. Sie dürfen nur diejenigen Daten erhalten und nutzen, welche Personen betreffen, die in den entsprechenden Jahren im Kanton unbeschränkt steuerpflichtig waren.<sup>14</sup>

Die Steuerverwaltungen können anschliessend überprüfen, ob ihnen die erhaltenen Informationen bereits aus den Steuererklärungen bekannt sind. Inkohärenzen zeigen auf, wo sich weitere Abklärungen lohnen oder aufdrängen. Wurden ausländische Werte in der Vergangenheit nicht deklariert, so können die Steuerverwaltungen ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung prüfen. Dieses Verfahren führt dann unter Umständen zu Nachsteuern und einer Busse. Wenn die Steuerpflichtige die Steuerverwaltung nicht bei der Aufarbeitung der Vergangenheit unterstützt und deshalb die Kontoinformationen über ein Amtshilfeersuchen angefordert werden müssen, fallen zusätzliche Verfahrenskosten an.<sup>15</sup>

Der Abgleich der AIA-Daten mit den aus den Steuererklärungen bekannten Einkünften und Vermögenswerten ist mit einem Zusatzaufwand für die Kantone verbunden, weil eine Automatisierung (noch) weitgehend fehlt. Es kann sein, dass der Abgleich der ausgetauschten Daten erst mit einiger Verspätung oder gar nicht erfolgen wird. Es fehlt eine Verpflichtung, sämtliche Daten im Einzelnen auszuwerten. Dies wäre weder verhältnismässig noch opportun. So bewährt es sich, vorab (oder gar nur) die grossen Beträge ab-

- 11 Die Informationen werden dann nicht geliefert, wenn ein Partnerstaat diese nicht erhalten möchte oder wenn er die Voraussetzungen im Bereich der Vertraulichkeit und Datensicherheit nicht erfüllt. Vgl. SIF, Finanzkonten; Abschnitt 3 Abs.3 MCAA.
- 12 SSK, Steuerinformation Automatischer Informationsaustausch, S.10.
- 13 SIF, Finanzkonten.
- 14 SSK, Steuerinformation Automatischer Informationsaustausch, S.10.
- 15 Steuerverwaltung Kanton Glarus, Mitteilung der Steuerverwaltung betreffend die straflosen Selbstanzeigen und den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA), 16. August 2018, online gefunden am 30. September 2021 unter: <https://www.gl.ch/public/upload/assets/7704/Mitteilung%20AIA.pdf>.



zugleich.<sup>16</sup> Kleinstbeträge können beispielweise unterhalb von Schwellen liegen, welche verwaltungsintern als Richtlinien dafür gelten, ob ein Nachsteuerverfahren eröffnet werden soll oder nicht.

- 15 Die Datenmengen sind immens. Im Jahr 2019 versandte die Schweiz Informationen zu rund 3.1 Millionen und erhielt Informationen zu rund 2.4 Millionen Konti.<sup>17</sup> Während die ESTV die Funktion einer Drehscheibe für den Datenaustausch innehat, haben die Kantone die Bürde, die Daten aus dem Ausland zu verwenden. Dies ist einerseits ein Mehraufwand, der technische und organisatorische Fragen aufwirft. Andererseits ist es eine Chance, ungesteuerte Einkünfte und Vermögenswerte zu entdecken.<sup>18</sup>

### 3. Strafloze Selbstanzeige

#### 3.1 System der straflosen Selbstanzeige

- 16 Seit dem 1. Januar 2010 enthalten das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und das Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) die Möglichkeit für Steuerpflichtige, sich freiwillig selbst anzugeben. Bei einer erstmaligen Selbstanzeige entfällt die Strafverfolgung und damit eine Busse, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt werden:

- Die Hinterziehung ist noch keiner Steuerbehörde bekannt.
- Der Steuerpflichtige unterstützt die Steuerbehörden vorbehaltlos bei der Festsetzung der Nachsteuer.
- Die Steuerpflichtige bemüht sich, die Nachsteuer zu bezahlen.<sup>19</sup>

- 17 Es werden in diesem Fall nur die Nachsteuern und Zinsen für die letzten zehn Jahre erhoben, nicht aber Sanktionen.<sup>20</sup> Bei jeder weiteren Selbstanzeige wird die Busse auf 1/5 der hinterzogenen Steuer ermässigt.<sup>21</sup>

#### 3.2 Zusammenhang mit dem AIA

- 18 Das DBG und das StHG legen den Anwendungsbereich der straflosen Selbstanzeige fest. Die Voraussetzung, dass die Steuerbehörden noch keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung haben dürfen, muss vor

dem Hintergrund des AIA neu ausgelegt werden. Es stellt sich die Frage, wie sich der AIA auf die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige auswirkt.

- Bei der Einführung der straflosen Selbstanzeige ins 19 DBG und StHG in der Frühlingsession 2008 von Nationalrat und Ständerat war der AIA noch kein globaler Standard. Vielmehr äusserte sich der damalige Bundesrat Merz im Nationalrat an der gleichen Session zur internationalen Zusammenarbeit der Schweiz im Steuerbereich und zum Schutz der Privatsphäre als Standortfaktor für den internationalen Finanzplatz. Er betonte damals, dass das Bankgeheimnis nicht zur Disposition stehe.<sup>22</sup>

Während das Bankgeheimnis im Inland für in der 20 Schweiz ansässige Personen mit Bezug auf ihre Vermögenswerte in der Schweiz weiterbesteht, ist es im Verhältnis zu den jeweiligen Partnerstaaten der Schweiz beim AIA nicht mehr existent.<sup>23</sup>

<sup>16</sup> Inglin Barbara, Kontodaten aus dem Ausland: Kantonale Steuerämter wurden von Datenflut überrascht, 29. Januar 2019, online gefunden am 30. September 2021 unter: <https://www.tagblatt.ch/schweiz/kantone-von-datenflut-uberrascht-ld.1089081> (zit. Tagblatt, Kontodaten aus dem Ausland).

<sup>17</sup> ESTV, Informationsaustausch mit 75 Staaten zu rund 3.1 Millionen Finanzkonten, 7. Oktober 2019, online gefunden am 30. September 2021 unter: [https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/medien/nsb-news\\_list.msg-id-76625.html](https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-76625.html).

<sup>18</sup> Tagblatt, Kontodaten aus dem Ausland.

<sup>19</sup> Art. 175 Abs. 3 bzw. Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 56 Abs. 1 bis bzw. Art. 57b Abs. 1 StHG.

<sup>20</sup> Vgl. Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 1 StHG.

<sup>21</sup> Art. 175 Abs. 4 bzw. Art. 181a Abs. 5 DBG und Art. 56 Abs. 1ter bzw. Art. 57b Abs. 5 StHG.

<sup>22</sup> «Jenen, die das schweizerische Bankgeheimnis angreifen, kann ich allerdings voraussagen: An diesem Bankgeheimnis werdet ihr euch die Zähne ausbeissen! Es steht nämlich nicht zur Disposition.» Amtliches Bulletin 2008 N 404.

<sup>23</sup> SSK, Steuerinformation Automatischer Informationsaustausch, S. 7.



### 3.3 Haltung der ESTV

- 21 Die ESTV hat sich im September 2017 zur Frage geäußert, wie sich der AIA auf die Möglichkeiten zur (straflosen) Selbstanzeige auswirkt.<sup>24</sup> Damals waren die gesetzlichen Grundlagen für die Umsetzung des AIA in der Schweiz bereits in Kraft und die Daten wurden im Hinblick auf den ersten Austausch im Jahr 2018 gesammelt.
- 22 Die ESTV hielt fest, dass die zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen zu beurteilen haben, ob eine Selbstanzeige die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt. Dazu gehört auch die Frage, «*ob die Steuerverwaltung von den zur Anzeige gebrachten Steuerfaktoren bereits Kenntnis hatte und die Anzeige deshalb nicht aus eigenem Antrieb erfolgt*».
- 23 Im Hinblick auf Steuerfaktoren, die dem AIA unterliegen, vertritt die ESTV die Ansicht, dass die Kenntnis von der Steuerhinterziehung vorausgesetzt wird. Damit ist eine straflose Selbstanzeige für diese Einkommensfaktoren nicht mehr möglich. Dies ist der Fall für Selbstanzeigen ab dem 30. September 2018, jedenfalls für Einkünfte und Vermögenswerte in Partnerstaaten, welche im Jahr 2017 gesammelt und 2018 erstmals ausgetauscht worden sind. Für Einkünfte und Vermögenswerte, die erst nach 2017 bestehen oder die aus Staaten stammen, die dem AIA mit der Schweiz später als per 2017 beitreten, sind Selbstanzeigen jeweils bis zum 30. September des erstmaligen Datenaustausches möglich.
- 24 Dass die ESTV sich 2017 explizit zu einer Auslegungsfrage äusserte, hängt damit zusammen, dass die ESTV für eine richtige und einheitliche Veranlagung der direkten Bundessteuer zu sorgen hat.<sup>25</sup> Während der ESTV bei der direkten Bundessteuer eine umfassende Aufsichtskompetenz zukommt, ist dies im Bereich der Steuerharmonisierung nicht der Fall. Die ESTV kann gegen eine Veranlagung der direkten Bundessteuer Beschwerde einreichen,<sup>26</sup> d.h., insbesondere wenn sie mit der Festlegung der Einkommensfaktoren nicht einverstanden ist. Wenn es hingegen um die Vermögensfaktoren geht, also das steuerbare und/

oder satzbestimmende Vermögen, kann die ESTV nur gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide Beschwerde ans das Bundesgericht führen. Wenn ein Kanton somit zugunsten eines Steuerpflichtigen und in Abweichung der Haltung der ESTV eine straflose Selbstanzeige zulässt und es nur um eine Nachbesteuerung des Vermögens geht, wird in der Regel der Steuerpflichtige keine Beschwerde einreichen. Hier ist es der ESTV dann verwehrt, den Fall gerichtlich beurteilen zu lassen.

Aus der Haltung der ESTV wird nicht explizit klar, ob infolge AIA nur die straflose Selbstanzeige oder auch die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben<sup>27</sup> ausgeschlossen sein soll. Der vereinfachten Nachbesteuerung unterliegen Vermögenswerte und Einkünfte, die der Erblasser hinterzogen hat. Die drei unter Ziff. 3.1. genannten Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung sind identisch. Es fehlt lediglich der Hinweis im Einleitungssatz der Bestimmung, dass eine Anzeige spontan/von selbst erfolgen soll. Es wird vorliegend davon ausgegangen, dass die ESTV die vereinfachte Nachbesteuerung gleich behandeln würde wie die straflose Selbstanzeige.

Die Haltung der ESTV ist rechtlich unverbindlich. Es handelt sich um eine blosser Darlegung ihrer Sichtweise. Ein Gericht würde die Verlautbarung wohl in Betracht ziehen, jedenfalls insofern es sich um eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben handelt – was nachfolgend zu prüfen ist.<sup>28</sup>

<sup>24</sup> ESTV, Information: Auswirkungen des AIA auf Selbstanzeigen, 5. September 2017, online gefunden am 30. September 2021 unter: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/aia/170905\\_Haltung-ESTV\\_AIA-SSA\\_Text\\_d-f-i.pdf.download.pdf/170905\\_Haltung-ESTV\\_AIA-SSA\\_Text\\_d-f-i.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/aia/170905_Haltung-ESTV_AIA-SSA_Text_d-f-i.pdf.download.pdf/170905_Haltung-ESTV_AIA-SSA_Text_d-f-i.pdf).

<sup>25</sup> Art. 102 Abs. 2 DBG.

<sup>26</sup> Art. 141 Abs. 1 DBG.

<sup>27</sup> Vgl. Art. 153a DBG und Art. 53a StHG.

<sup>28</sup> BGE 139 V 122 E. 3.3.4 S. 125; vgl. kritische Würdigung unter Ziff. 4.



### 3.4 Praxis der Kantone

- 27 Für die Beurteilung der Selbstanzeigen im Bereich des DBG und StHG sind die kantonalen Steuerverwaltungen zuständig. Ob eine Straflosigkeit auch bei AIA für ausländische Steuerfaktoren weiterhin möglich ist, wird unterschiedlich beantwortet.<sup>29</sup>
- 28 Die Praxis lässt sich grundsätzlich in zwei Positionen einteilen:
1. Die Mehrheit der Kantone orientiert sich an der Verlautbarung der ESTV und wendet diese generell oder mindestens dem Grundsatz nach an. Selbstanzeigen betreffend ausländische Bankkonten und Wertschriftendepots bleiben in den entsprechenden Kantonen deshalb im heutigen Zeitpunkt grundsätzlich nicht mehr straffrei.
  2. Einige Kantone befassen sich insofern mit den konkreten Umständen des einzelnen Falles, als dass der AIA mit dem entsprechenden Partnerstaat die Straflosigkeit nicht per se ausschliesst. So muss beispielsweise im Kanton Zürich die AIA-Meldung aktiv, d.h. durch einen Mitarbeiter der Steuerbehörde, zur Kenntnis genommen worden sein, damit die Straflosigkeit entfällt. Im Kanton Basel-Stadt werden Selbstanzeigen im Zusammenhang mit dem AIA straflos behandelt, wenn sie eingehen, bevor die entsprechenden Finanzinformationen abgerufen und dem Steuerfall zugeordnet oder von der Steuerverwaltung sonstwie entdeckt wurden. Auch im Kanton Freiburg ist eine straflose Selbstanzeige weiterhin zulässig, sofern die Steuerverwaltung vom entsprechenden Konto noch nicht konkret Kenntnis genommen hat.
- 29 In allen Kantonen ist es so, dass eine Selbstanzeige zumindest strafmindernd im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt werden kann, wenn die Voraussetzungen für die Straflosigkeit nicht erfüllt sind. Eine Selbstanzeige kann als kooperative Mitwirkung gewürdigt werden. Anstelle einer Busse in Höhe von

100 % der hinterzogenen Steuer wäre dann die Busse zu reduzieren, z.B. im Bereich von 33 % bis 50 %, festzulegen – jedenfalls dann, wenn nicht gleichzeitig strafehöhende Faktoren zu berücksichtigen sind.

### 3.5 Rechtsprechung

Das Bundesgericht hat sich bislang nicht zur Frage der Auswirkungen des AIA auf straflose Selbstanzeigen geäußert. Auch kantonale Gerichtsentscheide zu dieser Thematik sind bislang nicht bekannt. 30

Das Bundesgericht hat sich im Rahmen der Prüfung der straflosen Selbstanzeige bereits wiederholt mit der «Spontaneität» befasst.<sup>30</sup> Gemäss der romanischen Fassungen des DBG hat eine Anzeige «spontan» (spontanément, spontaneamente) zu erfolgen, um strafbefreiende Wirkung zu entfalten. Diese Spontaneität fehlt, wenn die Steuerbehörden im selben Zusammenhang bereits untersuchen und eine Steuerpflichtige nach allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgehen muss, dass die Steuerbehörden die Steuerhinterziehung nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge auch ohne Anzeige von sich aus entdecken werden. Unter diesen Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Steuerpflichtige noch auf eigene Initiative handelt. Sie sieht sich vielmehr in die Enge getrieben und gezwungen, sich selbst anzuzeigen. 31

<sup>29</sup> Vgl. Margraf Olivier, Zehn Jahre straflose Selbstanzeige – eine Bestandesaufnahme, SteuerRevue 5/2020, S. 360 ff., 369 f. (zit. Margraf, Selbstanzeige); von Burg Peter, Die straflose Selbstanzeige von natürlichen Personen – Im Zeitalter des automatischen Informationsaustausches (AIA), Jusletter vom 26. Februar 2018, Rz. 22 (zit. von Burg, Selbstanzeige); Bachmann Thomas, Auswirkungen des automatischen Informationsaustausches (AIA) auf Selbstanzeigen – Kritische Stellungnahme zur Haltung der ESTV, SteuerRevue 11/2017, S. 840 ff., 841 f. (zit. Bachmann, Selbstanzeige).

<sup>30</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_113/2018 vom 25. November 2019 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C\_370/2019 vom 19. September 2019 E. 5.4.2.



## 4. Kritische Würdigung

### 4.1 Ausgangslage im Gesetz

- 32 Die straflose Selbstanzeige im Bereich des DBG und StHG hat einen gesetzlich vorgegebenen Anwendungsbereich. Vorliegend interessiert die Voraussetzung der Kenntnis der Steuerbehörden von der Steuerhinterziehung.
- 33 Die Haltung der ESTV, an der sich die Mehrheit der Kantone orientieren, ist umstritten.<sup>31</sup> Die Argumentation ist insofern sprunghaft, dass infolge des AIA die Kenntnis von der Steuerhinterziehung vorausgesetzt werde und deshalb die Selbstanzeige nicht aus eigenem Antrieb erfolge.
- 34 Warum eine Selbstanzeige vorgenommen wird, ist dem Wortlaut nach nicht Gegenstand der Voraussetzungen im DBG und StHG: Demgemäss darf für eine straflose Selbstanzeige die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt sein. Auf Französisch «*qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance*» und auf Italienisch «*la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale*».<sup>32</sup>
- 35 Für die Beweggründe der Selbstanzeige wird in der Rechtsprechung und Lehre auf den französischen bzw. italienischen Einleitungssatz zu den entsprechenden Bestimmungen im DBG und StHG verwiesen: «*dénonce spontanément*» bzw. «*denuncia spontanea*». In der deutschen Fassung fehlt es am Wort «*spontan*». Vielmehr heisst es, die Steuerpflichtige zeigt erstmals eine Steuerhinterziehung «*selbst*» an. Aus dem Gesetzeswortlaut gibt es aber keine Verknüpfung zwischen Beweggrund der Steuerpflichtigen und Kenntnis bei den Steuerbehörden. Auch in der deutschsprachigen Botschaft war diese Spontaneität kein Thema. Es wurde in den Erläuterungen des Gesetzesentwurfes lediglich festgehalten, die steuerpflichtige Person bereue ihr fehlbares Verhalten und zeige sich selbst an.<sup>33</sup>
- 36 Der Wortlaut des DBG und StHG schliesst Steuerpflichtige, deren unversteuerten Einkünfte und Vermögenswerte dem AIA unterliegen, nicht explizit von einer straflosen Selbstanzeige aus. Weil vorausgesetzt

wird, dass die Steuerhinterziehung noch keine Steuerbehörde bekannt ist, ist es gerechtfertigt, die Straflosigkeit einer Selbstanzeige zu verneinen, wenn die Steuerbehörden bereits Verdacht geschöpft haben und mindestens Indizien für eine Unvollständigkeit der Steuererklärung haben. Ob eine Entdeckung in diesem Sinne bereits stattgefunden hat, ist anhand der konkreten Fakten und Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

### 4.2 Zweck der (straflosen) Selbstanzeige

Die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige soll 37 Steuerpflichtige motivieren bisher unversteuerte Einkünfte und Vermögenswerte offenzulegen. Der Gesetzgeber wollte Anreize schaffen, dass hinterzogenes Vermögen und dessen Erträge der Legalität zugeführt werden.<sup>34</sup> Aus welchem Beweggrund schliesslich die Deklaration erfolgt, ist insofern nicht relevant, als dies nicht explizit geprüft werden muss. Solange die Hinterziehung den Steuerbehörden noch nicht bekannt ist (oder diese keinen konkreten Verdacht geschöpft haben), ist die Selbstanzeige diesbezüglich in Ordnung. Wenn Steuerpflichtige über Jahre unvollständige Steuerklärungen abgegeben haben, kann dies einerseits ein blosses Versehen gewesen sein, andererseits dürften einige die (Nicht-)Deklaration aber durchaus in voller Kenntnis der Sachlage gemacht haben. Deshalb kann wohl mindestens bei einem Teil der Steuerpflichtigen davon ausgegangen werden, dass

<sup>31</sup> Vgl. Margraf, Selbstanzeige, S. 369 ff.; von Burg, Selbstanzeige, Rz. 22; Bachmann, Selbstanzeige, S. 842 ff.

<sup>32</sup> Art. 175 Abs. 3 lit. a bzw. Art. 181a Abs. 1 lit. a DBG und Art. 56 Abs. 1bis lit. a bzw. Art. 57b Abs. 1 lit. a StHG.

<sup>33</sup> Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2005 8818 (zit. Botschaft Selbstanzeige).

<sup>34</sup> Botschaft Selbstanzeige, 8796 und 8808; Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Steuerinformation, Strafbestimmungen bei den direkten Steuern, Mai 2020, online gefunden am 30. September 2021 unter: [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier\\_steuerinformationen/e/e\\_strafbestimmungen.pdf.download.pdf/e\\_strafbestimmungen\\_d.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/e/e_strafbestimmungen.pdf.download.pdf/e_strafbestimmungen_d.pdf), S. 10.



diese eine Selbstanzeige aus der Angst vor einer Entdeckung und anschliessenden Busse vornehmen.

- 38 Die blosse Tatsache, dass unversteuerte Vermögenswerte und Einkünfte in einem AIA-Partnerstaat der Schweiz liegen, soll nicht dazu führen, die straflose Selbstanzeige per se auszuschliessen. Vielmehr dürfte sich der Anreiz verkürzen, vergessene Konten zu melden, wenn per se mit Bussen gerechnet werden muss.
- 39 Zudem würden Steuerpflichtige, welche vor einem Zugang in die Schweiz ihre Vermögenswerte in Staaten ohne AIA (oder zu einer Schweizer Bank) verschieben, besser dastehen, weil ihnen das Instrument der straflosen Selbstanzeige erhalten bleibt.

#### 4.3 Auswirkungen der Digitalisierung

- 40 Das digitale Zeitalter führt dazu, dass die Rechte der Steuerzahler neu definiert werden müssen. Der AIA zielt darauf ab die Steuertransparenz zu erhöhen und die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung zu verhindern. Wenn Schweizer Steuerbehörden die Daten für die Überprüfung der Steuerakten der Steuerpflichtigen verwenden, so entspricht dies dem Zweck der ursprünglichen Datenerhebung. Die Privatsphäre und der Datenschutz werden damit international eingeschränkt. Wie sich der AIA zur freiwilligen Offenlegung von Einkommen und Vermögen durch die Steuerpflichtigen verhält, ist nicht vorgegeben.
- 41 Die Digitalisierung und damit einhergehend auch der AIA zwischen den teilnehmenden Staaten haben die Datenerhebung verändert. Daten der Steuerpflichtigen werden massenhaft erfasst und anschliessend automatisiert auf der Welt verteilt. Gleiche Daten, wie z.B. der Vermögensstand eines Kontos per Ende eines Jahres, werden oft mehrfach gemeldet, z.B. durch die Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuererklärungen und durch die Finanzdienstleister für die Zwecke des Informationsaustausches. Daten werden im Vergleich zu früher im grösseren Umfang ausgetauscht.
- 42 Ein Ausschluss der Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige in Konstellationen des AIA verschlechtert die

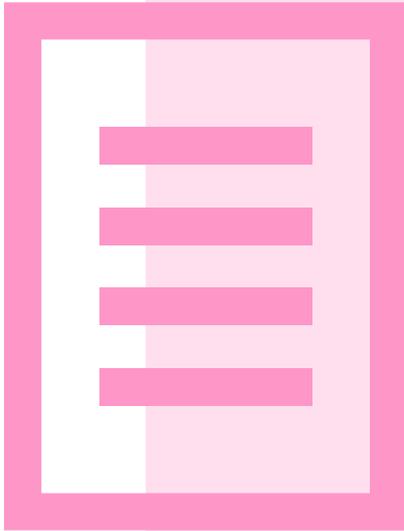
Rechtsposition der Steuerpflichtigen. Mit der Haltung der ESTV, die Straflosigkeit für die dem AIA unterliegenden Steuerfaktoren auszuschliessen, bewegen wir uns weg von einer Prüfung des Einzelfalles. Für die Steuerpflichtigen führt dies zu erhöhter Intransparenz, weil nicht feststeht, ob ihre Daten in der Tat ausgetauscht und von den zuständigen Kantonen im jeweiligen Steuerdossier erfasst worden sind. Die Steuerpflichtigen wissen nicht, ob die Steuerverwaltung die erhaltenen Daten überhaupt bearbeiten und zeitnah verwendet. Verobjektiviert geht die ESTV davon aus, dass die Hinterziehung einer Steuerbehörde bekannt ist, sofern die Vermögenswerte oder Einkünfte in einem Land verbucht worden sind, das den AIA mit der Schweiz pflegt.

#### 5. Fazit

Ob die Massenerfassung von ausländischen Finanzdaten die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige ausschliesst, ist eine Frage der Gesetzesauslegung. Weder Wortlaut noch Entstehungsgeschichte und Zweck bieten ausreichend Klärung. Vielmehr führt das digitale Zeitalter dazu, dass die Rechte der Steuerzahler neu definiert werden müssen. Eine höchstrichterliche oder gesetzgeberische Präzisierung ist erforderlich, um die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen zu verbessern.

Die straflose Selbstanzeige hat sich in den letzten zehn Jahren zu einem bewährten Instrument in der Praxis entwickelt. Steuerpflichtige mit relevanten Finanzkonten in Partnerstaaten des AIA von der straflosen Selbstanzeige auszuschliessen, privilegiert Steuerhinterziehung über Schweizer Banken und über Länder, welche den globalen Standard des AIA nicht anwenden. Ein grosszügiger Anwendungsbereich der straflosen Selbstanzeige fördert dagegen die Steuerehrlichkeit und motiviert die Steuerverwaltungen, die AIA-Daten zeitnah zu verarbeiten. So lange die ausgetauschten Daten von einer kantonalen Steuerverwaltung nicht tatsächlich mit dem Dossier eines Steuerpflichtigen abgeglichen worden sind, ist dafür zu plädieren, eine straflose Selbstanzeige weiterhin zuzulassen.





zsis)



## Steuerungsumgehung mittels Offshore-Strukturen

**QUICK READ** Offshore-Strukturen, namentlich Stiftungen, Trusts und vermögensverwaltende Sitzgesellschaften, sind durchaus legale Strukturen, die in der Regel nicht aus rein steuerlichen Überlegungen errichtet werden. Dennoch können solche (Offshore) Strukturen zu einer Steuerumgehung führen, wenn sie von den schweizer Steuerämtern als steuerlich transparent behandelt werden und der Stifter/Trustee und/oder Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz die Vermögenswerte und Erträge nicht deklariert hat.



Natalie PETER  
Dr. iur., LL.M.  
Partnerin | Blum & Grob  
n.peter@blumgrob.ch



**QUICK READ** 29**HAUPTTEIL** 30

1. Steuerhinterziehung vs. Steuerbetrug 30
2. Steuerrechtliche Behandlung von (Offshore-)Strukturen in der Schweiz 31
3. Stiftungen 32
4. Trust 33
5. Offshore-Gesellschaften 35
6. Fazit 36

**1. Steuerhinterziehung vs. Steuerbetrug**

Im Gegensatz zum Ausland unterscheidet das Schweizer Steuerrecht zwischen der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art.174 des Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Steuerhinterziehung (Art.175 DBG) und Steuerbetrug (Art.186 DBG). Die konkrete Busse für Steuerhinterziehung ist abhängig von der Höhe der hinterzogenen Steuer und damit von der Schwere des Delikts und dem Verschulden. Bei einer fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge sowie bei Steuerbetrug kann die ESTV besondere Untersuchungsmassnahmen durchführen (Art.190 DBG).<sup>91</sup>

Beim Steuerbetrug werden für die Hinterziehung Urkunden zur Täuschung verwendet. Der objektive Tatbestand ist bereits erfüllt, wenn jemand gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung braucht. Im Sinne des StGB handelt es sich dabei um Schriften oder Zeichen, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art.110 StGB). Nach Art.186 DBG zählen zu den Urkunden die Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter. Damit der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt und das Delikt vollendet ist, muss die falsche Urkunde gebraucht werden. Das heisst, die falschen Urkunden werden den Steuer- oder Justizbehörden als Beweismittel vorgelegt, indem sie beispielsweise der Steuererklärung, einem Rückerstattungsbegehren oder einem Erlassgesuch beigelegt werden.

Bei der Verwendung von Offshore-Strukturen, namentlich Stiftungen, Trusts oder Gesellschaften, liegt in der Regel kein Steuerbetrug vor, da keine gefälschten oder verfälschten Urkunden verwendet werden. Die Strukturen werden nach dem Recht der jeweiligen Jurisdiktion gültig errichtet und sind, wo vorgesehen,

<sup>91</sup> Bei der «fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge» verweist Art.190 Abs.2 DBG auf die vollendete und versuchte Steuerhinterziehung im Sinne von Art.175 f. DBG.



in einem Register eingetragen. Stiftungen oder Trusts sind in der Regel nicht operativ tätig, sondern halten üblicherweise Vermögenswerte entweder direkt oder indirekt über eine Offshore-Gesellschaft.

- 4 Zieht beispielsweise ein ausländischer Stifter/Settlor in die Schweiz und deklariert er die Vermögenswerte sowie die Erträge fälschlicherweise nicht direkt in seiner Steuererklärung, obschon das kantonale Steueramt an seinem Wohnsitz die Struktur steuerlich transparent behandeln würde, kann dies zu einer Unterbesteuerung führen. Diesfalls kann der Settlor bzw. Stifter die Situation über eine Selbstanzeige bereinigen.

## 2. Steuerrechtliche Behandlung von (Offshore-) Strukturen in der Schweiz

### 2.1 Anerkennung

- 5 Bei einer zivilrechtlich anerkannten ausländischen juristischen Person wird vom Grundsatz ausgegangen, dass das zivilrechtlich in ihrem Eigentum stehende Vermögen und die Erträge daraus auch steuerlich ihr zuzurechnen sind. Allerdings wird in der Praxis aufgrund der konkreten Umstände überprüft, ob von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen ist und das Vermögen sowie die Vermögenserträge allenfalls den wirtschaftlich berechtigten Personen (Stifterin, Settlor, Begünstigte oder Aktionär etc.) zuzurechnen sind. Häufig stützen sich Steuerbehörden und Gerichte dabei auf den Steuerumgebungsvorbehalt. Im Zusammenhang mit ausländischen Rechtsinstituten, namentlich bei ausländischen Stiftungen, Trusts und Offshore-Gesellschaften, ist für die Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmungen von entscheidender Bedeutung, wer aufgrund der Umstände des Einzelfalls tatsächlich über das Vermögen verfügen kann.
- 6 Das Bundesgericht hat bereits in den 1920er- und 1930er-Jahren in diversen interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten festgestellt, dass die Existenz einer juristischen Person des Zivilrechts für steuerliche Zwecke ausser Acht gelassen werden kann, wenn

der einzige Zweck nachweislich darin besteht, die andernfalls im anderen Kanton bestehende Steuerpflicht zu vermeiden, und wenn die juristische Person so ausgestaltet ist, dass die bisherige Eigentümerin des Vermögens in Wirklichkeit weiterhin die für die Zuweisung der Steuerhoheit massgebenden Befugnisse in Bezug auf das betreffende Vermögen und dessen Erträge ausübt.<sup>02</sup> Erst später hat sich das Bundesgericht mit der privatrechtlichen Einordnung einer Stiftung befasst und einer Stiftung die Eigenschaft als Steuersubjekt aufgrund eines festgestellten zivilrechtlichen Nichtbestehens abgesprochen.<sup>03</sup>

### 2.2 Steuerumgehung

Einer zivilrechtlich anerkannten Stiftung kann 7 ausnahmsweise der Status eines Steuersubjekts verweigert werden, wenn eine Steuerumgehung oder ein Rechtsmissbrauch vorliegt.<sup>04</sup> Eine Steuerumgehung (Art.175 DBG) liegt bekanntlich vor, wenn eine vom Steuerpflichtigen gewählte rechtliche Gestaltung

1. ungewöhnlich, unangemessen oder missbräuchlich erscheint und
2. angenommen werden kann, dass der Steuerpflichtige diese Wahl in der Absicht getroffen hat, Steuern zu sparen, die andernfalls fällig gewesen wären, und
3. das gewählte Verfahren zu einer erheblichen Steuerersparnis führt, wenn es von der Steuerbehörde akzeptiert würde.

Das Ergebnis der Steuerumgehung ist ein Durchgriff 8 durch die juristische Person, d.h. es wird fiktiv angenommen, dass die juristische Person für Steuerzwecke nicht existiert. Das Vermögen und die Einkünfte werden steuerlich somit nicht der juristischen Person selbst zugerechnet, sondern den beteiligten Perso-

<sup>02</sup> BGE 5 I 373; BGE 53 I 440.

<sup>03</sup> BGE 71 I 265.

<sup>04</sup> BGE 107 Ib 315 E. 4; Matteotti René, Der Durchgriff bei den von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, S. 173.



nen, die in der Schweiz ansässig sind. Dabei prüfen die Steuerbehörden bei Stiftungen und Trusts, ob die Vermögenswerte und deren Erträge eher dem Stifter/ Settlor oder den Begünstigten zuzurechnen sind.<sup>05</sup> Bei Stiftungen wird dafür zwischen «kontrollierten» und «nicht kontrollierten» Stiftungen unterschieden. Bei Trusts erfolgt die Unterscheidung zwischen widerrufbaren («revocable») und unwiderrufbaren («irrevocable») Trusts. Die Einstufung basiert auf einer Einzelfallanalyse der Errichtungsurkunde, der Beistatuten, eines Letter of Wishes und/oder einer allfälligen Mandatsvereinbarung zwischen dem (wirtschaftlichen) Stifter/Settlor und dem obersten Organ der juristischen Person sowie auf der tatsächlichen Umsetzung. Es gilt nämlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, welche dem Grundsatz «Inhalt vor Form» folgt.

### 3. Stiftungen

#### 3.1 «Kontrollierte» Stiftungen

- 9 Nach Auffassung des Bundesgerichts besteht dort Anlass, eine Stiftung steuerlich als transparent zu behandeln, wenn ein Gestaltungsmissbrauch derjenigen Person vorliegt, die die Stiftung wirtschaftlich beherrscht.<sup>06</sup>
- 10 «Kontrollierte» Stiftungen sind typischerweise durch eine oder mehrere der folgenden Tatsachen gekennzeichnet
- die Stifterin hat sich in der Gründungsurkunde ein Widerrufsrecht vorbehalten;
  - die Stifterin hat sich in der Gründungsurkunde ein Recht auf Änderung des Stiftungszwecks vorbehalten;
  - die Stifterin kann sich die Erträge des Stiftungsvermögens weiterhin regelmässig aneignen, ohne gegen die Stiftungsurkunde oder den Stiftungszweck zu verstossen;
  - der Stifter handelt so, als ob das Stiftungsvermögen sein eigenes persönliches Vermögen wäre, ohne Rücksicht auf gesetzliche Befugnisse und deren Grenzen;

- der Stifter ist der Erstbegünstigte mit uneingeschränktem Anspruch auf das Kapital und die Erträge der Stiftung;
- aufgrund von Bankvollmachten hat der Stifter Zugriff auf die Bankkonten und Depots der Stiftung und kann somit frei über das Stiftungsvermögen verfügen.

Wenn die Begünstigten de facto oder de jure die Kontrolle über das Stiftungsvermögen haben, oder wenn das Stiftungsvermögen fest mit einer Familie verbunden ist und dazu dient, Unterhaltsleistungen an die jeweiligen Begünstigten in vorher festgelegten Quoten zu zahlen, gilt die Stiftung ebenfalls als kontrolliert. In diesem Fall werden das Stiftungsvermögen und die Erträge daraus den Begünstigten und nicht dem Stifter zugerechnet. 11

Stiftungsräte waren häufig durch «Mandatsverträge» gebunden, wobei der Stifter ein Weisungsrecht behielt. In diesem Fall wird davon ausgegangen, dass die Stiftung vom Stifter kontrolliert wird.<sup>07</sup> 12

Liegt somit steuerlich eine kontrollierte Stiftung vor und deklariert der Stifter oder allenfalls die Begünstigten, das Vermögen und die Erträge nicht in seiner/ihrer Steuererklärung, kann bei Unterbesteuerung eine Steuerhinterziehung vorliegen. Allenfalls kommt 13

<sup>05</sup> Hepberger Rainer/Maute Wolfgang, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, in: StR (2004), S. 592ff.; Peter Natalie, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, 2003, in: IFF Forum für Steuerrecht, S. 164f. (zit. Peter, IFF Forum).

<sup>06</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_711/2012;2C\_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 4.1 mit Hinweis auf BGE 136 I 49 E. 5.4.

<sup>07</sup> Opel Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss. 2009, S. 61f.; Opel Andrea, Familienstiftung und Trust – Postulat für eine kohärente Besteuerung, in ASA 78 (2009/2010), S. 271.



es zu keiner Unterbesteuerung, wenn der Stifter hohe Ausschüttungen erhält, welche er als steuerbares Einkommen deklariert und versteuert und diese Einkommenssteuer insgesamt höher ist als die Vermögens- und die Einkommenssteuer auf dem Stiftungsvermögen und den von der Stiftung erzielten Vermögenserträgen.

### 3.2 «Unkontrollierte» Stiftung

- 14 Liegen keine der oben erwähnten Tatbestände vor, hat sich der Stifter definitiv entreichert. Kann das Vermögen auch der Begünstigten nicht zugerechnet werden, handelt es sich um eine unkontrollierte Stiftung, welche selbst Steuersubjekt ist. Das Vermögen wird somit der ausländischen Stiftung zugerechnet. Weder der Stifter noch die Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz müssen das Stiftungsvermögen oder die Erträge daraus versteuern.
- 15 Ausschüttungen an Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz stellen dabei in der Regel steuerbares Einkommen dar. Ob eine Stiftung im Fall einer Vermögensausschüttung einen Zuwendungswillen haben kann, ist in der Lehre und Rechtsprechung umstritten.<sup>98</sup> Ein Teil der Lehre ist der Ansicht, dass der Rechtsgrund einer Ausschüttung der statuarische Stiftungszweck sei, ungeachtet eines dem Stiftungsrat zustehenden Ermessensspielraums. Stiftungen verfügen über kein Willensbildungsorgan und vermögen damit keinen Schenkungswillen zu bilden.<sup>99</sup> Im Übrigen sei das Kriterium der Freiwilligkeit nicht gegeben, womit die Zuwendung nicht unentgeltlich ist.<sup>10</sup> Ein anderer Teil der Lehre wendet ein, der der Stiftung fehlende Schenkungswille stehe einer Schenkung noch nicht entgegen. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Schenkung vorliege, komme es nur darauf an, ob der Stifter selbst einen Schenkungswillen hatte. Die Ausschüttung erfolge diesfalls im Sinn einer treuhänderischen Erfüllung des Schenkungswillens des Stifters durch die Stiftung.<sup>11</sup>
- 16 Auch die Rechtsprechung zu dieser Frage ist nicht einheitlich. Das Bundesgericht hat jedoch entschieden, dass für die rechtliche Qualifikation der an die

Destinatäre ausgerichteten Erträge einer Familienstiftung zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen ist. Es bestätigte somit die vorinstanzliche Rechtsauffassung, wonach die Stiftung keinen eignen Schenkungswillen hat und die Erträge an die Destinatäre nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausgerichtet.<sup>12</sup>

17 Stellt sich eine Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz auf den Standpunkt, eine ihr zufließende Ausschüttung sei eine steuerfreie Schenkung aus dem Ausland und deklarierte sie diese nicht in ihrer Steuererklärung, kann auch diese Qualifikation zu einer Steuerverkürzung führen, wenn die Ausschüttung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung steuerbares Einkommen darstellt.

## 4. Trust

18 Die Einordnung eines Trusts in die Schweizer Steuerrechtsordnung erfolgt durch einen Vergleich seiner privatrechtlichen Natur mit den Kategorien der inländischen Privatrechtsordnung. Daneben ist auch die wirtschaftliche Bedeutung der gewählten Trustform zu berücksichtigen. Die steuerrechtliche Behandlung im Ausland spielt keine Rolle.

<sup>98</sup> Vgl. dazu Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 19 16/7W 19 17 vom 4. März 2020 E. 3.3.1.ff.

<sup>99</sup> Opel Andrea, Stiftungen schenken nicht, in: ASA 88, S. 180 (zit. Opel, ASA 88).

<sup>10</sup> Opel, ASA 88, S. 181; Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden vom 15. April 2013 Ziff. 7.2.

<sup>11</sup> Richner Felix/Frei Walter /Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 24 DBG N 25; Richner Felix/Frei Walter/ Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 24 StG ZH N 28.

<sup>12</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3.



- 19 Als mögliche Vergleichsmerkmale kommen die Gewinn- und Verlustrechnung, die Art der Beschlussfassung, die Vertretung der Gesellschaft, die Zweckverfolgung etc., in Betracht. Der «*irrevocable discretionary*»-Trust gewährt den Begünstigten ähnliche anwartschaftliche Rechte auf Leistungen wie eine Stiftung ihren Destinatären. Wie der Stiftungsrat handelt der Trustee mit freiem Ermessen. Er entscheidet über die Anlage des Trustvermögens und unterliegt in der Regel keinem Einfluss- oder Kontrollrecht durch die Begünstigten. Die Errichtungsurkunde beschränkt die Verwendung des gewidmeten Vermögens auf festgelegte Zwecke.
- 20 Abgesehen vom grundlegenden Unterschied, dass das Trustvermögen keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, sondern mit dem Trustee verhaftet ist, kann ein «*irrevocable discretionary*»-Trust der Schweizer Stiftung tatsächlich sehr nahe sein. Gemäss Kreisschreiben Nr. 20 Besteuerung von Trusts wird der Trust wegen seiner fehlenden Rechtspersönlichkeit allerdings nicht der Stiftung gleichgestellt. Trusts werden in der Praxis mehrheitlich steuerlich transparent behandelt, d.h. das Trustvermögen und die Vermögenserträge werden entweder dem Settlor oder dem Trustee direkt zugerechnet.
- 4.1 Zurechnung bei steuerlicher Transparenz**
- 21 Ob das Trustvermögen und die Erträge weiterhin dem Settlor zugerechnet werden können, hängt davon ab, ob er sich definitiv von seinem Vermögen entäussert hat. Während bei der Errichtung eines «*revocable*»-Trust nie eine Entäusserung stattfindet, gilt es bei einem «*irrevocable*»-Trust zu prüfen, ob allenfalls noch keine unwiderrufliche Entäusserung oder faktisch eine Übertragung auf die Begünstigte stattgefunden hat. Nur wenn sich der Settlor keinerlei Einflussmöglichkeiten vorbehält und auch keine faktische Übertragung auf die Begünstigte vorliegt, hat der Settlor das Vermögen unwiderruflich dem Trust zugewendet.
- 22 Beim «*irrevocable discretionary*»-Trust unterscheidet das Kreisschreiben (KS) Nr. 20<sup>13</sup> zwischen einem Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz und demjenigen mit Wohnsitz im Ausland. Während der Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz noch nicht definitiv entreichert ist, geht das KS Nr. 20 davon aus, dass der Settlor mit Wohnsitz im Ausland eine Schenkung an den «*irrevocable discretionary*»-Trust vorgenommen hat. Dem Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz werden folglich das Trustvermögen und die Vermögenserträge daraus weiterhin zugerechnet, es sei denn, die Begünstigte hat einen festen Rechtsanspruch auf Ausschüttungen oder auf einen Teil am Trustvermögen («*irrevocable fixed interest Trust*») oder die Begünstigte hat die faktische Kontrolle über das Trustvermögen.
- 23 Analog zur Stiftung muss ein Settlor eines transparenten Trusts das Vermögen und die Erträge direkt in seiner Steuererklärung deklarieren und versteuern. Zieht er aus dem Ausland zu, muss er vorab klären, wie der von ihm errichtete Trust in der Schweiz steuerlich behandelt wird.
- 4.2 Ausschüttungen aus einem «*irrevocable discretionary*»-Trust**
- 24 Bei steuerlich anerkannten «*irrevocable discretionary*» Trusts, welche von einem nicht in der Schweiz ansässigen Settlor errichtet worden sind, stellen als Ausschüttungen bei der Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz grundsätzlich steuerbares Einkommen dar. Nur in Ausnahmefällen liegt eine Schenkung vor. Diese Besteuerung erfolgt in Anlehnung an die Rechtsprechung zu den Stiftungen.<sup>14</sup>
- 25 Nach dem Willen des Settlor werden bei einem «*irrevocable fixed interest*» Trust einzig die Begünstigten bereichert, indem ihnen Rechte auf das Trustvermögen zuteilwerden. Hat die Begünstigte während einer in der Trusturkunde fixierten Zeitdauer einen Anspruch auf bestimmbare Ausschüttungen aus Vermögenserträgen, unterliegt der Barwert dieser Be-

<sup>13</sup> Kreisschreiben Nr. 20 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 27. März 2008 betreffend die Besteuerung von Trusts.

<sup>14</sup> Vgl. oben Ziff. 3.2. «Unkontrollierte» Stiftung.



günstigung – analog der Nutzniessung – im Zeitpunkt der Errichtung der Schenkungssteuer im Verhältnis Settlor und Begünstigte.

- 26 Wie bei der unkontrollierten Stiftung muss die Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz die Ausschüttung grundsätzlich als Einkommen deklarieren und versteuern. Eine steuerfreie Schenkung aus dem Ausland liegt analog zur Stiftung in der Regel nicht vor. Deklariert der Settlor die Vermögenswerte und Erträge nicht, hat dies eine Unterbesteuerung zur Folge, welche er durch eine Selbstanzeige in Ordnung bringen kann.

## 5. Offshore-Gesellschaften

### 5.1 Durchgriff

- 27 Sogenannte Offshore Gesellschaften werden typischerweise in Jurisdiktionen errichtet, in welchen keine oder nur sehr minimale Gewinnsteuern anfallen und Dividendenausschüttungen keiner der Verrechnungssteuer analogen Quellensteuer unterliegen. Offshore-Gesellschaften werden entweder stand alone von Privatpersonen oder als sogenannten «*underlying companies*» von Stiftungen oder Trusts gehalten.
- 28 In der Praxis stellt sich zunächst die Frage, ob typischerweise als vermögensverwaltende Sitzgesellschaften ausgestaltete Offshore-Gesellschaften steuerlich anerkannt werden. Auch hier ist die Praxis nicht einheitlich und reicht von einer Anerkennung bis zu einem Durchgriff infolge einer Steuerumgehung. Bei transparenten Stiftungen oder Trusts, welche ihre Vermögenswerte häufig nicht direkt, sondern über Offshore-Gesellschaften halten, werden letztere häufig analog den Stiftungen und Trusts ebenfalls steuerlich transparent behandelt.
- 29 Ein Durchgriff wird insbesondere in Situationen angewendet, in welchen die wirtschaftlich Berechtigte die rechtliche Selbständigkeit der Offshore-Gesellschaft missachtet oder wenn eine Vermischung auf organisatorischer oder vermögensrechtlicher Ebene

stattfindet.<sup>15</sup> Häufig gibt der wirtschaftlich Berechtigte der vermögensverwaltenden Bank selbst Anlageanweisung oder kann auf Vermögenswerte für private Zwecke direkt zugreifen. Diesfalls wird «*das Spiel der AG*»<sup>16</sup> nicht gespielt und das Kapital und die Erträge der Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaft sind steuerlich direkt dem wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen.

### 5.2 Ort der tatsächlichen Verwaltung

Wird eine Offshore-Gesellschaft steuerlich anerkannt, kann sie allenfalls gewinn- und verrechnungssteuerpflichtig<sup>17</sup> sein, wenn sich ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.<sup>18</sup> Eine Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaft verfügt in der Regel über keine Substanz, d.h. weder über eigenes Personal noch über eigene Büroräumlichkeiten.

Das Bundesgericht hatte in seinem Entscheid vom 16. Mai 2013 eine Gesellschaft mit Sitz in Guernsey der Schweizer Steuerpflicht unterworfen<sup>19</sup> und damit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach weder der Ort der tatsächlichen Verwaltung noch der Ort der Generalversammlung entscheidend sind. Im Sinne des Bundesgerichts befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die laufenden Geschäfte geführt werden und die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen.<sup>20</sup> Bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft beschränkt sich der Unternehmenszweck auf die Vermögensanlage, ohne dass eine operative

<sup>15</sup> Jung Marcel, Internationale Planung mit Offshore-Gesellschaften, Steuerparadiese – Informationsaustausch – Steuerrisiken, 2. Teil, in: ST 2013/2009, S. 614 (zit. Jung, ST 2013/2009).

<sup>16</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 05. März 2009.

<sup>17</sup> Art. 50 DBG und Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG).

<sup>18</sup> Jung, ST 2013/2009, S. 615.

<sup>19</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C.1086/2012, 2C.1087/2012 vom 16. Mai 2013.

<sup>20</sup> Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2003 vom 4. Dezember 2003.



Tätigkeit ausgeübt wird. Für den Ort der tatsächlichen Verwaltung ist somit die Dispositionsbefugnis über das verwaltete Vermögen entscheidend. Diese steht in aller Regel dem wirtschaftlich Berechtigten zu, welcher die Vermögensverwaltungsgesellschaft direkt oder indirekt beherrscht. Diese Zurechnung bei wirtschaftlich Berechtigten gilt auch bei Vorliegen eines Vermögensverwaltungsauftrages, da die Bank oder der externe Vermögensverwalter auf Anweisung des Auftraggebers handelt.<sup>21</sup>

quenzen vorab zu klären und sich mit den involvierten Steuerämtern zu besprechen.

---

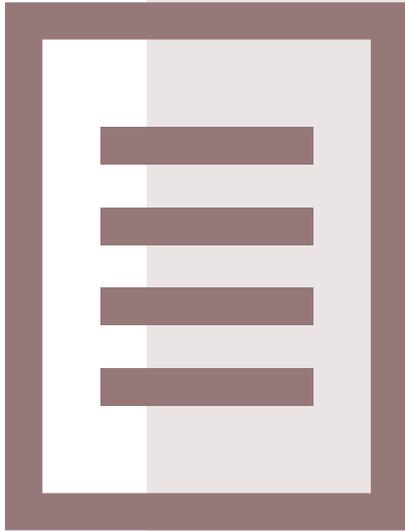
<sup>21</sup> Jung, ST 2013/2009, S. 616.

- 32 Im Gegensatz zu Offshore Stiftung und Trusts, wird die Aktionärin mit Wohnsitz in der Schweiz mindestens die Aktien in ihrer Steuererklärung deklarieren. Zu einer Steuerverkürzung kann es allenfalls kommen, wenn bei einer tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft in der Schweiz geldwerte Leistungen aufgerechnet werden.

## 6. Fazit

- 33 Ein Stifter/Settlor, der seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt, kann unter Umständen eine Steuerumgehung begehen, wenn er bei seinem Zuzug nicht klärt, wie die Vermögensstruktur aus steuerlicher Sicht behandelt wird. Auch wenn die Stiftung oder der Trust im Ausland steuerlich anerkannt wird, besteht ein Risiko, dass die Schweiz die Struktur nicht anerkennt, weil er sich Einflussrechte vorbehalten hat oder zum Begünstigtenkreis gehört. Diesfalls müsste er die Vermögenswerte der Stiftung oder des Trusts sowie die Erträge daraus direkt in seiner Steuererklärung deklarieren und versteuern.
- 34 Auch bei einer steuerlich anerkannten ausländischen Stiftung oder einem Trust kann eine Steuerumgehung vorliegen, wenn die Begünstigte die erhaltene Ausschüttung nicht als Einkommen deklariert und nicht mindestens einen Hinweis auf eine Schenkung macht.
- 35 Beim Errichten einer Offshore-Gesellschaft bzw. beim Zuzug in die Schweiz mit Bezug zu einer Offshore-Gesellschaft ist es stets ratsam, die steuerlichen Conse-





zsis)



## Rechnungslegung im Steuerstrafrecht

**QUICK READ** Während für die gesetzeskonforme Besteuerung die handelsrechtskonforme Jahresrechnung massgeblich ist, knüpft das Steuerstrafrecht an die handelsrechtswidrige Jahresrechnung an. Da es dem schweizerischen Steuerstrafrecht an einem Gesamtkonzept fehlt und die Steuerstrafbestimmungen in den einzelnen Steuergesetzen enthalten sind, deren Verfolgung unterschiedlichen Behörden obliegt, kann der Einsatz einer Buchhaltung, die Unregelmässigkeiten enthält, zu einer Vielzahl von nicht aufeinander abgestimmten Steuerstrafverfahren und Steuerstrafen führen.

Besonders einschneidend sind dabei Verfahren, welche verdeckte Gewinnausschüttungen ahnden. Hier kommt zur Nacherhebung der Steuern und der Steuerstrafen auch noch die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer hinzu.

Erkennen die handelnden Personen die Unregelmässigkeiten in ihrer Rechnungslegung bevor die zuständige Steuerbehörde mit Abklärungen begonnen hat, besteht die Chance, durch eine straflose Selbstanzeige in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren.



Daniel HOLENSTEIN  
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte  
NFS Rechtsanwälte AG  
daniel.holenstein@nsf.ch



**QUICK READ** 38**HAUPTTEIL** 39

- |                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Einleitung                                                       | 39 |
| 2. Steuerstrafrechtlich relevante Unregelmässigkeit der Buchhaltung | 40 |
| 3. In Frage kommende (Steuer-) Straftatbestände                     | 43 |
| 4. Verhältnis zwischen den einzelnen Tatbeständen und Verfahren     | 47 |
| 5. Subjektive Tatseite                                              | 50 |
| 6. (Straflose) Selbstanzeige                                        | 50 |
| 7. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen                           | 52 |

**1. Einleitung**

Grundtatbestand des Steuerstrafrechts ist die Steuerhinterziehung.<sup>01</sup> Eine solche begeht im Bereich der direkten Steuern, wer als steuerpflichtige Person bewirkt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.<sup>02</sup> Auch bei den anderen Steuerarten knüpft der Hinterziehungstatbestand an das Vorenthalten von Steuern<sup>03</sup> bzw. die Verkürzung der Mehrwertsteuerforderung zu Lasten des Staates<sup>04</sup> an. Dabei umschreiben die Tatbestände das verbotene Handeln nicht selbst, sondern knüpfen an die Besteuerungsregeln an. Der Erfolg eines Steuerdeliktes kann daher nicht einfach festgestellt werden, sondern muss auf Grundlage der steuerbegründenden Tatsachen berechnet werden.<sup>05</sup> Dadurch sind Steuerrecht und Steuerstrafrecht miteinander verzahnt. Eine solche Verzahnung besteht für die Rechnungslegung auch im Steuer- bzw. im Steuerstrafrecht. Soweit sich die Rechnungslegung auf die Feststellung der geschuldeten Steuer auswirkt, ist sie auch im Steuerstrafrecht relevant.

Relevant ist die Rechnungslegung dabei insbesondere bei der Gewinnsteuer von juristischen Personen und der Einkommenssteuer von selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen, knüpfen diese Steuern doch an den Gewinn einer Unternehmung an. Für die Ermittlung dieses Gewinns ist die Handelsbilanz (Bilanz- und Erfolgsrechnung) massgeblich (sog. Massgeblichkeitsprinzip), wobei sich die Massgeblichkeit

<sup>01</sup> Behnisch Urs, Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, ZBJV 2002, 77 ff S. 79 (zit. Behnisch).

<sup>02</sup> Art. 175 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 1 StHG.

<sup>03</sup> Stempelabgaben (Art. 45 StG) bzw. Verrechnungssteuern (Art. 61 VStG).

<sup>04</sup> Art. 96 Abs. 1 MWStG.

<sup>05</sup> Fuchs Stefan, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band 112, Bern 2016, S. 41 (zit. Fuchs, Steuergeldwäscherei).



auf nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführte Bücher bezieht.<sup>06</sup>

- 3 Liegt demgegenüber eine Unregelmässigkeit in der Buchhaltung vor, die zu einem zu tiefen Gewinnausweis führt, ist der objektive Tatbestand einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung erfüllt.<sup>07</sup> Im Gewinnsteuerrecht sowie bei der Einkommenssteuer von selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen bewirkt also eine handelsrechtswidrige Jahresrechnung eine Steuerverkürzung. Überspitzt formuliert ist also für das Steuerstrafrecht die handelsrechtswidrige Rechnungslegung massgeblich.
- 4 Daher ist in der Folge darzustellen, unter welchen Voraussetzungen eine steuerstrafrechtlich relevante Unregelmässigkeit der Jahresrechnung gegeben ist, welche Tatbestände durch die Verwendung einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung erfüllt werden können und in welchem (Konkurrenz-)Verhältnis diese zueinander stehen.
- 5 Steuerstrafbestände enthalten neben deskriptiven auch normative Tatbestandselemente, welche eine Wertung erfordern. Daher ist ein besonderes Augenmerk auf die subjektive Tatseite zu richten. Da das Steuerstrafrecht die Möglichkeit bietet, unter bestimmten Voraussetzungen straflos in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren, sind auch diese (Selbstanzei-ge-)Regelungen zu beleuchten.

## 2. Steuerstrafrechtlich relevante Unregelmässigkeit der Buchhaltung

### 2.1 Massgeblichkeit der Jahresrechnung

- 6 Die Bemessung des steuerbaren Gewinns einer juristischen Person knüpft an die Handelsbilanz an, welche Ausgangslage und Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist.<sup>08</sup> Steuerrechtlich wird der wirtschaftliche Sachverhalt dabei so beurteilt, wie er in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss und nicht, wie er in einer konkreten Bilanz allenfalls pflichtwidrig dargestellt worden ist.<sup>09</sup>

Auch bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind für Buchführungspflichtige die Bestimmungen über die Berechnung des Reingewinns bei der Gewinnsteuer sinngemäss anwendbar.<sup>10</sup>

Ausgangspunkt für die Berechnung des Reingewinns bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages aus dem Vorjahr gemäss Art.58 Abs.1 lit.a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Soweit der ausgewiesene Reingewinn mit den Rechnungslegungsvorschriften übereinstimmt und keine abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften existieren, ist die handelsrechtskonforme Jahresrechnung sowohl für die Steuerbehörde als auch für die steuerpflichtige Person verbindlich.<sup>11</sup>

### 2.2 Handelsrechtskonformität der Jahresrechnung

Handelsrechtskonform ist eine Jahresrechnung, wenn sie die in Art.957a ff des Obligationenrechts (OR) normierten Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung einhält. Die Rechnungslegung muss daher gemäss Art. 958c OR insbesondere

- klar und verständlich sein;
- vollständig sein;
- verlässlich sein;

<sup>06</sup> Brülisauer Peter/Mühlemann Marco, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017, Art. 58 DBG N.12 (zit. Autor in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG).

<sup>07</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_290/2011, 2C\_291/2011 vom 12. September 2011 E. 5.3 mit Hinweis auf BGE 135 II 86 E. 3.1 S. 88.

<sup>08</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_533/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2.1.

<sup>09</sup> Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 58 DBG N. 12 mit weiteren Hinweisen.

<sup>10</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_533/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen.

<sup>11</sup> Betschinger Michael, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Band Nr. 117, Bern 2020, Rz. 180.



- vorsichtig sein;
  - das Wesentliche enthalten;
  - bei der Darstellung und der Bewertung stets den gleichen Massstab verwenden;
  - Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag nicht miteinander verrechnen.<sup>12</sup>
- 10 Die Rechnungslegung unterliegt einer Reihe von Grundsätzen. Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt, dass alle wirtschaftlichen Tatsachen, die sich auf das eingesetzte Kapital auswirken, sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden. Die Rechnungslegung darf daher wesentliche Einnahmen nicht verschweigen oder verschleiern. Folglich ist es nicht zulässig, einen Vermögensgegenstand einfach wegzulassen, um eine stille Reserve zu bilden. Das Vorsichtsprinzip verlangt eine pessimistische Betrachtungsweise der verschiedenen Aspekte der Rechnungslegung. Bei Unklarheiten über die Bewertung ist der niedrigste Wert anzusetzen.<sup>13</sup> Das Vorsichtsprinzip dient dem Gläubigerschutz, weshalb handelsrechtlich die Bildung stiller Reserven zulässig ist. Demgegenüber strebt das Steuerrecht nach der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

### 2.3 Leistungsfähigkeitsprinzip

- 11 Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist im Rahmen der Gewinnermittlung durch das Periodizitäts- und das Totalgewinnprinzip konkretisiert worden. Das Periodizitätsprinzip verlangt, dass der Gewinn des Unternehmens periodisch ermittelt und versteuert wird. Demgegenüber besagt das Totalgewinnprinzip, dass ein Unternehmen nicht mehr als den während seiner Lebensdauer erzielten Gesamtgewinn versteuern muss. Die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens muss also dem Gesamtgewinn entsprechen, den dieses Unternehmen während der gesamten Zeitspanne seiner Existenz aus eigener Kraft erwirtschaftet hat.<sup>14</sup>
- 12 Das Periodizitätsprinzip erfordert die zeitlich korrekte Zuordnung des Ergebnisses.<sup>15</sup> Ein Ertrag ist nach dem Realisationsprinzip dann zu verbuchen, wenn das Un-

ternehmen einen festen und durchsetzbaren Rechtsanspruch erwirbt. Bei Honoraren aus Geschäftsbesorgungsverträgen entsteht ein solcher Anspruch entweder bei Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrages oder zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung. Um sich auf die Rechnungsstellung berufen zu können, ist es jedoch erforderlich, die Rechnungsstellung nicht künstlich zu verzögern.<sup>16</sup>

Im Gegensatz zu den Erträgen gilt bei Wertvermindernungen das Imparitätsprinzip, das besagt, dass Wertvermindernungen bereits erfasst werden, wenn sie erkennbar sind und der sorgfältige Kaufmann ernstlich mit dem Eintritt rechnen muss. Dem Imparitätsprinzip wird durch Abschreibungen/Wertberichtigungen und Rückstellungen Rechnung getragen.<sup>17</sup>

Ein nicht periodengerecht verbuchter Ertrag oder ein periodenfremd erfasster Aufwand führt in erster Linie zu einem Steueraufschub. Zu einer (unrechtmässigen) Steuerersparnis kann es jedoch kommen, wenn dadurch Gewinne in eine Bemessungslücke fallen, sich dadurch die Verlustverrechnungsperiode verlängert oder aufgrund einer Tarifänderung bzw. der Steuerprogression ein Steuerausfall entsteht.<sup>18</sup>

<sup>12</sup> Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2012, § 64 StG N. 20.

<sup>13</sup> Urteil des Bundesgerichts 2\_907/2012, 2C\_908/2012 vom 22. Mai 2013 E. 5.2.2.

<sup>14</sup> Brülisauer Peter, Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG, IFF Forum für Steuerrecht 2020, 306ff. S. 312 (zit. Brülisauer, Gewinnermittlung).

<sup>15</sup> Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 58 DBG N 155.

<sup>16</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C/907/2012, 2C\_908/2012 vom 22. Mai 2013 E. 5.2.2.

<sup>17</sup> Kalaitzidakis Vangelis, Periodengerechte Gewinnermittlung im Steuerrecht, eine kritische Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Magister, Editions Weblaw, Bern 2018 Rz. 27.

<sup>18</sup> Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 58 DBG N. 162.



15 Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung von Handels- und Steuerrecht sehen die Steuergesetze zur Durchsetzung der steuerrechtlichen Ziele die Modifizierung des handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Saldo der Erfolgsrechnung durch steuerrechtliche Korrekturvorschriften vor.<sup>19</sup> Diese sollen einerseits sicherstellen, dass die Unternehmung keine verdeckten Gewinnausschüttungen vornimmt und dass sie andererseits den in der laufenden Steuerperiode aus eigener Kraft erwirtschafteten Reingewinn versteuern muss.<sup>20</sup>

#### 2.4 Trennungsprinzip

16 Sowohl das Privat- als auch das Steuerrecht folgen dem sog. «Trennungsprinzip», gehen also von der rechtlichen Selbständigkeit einer juristischen Person aus, welche getrennt von ihren Gesellschaftern besteuert wird. Entsprechend sind Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie ihnen nahestehenden Personen grundsätzlich zulässig. Da im Steuerrecht die (teilweise gemilderte) wirtschaftliche Doppelbelastung gesetzlich verankert ist, wonach der erwirtschaftete Gewinn zuerst auf Stufe Gesellschaft und danach im Falle der offenen oder verdeckten Ausschüttung auf Stufe Gesellschafter besteuert wird, dürfen derartige Rechtsgeschäfte jedoch nicht zu einer Gewinnverschiebung führen.<sup>21</sup> Daher müssen Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern einem Drittvergleich standhalten.

#### 2.5 Wirtschaftliche Doppelbelastung

17 Zur Gewährleistung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sieht Art. 58 Abs. 1 lit. b 5. Lemma DBG vor, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zum Saldo der Erfolgsrechnung hinzuzurechnen sind. Eine verdeckte Gewinnausschüttung charakterisiert sich dadurch, dass:

- die leistende Gesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält;
- der Gesellschafter direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt;

- die Gesellschaft diesen Vorteil einem unabhängigen Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und
- der Charakter der Leistung für die Organe der Gesellschaft erkennbar war.<sup>22</sup>

18 Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist sowohl auf Stufe der leistenden Gesellschaft als auch auf Stufe der die Leistung empfangenden Gesellschafterin steuerbar. Auf Ebene der leistenden Gesellschaft ist die verdeckte Gewinnausschüttung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b/c DBG bzw. Art. 24 des Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen. Seitens der empfangenden Gesellschafterin folgt die Steuerbarkeit aus Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG, soweit es um eine natürliche Person geht, bzw. aus Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 24 StHG falls die Beteiligung von einer juristischen Person gehalten wird.<sup>23</sup>

19 Ist der als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierende Handelsvorgang weder bei der leistenden Kapitalgesellschaft noch bei der Gesellschafterin besteuert worden, führt dies beidseitig zur Aufrechnung.<sup>24</sup>

20 Hingegen ist eine Aufrechnung nur auf Stufe der leistenden Gesellschaft notwendig, wenn der Geschäftsvorfall steuerlich bei der Gesellschafterin bereits unter einem – wenn auch unzutreffenden – Rechtstitel zur Besteuerung geführt hat.<sup>25</sup>

<sup>19</sup> Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 58 DBG N. 145.

<sup>20</sup> Brülisauer, Gewinnermittlung, S. 313.

<sup>21</sup> Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 58 DBG N. 146.

<sup>22</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.

<sup>23</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.3.

<sup>24</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.3.

<sup>25</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.4.



21 Hinzu kommt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung der Verrechnungssteuer unterliegt. Die leistende Gesellschaft muss die Steuer von 35 % (nachträglich) entrichten und zwingend durch Einforderung beim Leistungsempfänger auf diesen überwälzen.<sup>26</sup> Da der Bund die Verrechnungssteuer im Binnenverhältnis primär mit dem Ziel erhebt, die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuern bei den originär berechtigten inländischen Leistungsempfängern zu sichern, wird die Verrechnungssteuer grundsätzlich nach erfolgter Erhebung mit damit verbundener Sicherung der Einkommens- und Vermögensteuern zurückerstattet.<sup>27</sup> Diesen Rückerstattungsanspruch verwirkt allerdings, wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte entgegen gesetzlicher Vorschriften nicht angibt.<sup>28</sup>

### 2.6 Mögliche Ursachen einer unvollständigen Gewinndeclaration

22 Da für die Bemessung des steuerbaren Gewinns die handelsrechtskonforme Jahresrechnung massgebend ist, verursacht eine handelsrechtswidrige Erfolgsrechnung eine unvollständige Gewinndeclaration, sofern diese Unregelmässigkeit in der Steuererklärung nicht korrigiert wird.

23 Handelsrechtswidrig ist eine Jahresrechnung insbesondere dann, wenn

- Einnahmen nicht verbucht sind.<sup>29</sup>
- Auslagen, die offensichtlich privater Natur sind, als Geschäftsaufwand verbucht werden.<sup>30</sup> Dazu gehören diejenigen Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand von an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbracht hat. Bei Aufwendungen, die teils privat und teils geschäftlich veranlasst sind, ist ein Privatanteil auszuscheiden.<sup>31</sup>
- sie bei länger dauernden Projekten die angefangenen Arbeiten nicht zu den Selbstkosten aktiviert.<sup>32</sup>
- eine Gesellschaft für an verbundene Unternehmen erbrachte Leistungen keine Gegenleistung verbucht.<sup>33</sup>

24 Da nunmehr das Periodizitätsprinzip auch im Handelsrecht explizit verankert ist (Art. 958b OR), ist eine Erfolgsrechnung, die nicht alle im laufenden Geschäftsjahr realisierten Erträge oder in anderen Perioden angefallene Aufwendungen enthält, handelsrechtswidrig.

## **3. In Frage kommende (Steuer-)Straftatbestände**

### 3.1 Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuern

25 Eine vollendete Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer begeht, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 1 StHG). Wird die strafbare Handlung von der Steuerbehörde vor Erlass der definitiven Veranlagung entdeckt, so wird wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht (Art. 176 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 2 StHG). Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar, was sich zwar nicht direkt aus dem Gesetz ergibt, jedoch aus dem Begriff des Versuchs.<sup>34</sup> Täter einer Hinterziehung der direkten Steuern kann nur die steuerpflichtige Person sein. Die Hinterziehung ist daher ein echtes Sonderdelikt.<sup>35</sup>

<sup>26</sup> Art. 14 Abs. 1 VStG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.1 mit Hinweis auf BGE 108 Ib 475 E. 3. B.

<sup>27</sup> Holenstein Daniel/von Ah Julia, Kreisschreiben Nr. 40 – Nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung, ASA 85, 2016/17, 609 ff S. 618.

<sup>28</sup> Art. 23 Abs. 1 VStG.

<sup>29</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.4.1 mit Hinweis auf BGE 125 IV 17 E. 2.c.

<sup>30</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 6.4.1.

<sup>31</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 5.3.

<sup>32</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_907/2012, 2C\_908/2012 vom 22. Mai 2013 E. 5.2.2.

<sup>33</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_508/2014, 2C\_509/2014 vom 20. Februar 2015 E. 5.3.3.

<sup>34</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_533/2012, 2C\_534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 5.2.

<sup>35</sup> Behnisch, S. 80.



- 26 Die Hinterziehung ist mit Busse alleine bedroht und daher eine Übertretung. Im Bereich von Übertretungstatbeständen sind juristische Personen delikt-fähig, falls und soweit ein Bundesgesetz oder kantonales Recht dies ausdrücklich vorsieht.<sup>36</sup> Art. 181 DBG bzw. die auf Art. 57 Abs. 1 StHG gestützten kantonalen Steuergesetze sind derartige Normen. Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht, wird die juristische Person ge-büsst, wobei sie sich das strafrechtliche Verschulden des handelnden Organs anrechnen lassen muss.<sup>37</sup>
- 27 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfüllen die folgenden Sachverhalte den objektiven Tatbestand der Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuern:
- Nicht periodengerechte Verbuchung im Rahmen von Bemessungslücken: Werden Management-Erträge, welche dem Jahr 2001 zuzurechnen sind, im Bemessungslückensjahr 2000 verbucht, so ist der Abschluss 2001 nicht vollständig und somit handelsrechtswidrig. Solche fehlerhaften Buchungen erfüllen ohne weiteres den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung.<sup>38</sup>
  - Die Verbuchung von Retrozessionen und von Gebühren, die an Personen geflossen sind, mit denen die Steuerpflichtige in keinem Vertragsverhältnis stand, verstösst gegen das handelsrechtliche Verbot betriebsfremde Auslagen als Betriebsaufwand zu verbuchen. Eine derartige Verbuchung erfüllt den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung.<sup>39</sup>
  - Eine Jahresrechnung, die Kosten für eine Reise, welche keinen unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit, einen doppelt verbuchten BVG-Abzug sowie diverse Privataufwendungen des Unternehmers enthält, ist unrichtig. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige in den Steuererklärungen zu Unrecht davon abgesehen hat, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand auszuschneiden oder einen Privatanteil aufzurechnen.<sup>40</sup>
  - Verbucht eine Gesellschaft geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen (angebliche Bau-dienst- und Vermittlungsleistungen einer Gesell-schaft mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein) und verschweigt sie in ihrer Jahresrechnung Erträge (Verkauf von Fahrzeugen, Prämienrückvergütungen, «schwarzes» Konto bei einer Bank), ruft sie damit unmittelbar eine Nicht- bzw. Unterbesteue-rung hervor.<sup>41</sup>
  - Erbringt eine Gesellschaft ihren im Ausland domizilierten Schwestergesellschaften Leistungen ohne ihnen diese in Rechnung zu stellen, verletzt sie das Handelsrecht. Die schlichte Nichtberück-sichtigung der erbrachten Leistung ist keine Frage der Verrechnungspreise, sondern eine Verletzung des Vollständigkeitsgebotes.<sup>42</sup>
  - Eine Muttergesellschaft, die ihrer im Ausland domizilierten Tochtergesellschaft Leistungen erbringt, ohne dafür diejenige Gegenleistung zu verlangen, die sie unabhängigen Dritten in Rechnung stellt, verstösst dadurch nicht nur gegen den Fremdvergleichsgrundsatz (ohne Verstoss gegen das Handelsrecht), sondern auch gegen das Handelsrecht, was den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Von einer nicht handelsrechtswidrigen Fehleinschätzung der Verrechnungspreise kann nur die Rede sein, wenn die Vergütung ungenügend ist, nicht aber bei einer fehlenden Vergütung.<sup>43</sup> Indem die Mutter-

<sup>36</sup> BGE 144 I 242 E. 3.1.1 S. 250.

<sup>37</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_257/2018, 2C\_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.2.4 mit Hinweis auf BGE 144 I 242 E. 3.1.1 S. 250.

<sup>38</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_533/2012, 2C\_534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 5.3.1.

<sup>39</sup> BGE 135 II 86 E. 3 S. 88.

<sup>40</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_683/2012 vom 3. Oktober 2019 E. 5.3.

<sup>41</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_257/2018, 2C\_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.3.2.

<sup>42</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_508/2014 vom 20. Februar 2015 E. 5.3.3.

<sup>43</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1073/2018, 2C\_1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 17.2.1 und 17.2.2.



gesellschaft darauf verzichtet hat, der Tochtergesellschaft Leistungen zu verrechnen, erhöhte sich deren Gewinn, was ihr erlaubt hat, diesen (erhöhten) Gewinn an ihre Muttergesellschaft durch dem Beteiligungsabzug unterliegende Dividenden zurückzuführen.<sup>44</sup>

### 3.2 Steuerbetrug

- 28** Im Steuerstrafrecht der direkten Steuern tritt der Steuerbetrug als qualifiziertes Delikt neben die Steuerhinterziehung. Der Steuerbetrug ist aufgrund seiner Strafdrohung – Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe – als Vergehen zu qualifizieren. Allerdings ist der Steuerbetrug kein reiner Betrugstatbestand, also eine arglistige Täuschung der Steuerbehörden, sondern ein Urkundendelikt. Strafbar ist die Verwendung unechter oder inhaltlich unwahrer Urkunden.<sup>45</sup>
- 29** Einen Steuerbetrug begeht, wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht (Art. 186 Abs. 1 DBG, Art. 59 Abs. 1 StHG).
- 30** Der Steuerbetrug ist – im Gegensatz zur Steuerhinterziehung – kein Sonderdelikt.<sup>46</sup> Grundsätzlich kann jede/r Täter/in sein, wobei juristische Personen nicht deliktsfähig sind. Art. 181 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG gilt nur bei Übertretungen, der Steuerbetrug ist jedoch ein Vergehen. Daher geht die Tätereigenschaft der juristischen Person auf die für sie handelnden natürlichen Personen über.<sup>47</sup>
- 31** In subjektiver Hinsicht setzt der Steuerbetrug vorsätzliches Handeln voraus.<sup>48</sup> Der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs ist bereits mit der Einreichung der unechten oder unwahren Urkunde beim Steueramt in der Absicht der Steuerhinterziehung vollendet. Der Eintritt eines Erfolgs etwa im Sinne einer unvollständigen Veranlagung ist nicht erforderlich.<sup>49</sup> Der Steuerbetrug ist also ein Tätigkeits- und kein Erfolgsdelikt. So ist in etwa der Tatbestand des Steuerbetrugs selbst dann erfüllt, wenn die Unterbesteuerung nicht in derselben Steuerperiode eintritt, weil die Gesellschaft in der betreffenden Steuererklärung einen

Verlust deklariert hat. Angesichts der Möglichkeit des Verlustvortrages auf kommende Jahre muss sich die Steuerhinterziehungsabsicht nicht zwingend auf die laufende Steuerperiode beziehen. Sie liegt auch vor, wenn sich die Unterbesteuerung erst in einer Folgeperiode verwirklicht.<sup>50</sup>

Den Tatbestand des Steuerbetruges gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. Art. 59 StHG erfüllt, wer für die Hinterziehungsabsicht eine unrichtige Jahresrechnung verwendet. Eine Erfolgsrechnung ist inhaltlich unwahr, wenn Einnahmen nicht verbucht wurden.<sup>51</sup> Nach der Rechtsprechung wird die Buchhaltung auch verfälscht, wenn Vergünstigungen und Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsmässig ausgewiesen oder Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto belastet wurden. Umstritten ist jedoch, ob eine Verfälschung der Buchhaltung auch gegeben ist, wenn tatsächliche Vorgänge im sachangemessenen Konto verbucht werden, die Verbuchungen wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sind und demnach von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist.<sup>52</sup> Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich die Buchführung, namentlich bei der Bewertung von Aktiven (bspw. im Zusammenhang mit Abschreibungen) und Passiven, auf Ermessensentscheidungen berufen kann. Die Bilanz ist jedoch unwahr, wenn Aktiven klarerweise unter- bzw. überbewertet werden, die Bewertung also ausserhalb des Ermessensspielraumes liegt, oder wenn Aktiven vollständig unerwähnt bleiben.<sup>53</sup>

<sup>44</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1073/2018, 2C\_1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 15.2.

<sup>45</sup> Behnisch, S. 82.

<sup>46</sup> Behnisch, S. 82.

<sup>47</sup> Behnisch, S. 85.

<sup>48</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_663/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.4.1.

<sup>49</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_663/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.4.1.

<sup>50</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_433/2013, 6B\_452/2013 vom 23. September 2013 E. 2.2.

<sup>51</sup> BGE 125 IV 17 E. 2.c.

<sup>52</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.5.

<sup>53</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.6.



- 33 Ist in Grenzfällen die Verbuchung von Auslagen als geschäftsmässig begründeter Aufwand vertretbar, liegt selbst dann keine inhaltlich unwahre Jahresrechnung vor, wenn die Steuerverwaltung die Auslage als privat qualifiziert und zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet hat.<sup>54</sup>
- 34 Enthält jedoch die Jahresrechnung klarerweise zu Unrecht als Aufwand verbuchte Privatauslagen, liegt auch dann eine inhaltlich unwahre Jahresrechnung vor, wenn die verbuchten Privataufwendungen im Gesamtrahmen relativ geringfügig sind und die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nur unwesentlich beeinflussen.<sup>55</sup>
- 35 Unerheblich ist auch, ob die fehlerhafte Buchung für die Steuerverwaltung leicht oder nur schwer erkennbar ist. Die Steuerverwaltung muss nämlich auf die Richtigkeit der Buchhaltung vertrauen dürfen.<sup>56</sup>
- 36 Eine inhaltlich unwahre Jahresrechnung, deren Verwendung im Besteuerungsverfahren den Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt, lag in folgenden Konstellationen vor:
- X. hat als Inhaber der Einzelfirma «X. Sport» in seinen mit den Steuererklärungen eingereichten Geschäftsabschlüssen Rückvergütungen seiner ausländischen Lieferantin nicht verbucht.<sup>57</sup>
  - X. und Y. hatten in ihrem Partnervertrag vereinbart, dass die beiden Gesellschafter einen Honorar- und Einnahmepool bilden, in welchen grundsätzliche Einnahmen fliessen sollen, mit Ausnahme der persönlichen Entschädigungen aus Ämtern. Der nach Abzug sämtlicher Geschäftsunkosten verbleibende Gewinn aus dem Advokaturbüro sollte in den ersten fünf Jahren im Verhältnis 60 % zu 40 % (Y. bzw. X.) und danach je zu 50 % verteilt werden. X. vereinbarte Honorareinzahlungen von Klienten nicht über den Pool, sondern für sich privat.<sup>58</sup>
  - Die A. AG hat zwei Privatbezüge ihres Alleinaktionärs von CHF 150'000.– und CHF 80'000.– unrechtmässig als Geschäftsaufwand verbucht.<sup>59</sup>
  - Die F. AG hat in ihrer Jahresrechnung einen Entwicklungsaufwand verbucht, dem im Umfang von mehr als zwei Dritteln keine Gegenleistung gegenüberstand, weshalb diese teilweise fiktiv war.<sup>60</sup>
  - Die als Präsident und Vizepräsident des Verwaltungsrates amtierenden Aktionäre haben mit fiktiven Rechnungen Zahlungen auf ein Bankkonto veranlasst und die darauf einbezahlten Beträge privat verwendet.<sup>61</sup>
  - A. und B. haben in ihrer Funktion als Verwaltungsräte und Aktionäre der C. AG die Verbuchung folgender privater Aufwände als Geschäftsaufwand veranlasst: 30. Geburtstag von A., Personal Wellness, Laufbahnberatung, Paarberatung und Zürcher Hochschule.<sup>62</sup>
- 3.3 Hinterziehung der Verrechnungssteuer**
- Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen, dem Bunde Verrechnungssteuern vorenthält, begeht eine mit Busse bedrohte Hinterziehung der Verrechnungssteuer gemäss. Art. 61 lit. a Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG).
- Vorenthalten ist jedes Tun oder Unterlassen, mit welchem den im VStG normierten Pflichten zur rechtzeitigen und korrekten Abrechnung der Verrechnungssteuer zuwider gehandelt wird, so dass ein zumindest

<sup>54</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.6.

<sup>55</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.7.4.

<sup>56</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 5.7.2.

<sup>57</sup> BGE 122 I 257, Sachverhaltsschilderung, S. 258.

<sup>58</sup> BGE 125 IV 17.

<sup>59</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_1053/2017, 6B\_1096/2017 vom 17. Mai 2018 Sachverhalt A.a.

<sup>60</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_711/2012 vom 17. Mai 2013 E. 5.3.3 und 6.4.2.

<sup>61</sup> BGE 133 IV 303 E. 2 S. 305.

<sup>62</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 Sachverhalt A.



vorübergehender Steuerausfall des Gemeinwesens eintritt. Nach der Praxis ist der objektive Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung bereits erfüllt, wenn die deklarierungspflichtige Steuer in Missachtung der Selbstveranlagungspflicht erst nach Fristablauf oder überhaupt nicht deklariert und abgeliefert wird.<sup>63</sup>

- 39 So ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts der objektive Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung erfüllt, wenn eine juristische Person ohne weiteres erkennbare geldwerte Leistungen erbringt, ohne dass sie die Verrechnungssteuer spontan deklariert und entrichtet.<sup>64</sup>

### 3.4 Exkurs: ungetreue Geschäftsbesorgung

- 40 Eine Verwaltungsrätin oder Geschäftsführerin einer Aktiengesellschaft, die in Verletzung der vom Aktienrecht vorgesehenen Schutzvorschriften die Aktiengesellschaft an ihrem Vermögen schädigt, erfüllt selbst dann den Tatbestand der ungetreuen Geschäftsbesorgung, wenn dies im Einklang mit dem (Allein-)Aktionär erfolgt. Eine Vermögensdisposition, die als (verdeckte) Gewinnausschüttung an den Alleinaktionär zu qualifizieren ist, ist pflichtwidrig wenn sie im Widerspruch zu zwingenden aktienrechtlichen Bestimmungen steht, sofern sie das Reinvermögen (Aktiven minus Fremdkapital) im Umfang des Aktienkapitals und der gebundenen Reserven antastet. Eine derartige pflichtwidrige Vermögensdisposition ist als ungetreue Geschäftsbesorgung strafbar.<sup>65</sup>

- 41 Sind an einer Kapitalgesellschaft mehrere Gesellschafter beteiligt, handelt der Verwaltungsrat pflichtwidrig, wenn er verdeckte Gewinnausschüttungen an einzelne Aktionärinnen veranlasst oder zulässt, weil dadurch die Interessen der übrigen Aktionärinnen oder allenfalls von Dritten beeinträchtigt werden.<sup>66</sup>

- 42 Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann also unter Umständen auch eine ungetreue Geschäftsbesorgung darstellen.

## 4. Verhältnis zwischen den einzelnen Tatbeständen und Verfahren

Erfüllt jemand durch sein strafbares Verhalten mehrere Straftatbestände ist zu klären, ob alle vom Täter verübten Delikte bei der Festsetzung der Strafe zu berücksichtigen sind und gegebenenfalls inwiefern.<sup>67</sup> Erfolgt die Verfolgung mehrerer nebeneinander anwendbarer Delikte in verschiedenen Verfahren, sei es durch dieselbe oder durch eine andere Strafverfolgungsbehörde, stellt sich zudem die Frage, inwiefern dies zulässig ist. Das Verhältnis zwischen den einzelnen Straftatbeständen wird durch die sog. Konkurrenzlehre geregelt. Das Verhältnis zwischen den verschiedenen Verfahren unterliegt dem «*ne bis in idem*»-Grundsatz, der die mehrfache Verfolgung eines Täters für dieselbe Tat ausschliesst.

### 4.1 Konkurrenz

Ergibt die Auslegung der anwendbaren Strafbestimmungen, dass diese nebeneinander anwendbar sind, spricht man von sog. echter Konkurrenz.<sup>68</sup>

Im Steuerstrafrecht besteht aufgrund der ausdrücklichen Regelung, wonach im Falle eines Steuerbetrugs die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vorbe-

<sup>63</sup> Beusch Michael/Malla Jasmin in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2012, Art. 61 VStG N. 11 (zit. Autor in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli, Komm. VStG).

<sup>64</sup> Beusch Michael/Malla Jasmin in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli, Komm. VStG, Art. 61 VStG N. 11 mit Hinweis auf Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 1986, ASA 55, 1986/87, 285 E. 2.b.

<sup>65</sup> BGE 141 IV 104 E. 3.2 S. 106 f.

<sup>66</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_818/2017 vom 18. Januar 2018 E. 1.2.2.

<sup>67</sup> Eicker Andreas, Grundzüge strafrechtlicher Konkurrenzlehre, iusfull 4/03, 146 ff., S. 147 (zit. Eicker, Strafrechtliche Konkurrenzlehre).

<sup>68</sup> Eicker, Strafrechtliche Konkurrenzlehre, 150.



halten bleibt (Art.186 Abs.2 DBG bzw. Art.59 Abs.2 StHG), echte Konkurrenz zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug.<sup>69</sup> Da der Steuerbetrug die Verwendung einer unechten oder inhaltlich unwahren Urkunde voraussetzt und die Fälschung, Verfälschung oder die Herstellung oder Verwendung einer inhaltlich unwahren Urkunde (auch) den Tatbestand der gemeinrechtlichen Urkundenfälschung gemäss Art.251 des Schweizerisches Strafgesetzbuches (StGB) erfüllt, kann auch zwischen dem Steuerbetrug und der Urkundenfälschung echte Konkurrenz bestehen. Dies ist der Fall, wenn der Täter mit der im Steuerverfahren verwendeten, unrichtigen Urkunde nicht nur einen steuerrechtlichen Vorteil anstrebte, sondern auch eine – objektiv mögliche – Verwertung des Dokumentes auch im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm.<sup>70</sup>

- 46 Einzig nach Steuerstrafrecht zu beurteilen ist hingegen, wer ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will.<sup>71</sup> Dies ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach gemeinrechtliche Delikte nicht zum Zuge kommen sollen, wenn ausschliesslich fiskalische Interessen betroffen sind.<sup>72</sup>
- 47 Die Verurteilung (auch) wegen Urkundenfälschung setzt dabei voraus, dass die Anklagebehörde in der Anklageschrift den Vorwurf der Urkundenfälschung in objektiver und subjektiver Hinsicht ausreichend

substanziert und namentlich erwähnt, dass der Angeschuldigte eine Verwendung der fraglichen Urkunde im nicht-fiskalischen Bereich und eine Schädigung Dritter in Kauf nahm.<sup>73</sup>

Ist durch die Ausrichtung einer geldwerten Leistung – zusätzlich zur Verkürzung der Gewinn- und der Einkommenssteuer – auch noch die Verrechnungssteuer verkürzt worden, kommt auch noch die Bestrafung wegen Hinterziehung der Verrechnungssteuer in Frage. Denn dieses Strafverfahren unterliegt dem Verwaltungsstrafrecht<sup>74</sup>, in welchem jede Behörde ohne Rücksicht auf andere Verfahren Bussen ausfällt.<sup>75</sup>

**4.2 Verbot der mehrfachen Strafverfolgung**

Da für die Verfolgung der Hinterziehung der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer die kantonale Steuerverwaltung, für die Ahndung eines Steuerbetrugs die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden sowie für das Verrechnungssteuerstrafverfahren die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig sind, kann es zu einer Häufung von Verfahren und Strafen kommen.<sup>76</sup>

So kann insbesondere eine verdeckte Gewinnausschüttung, die sowohl auf Stufe der leistenden Gesellschaft als auch auf Ebene der empfangenden Gesellschafterin steuerwirksam ist, folgende Strafverfahren auslösen: [↓ Grafik RZ 51]

Kantonale Steuerverwaltung	Verfahren gegen Gesellschaft wegen Hinterziehung der Gewinnsteuer  Verfahren gegen Aktionärin wegen Hinterziehung der Einkommenssteuer
Kantonale Strafverfolgungsbehörde	Steuerbetrugsverfahren gegen handelnde natürliche Person wegen Verkürzung der Gewinnsteuer
ESTV	Verwaltungsstrafverfahren gegen handelnde natürliche Person wegen Hinterziehung der Verrechnungssteuer

← 51

<sup>69</sup> BGE 122 I 257 E. 6. E S. 266.

<sup>70</sup> BGE 133 IV 303 E. 4.5.

<sup>71</sup> BGE 133 IV 303 E. 4.5.

<sup>72</sup> Marc Jean-Richard-dit-Bressel Marc, Schutz des fremden Fiskus durch die schweizerische Strafgerichtsbarkeit?, forumpoenale 4/2010, 243 ff, S.246.

<sup>73</sup> Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011 E. 3.5.

<sup>74</sup> Art. 67 VStG.

<sup>75</sup> Behnisch, S.89.

<sup>76</sup> Vgl. Behnisch, S. 90.



52 Dies ist insoweit unproblematisch, als die einzelnen Verfahren nicht rechtskräftig abgeschlossen sind. Sofern jedoch einzelne Strafverfahren abgeschlossen sind, welche denselben Geschäftsvorfall betreffen, stellt sich die Frage, ob dies gegen das Verbot der mehrfachen Verfolgung («*ne bis in idem*») verstösst. Dieses Verbot ist verletzt, wenn

- ein Staat (Staatsidentität)
- gegen dieselbe Person (Täteridentität)
- zwei (oder mehrere) voneinander unabhängige Strafverfahren (Doppelverfahren; Tatbestandselement «*bis*») führt,
- denen derselbe oder ein weitgehend gleicher Lebenssachverhalt zugrunde liegt (Tatidentität, Tatbestandselement «*idem*»).<sup>77</sup>

53 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt allerdings kein Verstoß gegen den «*ne bis in idem*»-Grundsatz vor, wenn:

- die Gesellschaft wegen Steuerhinterziehung und der Gesellschafter bzw. das Organ der Gesellschaft wegen Steuerbetrugs in der Sphäre der Gesellschaft (zweidimensionaler Sachverhalt) oder<sup>78</sup>
- der Gesellschafter wegen Steuerbetrugs in der Sphäre der Gesellschafterin und wegen Steuerhinterziehung in eigener Sache (eindimensionaler Sachverhalt) verurteilt werden.<sup>79</sup>

54 Im zweidimensionalen Sachverhalt fehlt es an der Täter- und beim eindimensionalen Sachverhalt an der Tatidentität, da unterschiedliche Steuerarten betroffen sind.<sup>80</sup>

#### 4.3 Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer

55 Auch wenn sich in der Literatur die Stimmen häufen, wonach die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer eine «*echte*» Strafe ist und sich auch das Kantonsgericht Freiburg dieser Auffassung gefolgt ist,<sup>81</sup> hält das Bundesgericht bisher an seiner Rechtsprechung fest, dass die Verwirkung der Rückerstattung keine Busse sei, weil sie nur das Fehlen einer spontanen Deklaration voraussetze,

und nicht zu prüfen sei, ob das erfolgte Versäumnis schuldhaft gewesen ist.<sup>82</sup> Angesichts der Änderung von Art.23 VStG, der neu voraussetzt, dass eine Verwirkung nur noch erfolgen soll, wenn die unterlassene Deklaration vorsätzlich erfolgt ist, drängt sich eine Neubeurteilung dieser Frage auf.

#### 4.4 Verhältnis zwischen der ungetreuen Geschäftsbesorgung und der Besteuerung eines unrechtmässigen Zuflusses

56 Der Einkommenssteuer unterliegen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte. Aufgrund der sog. «*Wertneutralität*» des Steuerrechts gilt dies grundsätzlich auch für deliktisch erlangte Einkünfte. Allerdings stellt nur ein Vermögenszugang dem kein korrelierender Abgang entgegensteht, einen steuerbegründenden Vorgang dar, denn ein «*korrelierender*» Abgang neutralisiert den Zugang und lässt ihn zur «*Nichteinkunft*» werden.<sup>83</sup>

57 Wird daher die steuerpflichtige Person in einem Strafurteil wegen eines Deliktes zur Bezahlung von Schadenersatz an die geschädigte Person oder zur Bezahlung eines Betrages an den Staat als Ersatz für nicht mehr vorhandene, widerrechtlich erlangte Vermögensvorteile verurteilt, «*neutralisiert*» diese korrelierende Ablieferungspflicht den Zugang.<sup>84</sup>

<sup>77</sup> Kocher Martin, Gleichzeitige Bestrafung von AG und Aktionär wegen Steuerdelikten: kein Verstoß gegen «*ne bis in idem*», ZBJV, 154/2018, 630 ff S. 630 (zit. Kocher).

<sup>78</sup> Kocher, S. 632; Urteil des Bundesgerichts 6B\_1053/2017, 6B\_1096/2017 vom 17. Mai 2018.

<sup>79</sup> Kocher, S. 632; Urteil des Bundesgerichts 2C\_12/2017, 2C\_13/2017 vom 23. März 2018.

<sup>80</sup> Kocher, S. 632.

<sup>81</sup> Vgl. Urteil des Kantonsgerichts Freiburg 604/2017 13 vom 27. Juli 2017.

<sup>82</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_56/2018 vom 5. Oktober 2018 E. 2.3.2.

<sup>83</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_616/2016, 2C\_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.3.

<sup>84</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_745/2020 vom 29. Oktober 2020 E. 2.4.1.



58 Wie vorstehend erläutert, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung unter bestimmten Umständen den Tatbestand der ungetreuen Geschäftsbesorgung erfüllen. Wird also die steuerpflichtige Person wegen dieses Deliktes zur Ablieferung des deliktisch erlangten Vermögensvorteils verpflichtet, ist dadurch der steuerbare Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung «neutralisiert» worden.<sup>85</sup>

### 5. Subjektive Tatseite

59 Wie in der Einleitung erläutert, enthalten die Steuerstrafatbestände Tatbestandselemente, die eine Wertung voraussetzen. Eine Hinterziehung der Einkommens- oder Gewinnsteuer setzt das Bewirken einer Unterbesteuerung, die Hinterziehung der Verrechnungssteuer erfordert das Vorenthalten der Verrechnungssteuer voraus. Ob dies gegeben ist, ist aufgrund der anwendbaren Steuergesetze festzustellen.<sup>86</sup>

60 Bei rechtlich geprägten Tatbeständen, wozu auch die Straftatbestände des Steuerstrafrechts gehören, setzt der Vorsatz voraus, dass dieser auch die sog. normativen Tatbestandselemente umfasst. Dabei wird nicht die juristisch exakte Erfassung des gesetzlichen Begriffs verlangt, sondern nur eine sog. Parallelwertung in der Laiensphäre. Es genügt, wenn der Täter den Tatbestand so verstanden hat, wie es der landläufigen Anschauung eines Laien entspricht.<sup>87</sup>

61 Damit bei einem Steuerdelikt das für den Vorsatz erforderliche Wissenselement zu bejahen ist, muss sich der Täter in laienhafter Wertung bewusst sein, dass der von ihm verwirklichte Vorgang steuerbar ist bzw. die von ihm steuermindernd geltend gemachte Ausgabe nicht abzugsfähig ist.<sup>88</sup>

62 Der Täter muss also den Steueranspruch dem Grunde nach kennen oder zumindest für möglich halten.<sup>89</sup>

63 Fehlt dem Täter diese Vorstellung unterliegt er einem sog. Sachverhaltsirrtum, der den Vorsatz ausschliesst. Bei einer solchen Konstellation wird der Täter zu sei-

nen Gunsten nach seiner irrigen Vorstellung beurteilt. In Betracht kommt dabei allenfalls die Bestrafung wegen fahrlässiger Tatbegehung, wenn der Irrtum bei pflichtgemässer Vorsicht hätte vermieden werden können und sofern die fahrlässige Begehung strafbar ist (Art. 13 Abs. 2 StGB).

### 6. (Straflose) Selbstanzeige

Sowohl das DBG und das StHG als auch das Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) sehen unter bestimmten Umständen die straflose Rückkehr in die Steuerehrlichkeit vor. Im Bereich der direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuern sowie Vermögens- und Kapitalsteuern) ist am 1. Januar 2010 das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige<sup>90</sup> («kleine Steueramnestie») in Kraft getreten. Dieses sieht unter anderem vor, dass von einer Strafverfolgung abgesehen wird (straflose Selbstanzeige), wenn sich die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person erstmals anzeigt, bevor die Hinterziehung einer Steuerbehörde bekannt ist, sie die Steuerbehörde vorbehaltlos bei der Feststellung der für die Nachbesteuerung erforderlichen Tatsachen unterstützt und sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemüht.<sup>91</sup>

Die straflose Selbstanzeige bezweckt einerseits die Wiedergutmachung des durch das selber angezeigte Steuerdelikt angerichteten Schadens und ist gleich-

<sup>85</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_616/2016, 2C\_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.7.

<sup>86</sup> Fuchs, Steuergeldwäscherei, S. 41.

<sup>87</sup> BGE 129 IV 238 E. 3.2.2.

<sup>88</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_419/2017 vom 19. Februar 2018 E. 5.2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C\_533/2012, 2C\_534/2012 vom 19. Februar 2013, E. 5.3.2.

<sup>89</sup> Für das deutsche Recht: Urteil BGH 1 StR 331/17 vom 24. Januar 2018, Rn. 13 ff.

<sup>90</sup> AS 2008 2321.

<sup>91</sup> Art. 175 Abs. 3 DBG bzw. Art. 56 Abs 1bis StHG, Art. 181a Abs. 3 DBG und Art. 57b Abs. 1 StHG.



sam die «dargebotene Hand des Staates» um sich aus der «Hinterziehungsfalle» zu befreien, in die er bei periodenübergreifenden Sachverhalten durch die Hinterziehung geraten ist. In derartigen Konstellationen gerät der Täter beim Ausfüllen der aktuellen Steuererklärung ins Dilemma, sich entweder durch die Abgabe einer vollständigen Steuererklärung einer Steuerhinterziehung in den Vorperioden zu belasten oder die Steuerhinterziehung fortzuführen.<sup>92</sup>

- 66 Eine straflose Selbstanzeige ist nur so lange möglich, als die selber angezeigte Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist. Mitwirkende Handlungen, die erst nach Eröffnung des Hinterziehungsverfahrens erfolgen, gelten nämlich nicht als straflose Selbstanzeige.<sup>93</sup>
- 67 Das Bundesgericht hat bisher die Frage offen gelassen, ob eine straflose Selbstanzeige einen eigenen Antrieb voraussetzt. Es verlangt jedoch, dass die Selbstanzeige spontan erfolgen müsse, um strafbefreiend zu wirken. An dieser Spontaneität fehle es, wenn die Steuerbehörde im selben Zusammenhang bereits untersuche und die steuerpflichtige Person nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgehen müsse, dass die Steuerverwaltung die Steuerhinterziehung nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge von sich aus entdecken werde.<sup>94</sup>
- 68 Eine wirksame Selbstanzeige ist in subjektiver Hinsicht täter- und nicht tatbezogen. Daraus folgt, dass ein einzelner Tatbeteiligter nicht für die gesamte Tat, sondern für seinen persönlichen Tatbeitrag Straffreiheit erlangen kann.<sup>95</sup>
- 69 Erstattet eine tatbeteiligte Person eine Selbstanzeige für sich, ohne diese mit anderen Tatbeteiligten zu koordinieren, wirkt sich die Selbstanzeige des einen Beteiligten als Denunziation der anderen Beteiligten aus.
- 70 In objektiver Hinsicht sind von einer wirksamen, erstmaligen Selbstanzeige im Sinne von Art.175 Abs.3 DBG und Art.181a Abs.1 bzw. Art.56 Abs.1bis und Art.57a Abs.1 StHG sämtliche anderen Straftaten mit erfasst, die zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangen wurden.<sup>96</sup>

Diese Bestimmung hat der Gesetzgeber eingeführt, weil mit einer Steuerhinterziehung weitere Delikte verbunden sein können und ein Steuerdelinquent von einer Rückkehr in die Steuerehrlichkeit absehen könnte, wenn er als Konsequenz mit anderweitiger Strafverfolgung rechnen muss.<sup>97</sup>

Von einer straflosen Selbstanzeige sind dabei insbesondere der Steuerbetrug und die gemeinrechtlichen Urkundendelikte, nicht aber die im Zeitpunkt des Steuerdeliktes bereits vollendeten Vermögensdelikte, die der Täterin steuerbare Einkünfte verschafft haben<sup>98</sup> sowie die allenfalls zusätzlich begangene Hinterziehung von indirekten Steuern, erfasst.<sup>99</sup>

Um für diese Straffreiheit erlangen zu können, bedarf es einer zusätzlichen Selbstanzeige gemäss Art.13 VStrR. Eine solche ist straflos, wenn die Täterin die Widerhandlung aus eigenem Antrieb anzeigt, er überdies, soweit es ihm zumutbar war, über die Grundlagen der Leistungspflicht vollständige und genaue Angaben macht, zur Abklärung des Sachverhaltes beigetragen und die Pflicht, wenn sie ihn obliegt, erfüllt hat. Straflos ist die Täterin dabei nur, wenn er bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige ausgeübt hat.<sup>100</sup>

Anders als Art.175 Abs.3 DBG bzw. Art.56 Abs.1bis StHG und Art.181a Abs.3 DBG und Art.57b Abs.1

<sup>92</sup> Betschart Meinrad, Erstaunliches, ungereimtes und gesetzgeberisches Versehen im neuen Bundesgesetz über die straflose Selbstanzeige, Steuer Revue 2009, 518 ff S. 520 und 521.

<sup>93</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_1075/2016 vom 5. Dezember 2016 E. 3.2.

<sup>94</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_113/2018 vom 25. November 2019 E. 3.3 mit Hinweis auf die Urteile des Bundesgerichts 2C\_370/2019 vom 19. September 2019 E. 5.4.2 und 2C\_476/2014 vom 21. November 2014.

<sup>95</sup> Betschart, S. 520/1.

<sup>96</sup> Art. 186 Abs. 3 DBG und Art. 59 Abs. 2bis StHG.

<sup>97</sup> Betschart, S. 528/9.

<sup>98</sup> Betschart, S. 528/9.

<sup>99</sup> Betschart, S. 531.

<sup>100</sup> Art. 13 VStrR.



StHG verlangt Art.13 VStrR explizit ein Handeln aus eigenem Antrieb. An einem solchen fehlt es, wenn der Täter auf frischer Tat ertappt worden ist, beispielsweise anlässlich einer zufälligen Kontrolle seitens der Behörde.<sup>101</sup> Aus eigenem Antrieb erfolgt die Selbstanzeige demgegenüber, wenn sie in einem Zeitpunkt erfolgt, in welchem die Behörde, welche für die Verfolgung der Widerhandlung zuständig ist, noch nicht in für die widerhandelnde Person erkennbarer Weise an die Verfolgung gegangen ist, also der widerhandelnden Person schriftlich oder mündlich zu erkennen gegeben hat, dass sie die Unterbesteuerung einer näheren Prüfung unterziehen werde.<sup>102</sup>

## 7. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

- 75 Die Verwendung ein und derselben handelsrechtswidrigen Jahresrechnung im Besteuerungsverfahren erfüllt in der Regel mehrere Steuerstrafbestände, deren Verfolgung unterschiedlichen Behörden in verschiedenen Verfahren obliegt.
- 76 Verursacht die handelsrechtswidrige Jahresrechnung «nur» eine Verkürzung des von der buchführungspflichtigen Unternehmung zu steuernden Gewinns bzw. Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit, ohne gleichzeitig eine verdeckte Gewinnausschüttung zu bewirken, liegen eine Hinterziehung der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer sowie – durch die Verwendung einer inhaltlich unwahren Jahresrechnung – ein Steuerbetrug vor.
- 77 Zwischen diesen Tatbeständen besteht echte Konkurrenz, so dass sie nebeneinander zur Anwendung gelangen.
- 78 Haben diese Steuerdelikte die Gewinnsteuer einer juristischen Person zum Gegenstand, steht der mehrfachen Verfolgung der Steuerdelikte auch der «ne bis in idem»-Grundsatz nicht entgegen, da keine Täteridentität besteht.

Noch komplexer – und auch einschneidender – wird die Situation, wenn auch noch eine verdeckte Gewinnausschüttung hinzukommt. Diese hat zusätzlich die Hinterziehung der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer sowie – als zusätzliche Sanktion – die Verwirkung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zur Folge.

Trotz Täteridentität gelangt in solchen Konstellationen der «ne bis in idem»-Grundsatz nicht zur Anwendung, weil es in zweidimensionalen Sachverhalten an der Tatidentität fehlt.

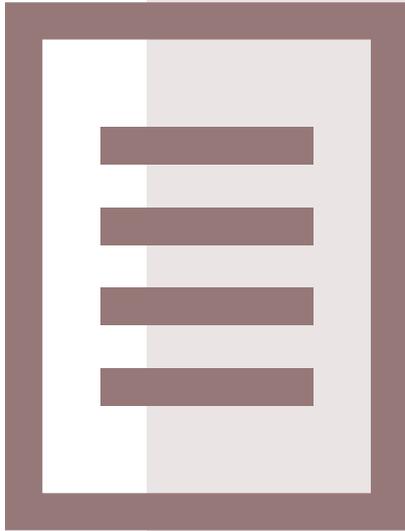
Eine Jahresrechnung ist insbesondere dann handelsrechtswidrig, wenn sie nicht alle Erträge erfasst. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine Gesellschaft verbundenen Unternehmungen die von ihr erbrachten Leistungen nicht in Rechnung stellt. Handelsrechtswidrig ist zudem das Verbuchen von eindeutig privaten Aufwendungen als Geschäftsaufwand sowie die missbräuchliche Verbuchung von Erträgen und Aufwendungen in einer anderen Periode.

Erkennen die handelnde Person die Unregelmässigkeiten der Rechnungslegung, bevor die zuständige Steuerbehörde diese einer näheren Prüfung unterzieht, können sie unter Umständen durch eine straflose Selbstanzeige in die Steuerehrlichkeit zurückkehren. Eine wirksame Selbstanzeige muss dabei erfolgen, bevor die Tat entdeckt ist. Haben mehrere Personen an der Widerhandlung mitgewirkt, müssen sie die Selbstanzeige koordinieren, andernfalls sich die Selbstanzeige des einen Tatbeteiligten für die anderen Mitbeteiligten als Denunziation auswirkt.

<sup>101</sup> Kocher Martin in: Frank Friederich/Eicker Andreas/Markwalder Nora/Achermann Jonas (Hrsg.), Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht (VStrR), 1. Aufl., Basel 2020, Art. 13 VStrR N. 87 (zit. Autor in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann, BSK VStrR).

<sup>102</sup> Kocher Martin in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann, BSK VStrR Art. 13 VStrR N. 89.





zsis)



## **Tax offences as predicate offences to money laundering – Key takeaways for practitioners**

**QUICK READ** Art.305bis(1bis) of the Swiss Criminal Code entered into force on 1 January 2016 to include aggravated tax misdemeanours as predicate offences to money laundering. Switzerland introduced this provision to comply with FATF standards.

Aggravated tax misdemeanours qualify as predicate offences to money laundering if cumulatively, (i) the relevant conduct meets the requirements of Art.186(1) FDTA or Art.59(1) FTHA and (ii) the unduly avoided taxes exceed CHF 300,000 per tax period. Fraud in relation to indirect taxes does not fall under this provision, but is considered a felony and therefore a predicate offence to money laundering under Art.305bis(1) SCC. Tax offences committed abroad establish jurisdiction for Swiss authorities to prosecute acts of money laundering, provided that the same act is punishable in the relevant State and simultaneously qualifies as a felony or an aggravated tax misdemeanour under Swiss law.

Although the moment when (aggravated) tax misdemeanour is committed is undisputed, the moment when resulting money laundering occurs is highly debated and has yet to be clarified by courts.

As tax offences generally generate illicit savings rather than illicit profits, another outstanding question is how criminal proceeds of (aggravated) tax misdemeanours can be localized. It is generally accepted that criminal and clean funds should be considered commingled in a specific bank account of the perpetrator. However, it is unclear whether and on which conditions subsequent transfers out of said account qualify as money laundering. The classification of the funds in the account as tainted or clean depends on whether the authorities employ the “*First in First Out*” or “*Last in First Out*” approach. While other jurisdictions have clarified their respective positions, Switzerland is yet to do the same.

Art.305bis(1bis) SCC is also relevant for financial intermediaries who must implement new measures to detect and report assets suspected of originating from predicate aggravated tax misdemeanours. These intermediaries also risk potential criminal liability for money laundering for having carelessly allowed fund transfers despite suspicions of the criminal origin of the funds.

Currently, Art.305bis(1bis) is primarily relevant in the context of mutual legal assistance in criminal matters. Although Switzerland has historically been and remains reluctant to grant mutual legal assistance in criminal matters for unqualified tax offences (especially tax evasion), such requests are now generally accepted if based on allegations of money laundering predicated upon aggravated tax misdemeanours under Swiss law.

While courts have not yet clarified legal uncertainties regarding this new provision, pressure from foreign States in tax related matters could result in an increase in such cases in the future.



Simone NADELHOFER  
Dr. iur., Rechtsanwältin, MAS ECI  
Partner | LALIVE  
snadelhofer@lalive.law



Benoît Arthur MAURON  
MLaw, LL.M.  
Rechtsanwalt, Counsel | LALIVE  
bamauron@lalive.law



Deborah HONDIUS  
MLaw, LL.M., Rechtsanwältin  
Associate | LALIVE  
dhondius@lalive.law



Michael NEUMANN  
MLaw, Rechtsanwalt  
Associate | LALIVE  
mneumann@lalive.law



**QUICK READ** 54

**HAUPTTEIL** 55

1. Introduction 55

2. Tax offences as predicate offences to money laundering 56

3. Statute of Limitations 60

4. Criminal proceeds of tax offences and possible confiscation 62

5. Duties imposed on financial intermediaries 65

6. MLA in criminal matters 67

7. Conclusion 69

**1. Introduction**

Art. 305bis(1bis) of the Swiss Criminal Code (SCC) entered into force on 1 January 2016 to include aggravated tax misdemeanours as predicate offences to money laundering. **1**

This amendment to the SCC was introduced to comply with the recommendation of the Financial Action Task Force (FATF) of February 2012, pursuant to which serious tax crimes related to direct and indirect taxes were to be considered predicate offences to money laundering.<sup>01</sup> **2**

This contribution provides an overview of the current state of play in Switzerland and sets forth the specific issues that crystallised since Art. 305bis(1bis) SCC entered into force, both in domestic criminal proceedings and mutual legal assistance (“MLA”) in criminal matters. **3**

Given the very limited case law addressing Art.305bis (1bis) SCC<sup>02</sup>, many related legal questions currently remain unresolved. **4**

<sup>01</sup> FATF Recommendation 2012 (as of June 2021), p.121, found online on 20 September 2021 at: <https://www.fatfgafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>; compare FATF Recommendations 2012 - Press Handout from 16 February 2012, found online on 20 September 2021 at: <https://www.fatfgafi.org/media/fatf/documents/Press%20handout%20FATF%20Recommendations%202012.pdf>.

<sup>02</sup> One of the few topical decisions is: Federal Criminal Court, TPF 2017 160, of 27 December 2017, par. 9.3 et seq. (case reference: BB.2017129, BB.2017130, BB.2017133, BB.2017134, BB.2017146, BB.2017147, BB.2017152, BB.2017153) confirming the freezing of Swiss assets on grounds of suspected money laundering resulting from suspected aggravated tax misdemeanours committed abroad; see also Federal Supreme Court, 4A\_263/2019, 02.12.2019, par. 5.3.2 considering that a bank could not refuse to surrender gold to a client based on Art. 31 and 32 AMLO FINMA for lack of indicia that an aggravated tax misdemeanour had been committed abroad (notably that the CHF 300,000 threshold per tax period had been exceeded).



5 We begin by providing an overview of the tax offences within the scope of Art.305bis(1bis) SCC, including those committed abroad, (section 2) and outlining the applicable statute of limitation periods and their interplay (section 3). Subsequently, we will discuss the specific issues related to the confiscation of proceeds of tax offences and the related money laundering implications (section 4) and present the main duties of Swiss financial intermediaries in this context (section 5). Finally, we will conclude by focusing on the particularities of mutual legal assistance in this field (section 6).

## 2. Tax offences as predicate offences to money laundering

6 Both Swiss tax offences (section 2.1) as well as, in certain circumstances, foreign tax offences (section 2.2) may be considered predicate offences to money laundering under Swiss law.

### 2.1 Swiss tax offences as predicate offences to money laundering

7 Art. 305bis(1) SCC provides that any person carrying out an act aimed at frustrating the identification of the origin, the tracing or the confiscation of assets which he or she knows or must assume are the proceeds of a felony or of an aggravated tax misdemeanour shall be punishable for money laundering. The sentence shall be a prison term not exceeding three years or a monetary penalty for ordinary cases. Pursuant to Art. 305bis(2) SCC, the prison term may reach five years in severe cases, for example when the perpetrator is part of a criminal organization or derives significant profits from professional money laundering activities (annual gross turnover of at least CHF 100,000 or annual profit of at least CHF 10,000).<sup>93</sup>

8 Two sets of offences qualify as predicate offences to money laundering: felonies and, as of 1 January 2016, aggravated tax misdemeanours.

- Felonies are defined as any offence punishable by a prison term exceeding three years under Swiss law (Art. 10(2) SCC). Some tax offences qualify as

felonies, such as tax fraud within the meaning of Art. 14(4) of the Federal Act on Administrative Criminal Law (ACLA) (section 2.1.2) or Art. 146 SCC (section 2.1.3), which both carry prison terms exceeding three years.

- Aggravated tax misdemeanours are exclusively those falling under Art. 186(1) of the Federal Direct Tax Act (FDTA) and Art. 59(1) of the Federal Tax Harmonisation Act (FTHA) provided the unduly avoided taxes exceed CHF 300,000 per tax period (Art. 305bis(1bis) SCC) (section 2.1.1).

### 2.1.1 Aggravated tax misdemeanours (Art. 186(1) FDTA or Art. 59(1) FTHA)

Aggravated tax misdemeanours qualify as predicate offences to money laundering provided that, cumulatively, (i) the relevant conduct meets the requirements of Art. 186(1) FDTA or Art. 59(1) FTHA (section 2.1.1.1) and (ii) the unduly avoided taxes exceed CHF 300,000 per tax period (section 2.1.1.2).

#### 2.1.1.1 Criminal conduct

Art. 186(1) FDTA exclusively governs federal (i) income and (ii) tax at source (both for individuals and companies). According to this provision, anyone who uses falsified, forged or inaccurate documents, such as accounting books, balance sheets, profit and loss accounts or salary certificates and other certificates from third parties to mislead tax authorities for the purpose of evading taxes within the meaning of Art. 175 to 177 FDTA shall be punished by a custodial sentence of up to three years or by a monetary penalty of up to CHF 10,000.

Art. 59(1) FTHA exclusively applies to cantonal and communal (i) income, (ii) tax at source and (iii) real property gain taxes (all for individuals and companies). According to this provision, anyone who, with the aim of committing tax evasion, uses false, forged or inaccurate documents, or anyone who is responsi-

<sup>93</sup> Federal Supreme Court, ATF 129 IV 188, 26 November 2002; Federal Criminal Court, RR.2012.47, 22 November 2012, par. 3.3.



ble for collecting a tax at source and misappropriates the same for her or his own benefit or for that of a third party, shall be punished by a custodial sentence of up to three years or by a monetary penalty. A suspended sentence may be accompanied by a fine of up to CHF 10,000.

- 12 These two provisions share a common feature differentiating them from ordinary tax offences: the use of falsified documents designed to mislead the tax authority. By contrast, a simple (even wilful) omission to disclose taxable income or wealth in a tax return is considered merely an ordinary tax offence, even if the resulting tax evaded exceeds CHF 300,000 per tax period.
- 13 Prominent legal scholars consider that the notion of forged documents under the above provisions refers to the one set out in Art. 251 SCC cum Art. 110(4) SCC. These latter provisions only criminalize the creation or use of false written information if the document in question bears an increased probative value under Swiss law (“Qualified documents”). In Switzerland, tax returns are not considered as Qualified documents. Thus, providing wrong or even false information on a tax return does not qualify as criminal forgery of document, meaning that doing so would not qualify as an aggravated tax misdemeanour. However, providing falsified or intentionally inaccurate or incomplete financial statements (or any document comprising the same, such as balance sheets, profit and losses accounts or any appendix thereto<sup>04</sup>) with tax returns falls under Art. 186(1) FDTA or Art. 59(1) FTHA as such statements are all Qualified documents.<sup>05</sup>
- 14 Aggravated tax misdemeanours are only applicable to taxes on income or wealth (for individuals), profit or capital (for companies), as well as on real property gains. Similar misconduct related to taxes on donations and inheritance are notably not covered by Art. 305bis(1bis) SCC and therefore do not qualify as predicate offences to money laundering (irrespective of the amount of tax avoided).

#### 2.11.2 Additional requirement: evaded taxes amounting at least to CHF 300,000 per tax period

The taxes evaded by committing an aggravated tax misdemeanour must be a minimum of CHF 300,000 per tax period for Art. 305bis(1bis) SCC to apply. As a result, aggravated tax misdemeanours resulting in tax savings below that threshold are not considered predicate offences to money laundering. This does not mean that the proceeds cannot be confiscated, but only that concealing them or otherwise hampering their confiscation cannot lead to a criminal conviction and associated sentence under Art. 305bis(1bis) SCC.

Legal scholars unanimously agree that the amounts evaded for all relevant taxes must be added when assessing whether the tax offence resulted in an illicit gain exceeding CHF 300,000.<sup>06</sup> Therefore, evading CHF 100,000 in federal income taxes (subject to the FDTA) and CHF 200,001 in cantonal and communal income taxes (subject to the FTHA) in the same tax period would result in a total exceeding this threshold.

It is worth noting that only the tax savings resulting from an aggravated tax misdemeanour are decisive in determining whether the CHF 300,000 threshold was met. The amount of the undisclosed assets is, in itself, irrelevant.<sup>07</sup> By way of example, an individual must at least prevent the taxation of gross income in the region of CHF 700,000 (or even up to CHF 1,4 million depending on the canton and commune) in a given

<sup>04</sup> Federal Supreme Court, ATF 125 IV 17; Federal Supreme Court, ATF 122 IV 25; Federal Supreme Court, ATF 108 IV 25.

<sup>05</sup> L'Eplattenier Séverine, *Contraventions, délits et crimes fiscaux*, Genève - Zurich - Bâle 2019, N 34-39, pp. 267-269 (zit. L'Eplattenier, *Contraventions*).

<sup>06</sup> Christoph Suter/Cédric Remund/Nina Lumengo Paka, *Steuervortaten zur Geldwäscherei*, GesKR 2019 522, p. 544 (zit. Suter/Remund/Lumengo, *Steuervortaten Geldwäscherei*).

<sup>07</sup> Cassani Ursula, *L'extension du système de lutte contre le blanchiment d'argent aux infractions fiscales: Much Ado About (Almost) Nothing*, RSDA 2015 78, p. 83.



fiscal year to meet the CHF 300,000 threshold.<sup>08</sup> For individual wealth tax, an individual must annually conceal CHF 30 million from the Geneva tax authorities and up to CHF 110 million from the Zug tax authorities to reach the CHF 300,000 threshold.<sup>09</sup>

### 2.1.2 Fraud in relation to indirect taxes

#### ("tax fraud", Art.14(4) ACLA)

- 18** Fraud in relation to indirect taxes ("tax fraud") pursuant to Art.14(4) ACLA is a felony and therefore a predicate offence to money laundering under Art.305bis(1) SCC.
- 19** Art.14(4) ACLA applies only to indirect taxes, such as VAT, customs tariffs, special consumer taxes, stamp duties and withholding taxes on dividends and other capital gains.<sup>10</sup>
- 20** Pursuant to Art.14(4) ACLA, it is a felony for anyone, professionally or by conspiring with third parties, to obtain for herself/himself or a third party a particularly large unlawful advantage – more than CHF 100,000 according to legal scholars<sup>11</sup> – or to cause a particularly substantial impairment of the pecuniary interests or other rights of the public authorities by committing an offence pursuant to Art.14(1) ACLA or Art.14(2) ACLA in taxes or customs matters, i.e. by maliciously misleading the administration, another authority or a third party by making false statements or by concealing true facts, or by maliciously maintaining them in their error.
- 21** The definition of this offence differs from that of aggravated tax misdemeanours insofar as malicious conduct may fall under Art.14(4) ACLA even if the perpetrator does not use forged or falsified Qualified documents to mislead the tax authority. The perpetrator must nevertheless display malicious conduct, i.e. one that is particularly deceitful and misleading. Unsophisticated, although deceitful, conduct would not suffice.<sup>12</sup>
- 22** For instance, setting up a Swiss domiciliary company<sup>13</sup> is not in itself maliciously misleading conduct punis-

nable under Art.14 ACLA unless it is part of a scheme to deceive or mislead the tax authorities.<sup>14</sup> This could be the case if a nominee director lacking the proper decision-making powers is appointed and registered in the reglStRy of commerce and if the correspondence with the tax authority states an incorrect address in order to conceal the taxpayer's relationship with the domiciliary company.<sup>15</sup> Providing the authorities with fictitious correspondence or contractual documents (e.g. bills of lading<sup>16</sup>) – although not Qualified documents<sup>17</sup> – or interposing offshore companies would also qualify as malicious conduct under Art.14 ACLA.<sup>18</sup>

<sup>08</sup> Suter/Remund/Lumengo, *Steuervortaten Geldwäscherei*, p. 543.

<sup>09</sup> Suter/Remund/Lumengo, *Steuervortaten Geldwäscherei*, p. 543.

<sup>10</sup> Dispatch from the Swiss Federal Council in relation to the inclusion of aggravated tax offences as predicate offences to money laundering of 13 December 2013, in FF 2014 585, p. 604 (French).

<sup>11</sup> Pieth Marc in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), *Baslerkommentar zum Schweizerischen Strafgesetzbuch (StGB)*, 4. Aufl., Basel 2018, Art.305bis N 22c (zit. Autor in: Niggli/Wiprächtiger, BSK StGB).

<sup>12</sup> L'Eplattenier Séverine, *Contraventions*, p. 349 ; Suter Christoph/Remund Cédric, *Infractions fiscales, blanchiment et intermédiaires financiers*, GesKR 2015 54, p. 71 (zit. Suter/Remund, *Infractions fiscales*).

<sup>13</sup> Previously a company predominantly active abroad and only (or mostly) taxed on Swiss derived income; this special tax status has been abolished as of 1st January 2020.

<sup>14</sup> Federal Supreme Court, 1A.244/2002, 24 October 2003, par. 51.

<sup>15</sup> Federal Supreme Court, 6B\_79/2011, 5 August 2011, par. 6.5; ATF 139 II 404, par. 9.4.

<sup>16</sup> Federal Criminal Court, RR.2012.262, 28 June 2013, par. 2.3.6.

<sup>17</sup> Federal Supreme Court, 6B\_184/2013, 1 October 2013, par. 6.6.

<sup>18</sup> Federal Criminal Court, RR.2020.29, 16 June 2021, par. 4.11.



23 Since tax fraud is a felony, the threshold of CHF 300,000 per tax period need not be met to qualify as a predicate offence to money laundering, unlike aggravated tax misdemeanours.<sup>19</sup>

### 2.1.3 Tax offences as ordinary fraud under Art.146 SCC

24 In certain situations, offences committed to the detriment of tax authorities, Swiss or foreign, qualify as ordinary fraud within the ambit of Art.146 SCC, not as tax offences.

25 According to case law, this is the case if the perpetrator *“is not acting as a taxpayer in the context of tax proceedings to which he or she is subject, but rather takes the initiative of systematically filing fictitious repayment claims on behalf of existing or non-existing individuals and/or entities before the tax authorities in view of obtaining an undue enrichment”*. In this case, his or her behaviour constitutes fraud pursuant to Art.146 SCC.<sup>20</sup> This is notably the case of VAT carousel fraud.<sup>21</sup>

### 2.2 Foreign tax offences as predicate offences to Swiss money laundering

26 According to the prevailing opinion among legal scholars, the mere transfer to Switzerland of assets originating from a predicate offence committed abroad is sufficient to establish jurisdiction of the Swiss authorities to prosecute for money laundering.<sup>22</sup>

27 The perpetrator may be prosecuted in Switzerland for money laundering even if the predicate offence was committed abroad, provided that the same act is punishable in the relevant State and simultaneously qualifies as a felony or an aggravated tax misdemeanour under Swiss law (Art. 305bis(3) SCC cum Art.10(2) SCC) (so-called *“dual criminality principle”*).<sup>23</sup> It is however not required that the criminal authorities of the State where the predicate offence was committed convict or even prosecute the perpetrator.<sup>24</sup>

28 Foreign tax offences may thus qualify as a predicate offence to Swiss money laundering if the dual crimina-

lity criterion is met. In other words, the acts committed abroad must meet the requirements of Swiss aggravated tax misdemeanours (Section 2.1.1), tax fraud under Art.14(4) ACLA (Section 2.1.2) or ordinary fraud pursuant to Art.146 SCC (Section 2.1.3).<sup>25</sup>

Swiss prosecution authorities are faced with important practical challenges when prosecuting potential acts of money laundering of the proceeds of suspected foreign aggravated tax misdemeanours. They must first establish that a Swiss tax predicate offence to money laundering was indeed committed abroad, which almost always requires gathering evidence in the relevant State through mutual legal assistance. Furthermore, they must verify that the relevant conduct is also prohibited under local law to comply with the dual criminality principle. To this end, Swiss authorities may try to prompt a local investigation abroad by spontaneously transferring information and

<sup>19</sup> Schauwecker Marc-André Beat, *Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei und deren Konsequenzen für Finanzintermediäre*, Bern 2016, p.112.

<sup>20</sup> Federal Supreme Court, 1A.233/2004, 8 November 2004, par. 2 (free English translation).

<sup>21</sup> Matthey Sylvain, *Blanchiment de fraude fiscale: les conséquences des nouveaux Art.s 305bis ch. 1bis et 14. al. 4 DPA in SJ 2016 II 285*, p. 295-296 (zit. Matthey, *Blanchiment de fraude fiscale*).

<sup>22</sup> Villard Katia, *La compétence du juge pénal suisse à l'égard de l'infraction reprochée à l'entreprise*, Zürich 2017, par. 763.

<sup>23</sup> Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017 (case reference BB.2017:129, BB.2017:130, BB.2017:133, BB.2017:134, BB.2017:146, BB.2017:147, BB.2017:152, BB.2017:153), par.9.3 et seq.; Cassani Ursula, *Evolutions législatives récentes en matière de droit pénal économique: blanchiment d'argent et corruption privée*, RPS 136/2018 179, p.183.

<sup>24</sup> CR CPP II-Cassani, Art.305bis N 2.

<sup>25</sup> Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017 (case reference BB.2017:129, BB.2017:130, BB.2017:133, BB.2017:134, BB.2017:146, BB.2017:147, BB.2017:152, BB.2017:153), par. 9.3.



documents to their foreign counterpart under Art. 67a of the Federal Act on International Mutual Assistance in Criminal Matters. The foreign authority may then reciprocate by transferring evidence to Switzerland for use in the Swiss proceedings.

- 30 If the suspected offence is an aggravated tax misdemeanour, additional hurdles must be overcome. Swiss authorities must additionally prove that such misdemeanour, if established beyond reasonable doubt, resulted in tax avoidance – necessarily expressed in foreign currency – equivalent to CHF 300,000 per tax period. This requires Swiss prosecution authorities to ascertain the legal situation under foreign tax law to then demonstrate that the conduct under investigation met (i) the CHF 300,000 threshold and (ii) the applicable tax period, both to be determined according to foreign law.<sup>26</sup> Relying on private legal opinions to this effect seems insufficient as the defendant would likely challenge their conclusions and possibly file a conflicting opinion that could establish reasonable doubt.
- 31 Obtaining a final decision from the foreign authority acknowledging the foreign tax offence and – ideally – that all the requirements of Swiss aggravated tax misdemeanours are also met would obviously be more conclusive, but it presupposes that the foreign State is sufficiently organized and prepared to prosecute the defendant. Any delays in the resolution of the foreign criminal tax proceedings will naturally lengthen the Swiss investigation. This gives rise to the potential risk that Swiss prosecution become time-barred (Section 3), thus compelling the discontinuance of the investigation and the release of potentially frozen assets. Even if the foreign State efficiently prosecutes the matter, the result still must be communicated to the Swiss authorities. This requires a sufficient level of cooperation between Switzerland and the concerned foreign State, which is not always a given.

### 3. Statute of Limitations

The time limitation applicable to the confiscation of assets originating from a predicate offence has a significant effect on a potential Swiss prosecution for money laundering. Since money laundering requires the hampering or prevention of the confiscation of assets resulting from a predicate offence, money laundering under Swiss law can only occur if the predicate offence can still result in the confiscation when the tainted assets are transferred or concealed. Otherwise, this conduct does not hamper confiscation, thus rendering it irrelevant from a money laundering perspective.<sup>27</sup>

If the predicate offence was committed abroad, the limitation period applicable to the related confiscation is determined by the applicable foreign law.<sup>28</sup> If it is committed in Switzerland, the power to confiscate assets of illicit origin becomes time-barred (i) 7 years after their illicit acquisition or (ii) once the originating offence can no longer be prosecuted due to the statute of limitations for that offence (Art. 70(3) SCC). As a result, money laundering can only be committed if the predicate Swiss offence (i) was committed no more than 7 years before the tainted assets were transferred or concealed or (ii) could still be prosecuted at that time due to a longer limitation period.

<sup>26</sup> Explicit regarding the CHF 300,000 threshold: Dispatch from the Swiss Federal Council in relation to the inclusion of aggravated tax offences as predicate offences to money laundering of 13 December 2013, in FF 2014 585, p. 649 et seq. (French); see also Suter/Remund, *Infractions fiscales*, p. 66.

<sup>27</sup> Mauron Benoît, *Interactions entre blanchiment et confiscation, notamment dans un contexte international*, PJA 2021, 368.

<sup>28</sup> Federal Supreme Court, ATF 126 IV 255, 29 November 2000; for a critical analysis of this decision: Mauron Benoît, *Interactions entre blanchiment et confiscation, notamment dans un contexte international*, PJA 2021, 368.



- 34 The limitation period applicable to the prosecution of tax fraud under Art.14(4) ACLA and of ordinary fraud pursuant to Art.146 SCC is 15 years (Art.97(1) (b) SCC, applicable pursuant to Art.2 ACLA<sup>29</sup>), as is the limitation period for aggravated tax misdemeanours (Art.189(1) FDTA and Art.60(1) FTTHA). Since Art.305bis(1bis) SCC only entered into force on 1 January 2016, there can be no conviction for money laundering in Switzerland if the predicate offence is an aggravated tax misdemeanour committed (in Switzerland or abroad) prior to 1 January 2016. This holds true for acts of money laundering that continued or occurred after that date.<sup>30</sup> This exclusion does not apply to tax fraud as defined in Art.14(4) ACLA or to ordinary fraud pursuant to Art.146 SCC – both felonies and thus predicate offences to Art.305bis(1) SCC – committed earlier.
- 35 If confiscation is not time-barred at the time of the conduct, Swiss prosecution authorities must prosecute for money laundering within the applicable limitation period, i.e.:
- 7 years for ordinary money laundering having occurred before 1 January 2014<sup>31</sup>;
  - 10 years for ordinary money laundering having occurred after 1 January 2014<sup>32</sup> (Art. 97(1)(c) SCC); and
  - 15 years for aggravated money laundering pursuant to Art.305bis(2) SCC (Art. 97(1)(b) SCC).<sup>33</sup>
- 36 Pursuant to Art.189(1) FDTA and Art.60(1) FTTHA, the statute of limitation applicable to the prosecution of offences proscribed by Art.186 FDTA and Art.59 FTTHA, respectively, starts running as soon as said offences are committed. This is the case as soon as the perpetrator uses falsified, forged or inaccurate documents. A result, such as the tax authorities being deceived or taxes being evaded, is not required.<sup>34</sup> Thus, the statute of limitation starts running when the perpetrator uses falsified, forged or inaccurate documents.<sup>35</sup>
- 37 This does not mean that the starting date of the limitation period applicable to the prosecution of an ensuing money laundering offence is identical, even though some scholars argue that the limitation periods should be.<sup>36</sup> Some scholars instead advocate for either the date of issuance of an erroneous tax decision or for the date on which they were misled into paying an (undue) amount to the offender.<sup>37</sup> Others for the date when the erroneous tax decision entered into force – i.e. 30 days after the tax assessment has been communicated (Art.132 FDTA or Art.48 FTTHA).
- <sup>29</sup> Paris Valérie, *Taxe sur la valeur ajoutée/ L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA ?*, dans: OREF *Ordre romand des experts fiscaux diplômés* (éd.), *Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, Berne 2010, p. 187.
- <sup>30</sup> Matthey, *Blanchiment de fraude fiscale*, p. 298.
- <sup>31</sup> The limitation period for ordinary money laundering increased from 7 years to 10 years as of 1 January 2014.
- <sup>32</sup> The limitation period for ordinary money laundering increased from 7 years to 10 years as of 1 January 2014.
- <sup>33</sup> Federal Supreme Court, ATF 129 IV 188, 26 November 2002; Federal Criminal Court, RR.2012.47, 22 November 2012, par. 3.3.
- <sup>34</sup> Andreas Donatsch/Omar Abo Youssef, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3. Aufl., Basel 2017, Art.186 DBG N 8 (zit. Autor in: Zweifel/Beusch, *Komm. DBG*); Andreas Donatsch/Omar Abo Youssef, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 3. Aufl., Basel 2017, Art.59 StHG N.5 (zit. Autor in: Zweifel/Beusch, *Komm. StHG*).
- <sup>35</sup> Andreas Donatsch/Omar Abo Youssef in: Zweifel/Beusch, *Komm. DBG*, Art. 189 DBG N 6; Andreas Donatsch/Omar Abo Youssef in: Zweifel/Beusch, *Komm. StHG*, Art. 60 StHG N 5.
- <sup>36</sup> Giovanni Molo/Daniele Galliano, *L'introduction du blanchiment fiscal dans le domaine de la fiscalité directe*, *Jusletter* 23.02.2015, N 19.
- <sup>37</sup> Matthey, *Blanchiment de fraude fiscale*, p. 299-300.



contrario) – or, absent a tax assessment, when tax can no longer be levied because of time limitations – i.e. ten years after the end of the tax period (Art.152(1) FDTA or Art.53(2) FTHA).<sup>38</sup> Before this date, they argue that money laundering cannot be committed since the assets are not yet of illicit origin.<sup>39</sup> The Federal Supreme Court has not yet opined on this question.

**38** In contrast to other jurisdictions, money laundering is not a continued offence under Swiss law. Thus, the mere retention of the illicit assets after they were moved or otherwise concealed does not postpone the start of the limitation period.

**39** Finally, a first instance criminal judgment with a finding of guilt must be rendered (not necessarily served) before the limitation term expires.<sup>40</sup>

#### 4. Criminal proceeds of tax offences and possible confiscation

**40** To qualify as money laundering, the act must hinder or prevent the confiscation of criminal proceeds. Consequently, if the assets are not subject to confiscation, money laundering cannot occur. Under Art.70 SCC, the court shall order the confiscation of assets acquired as a result of an offence. According to influential legal scholars, criminal proceeds can only be confiscated if they originate from a criminal offence, which implies that they can be traced back to the criminal conduct.<sup>41</sup>

**41** However, in the case of tax offences, the acts in question generally do not generate illicit profits for the perpetrator (or favoured third party), but rather illicit savings. According to these legal scholars, such illicit savings are not suitable for confiscation according to Art. 70 SCC.<sup>42</sup> As a consequence, they arguably cannot be laundered in a way relevant and potentially punishable under Art. 305bis SCC.

**42** The Federal Criminal Court initially took the view that proceeds of tax offences cannot be confiscated.<sup>43</sup> It

reconsidered this position in a decision dated 27 December 2017, holding that proceeds of tax offences are likely to be amenable to confiscation, thus warranting their temporary freezing pending the resolution of the investigations.<sup>44</sup> However, it explicitly left open the question whether such proceeds could thereafter be definitely confiscated.<sup>45</sup>

The Federal Supreme Court has issued similar decisions with respect to temporary freezing orders, but never confirmed that proceeds from tax offences could be definitely confiscated.<sup>46</sup>

If confiscation is impossible, the State may only impose a compensatory claim pursuant to Art.71 SCC, i.e. a claim of an amount equivalent to the criminal proceeds that may be secured by freezing and later foreclosing upon any assets of the offender (or of the favoured third party), even assets of legal source. As

<sup>38</sup> Suter/Remund, *Infraktions fiscales*, pp. 67-68.

<sup>39</sup> Suter/Remund, *Infraktions fiscales*, pp. 67-68.

<sup>40</sup> Federal Supreme Court, 6B\_425/2011, 10 April 2012, par. 4.3.

<sup>41</sup> Baumann Florian in: Niggli/Wiprächtiger, *BSK StGB*, Art. 70/71 StGB N 75/75a; Ackermann in: Niggli/Wiprächtiger, *BSK StGB*, Art. 305bis N 279; Cassani, *ZStrR* 2018, 188 ff.

<sup>42</sup> Baumann Florian in: Niggli/Wiprächtiger, *BSK StGB*, Art. 70/71 StGB N 75/75a.

<sup>43</sup> Federal Criminal Court, BK\_B 083/04, 8 November 2004, par. 2.4.

<sup>44</sup> Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017 (case reference BB.2017:129, BB.2017:130, BB.2017:133, BB.2017:134, BB.2017:146, BB.2017:147, BB.2017:152, BB.2017:153), par. 10.2.

<sup>45</sup> Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017 (case reference BB.2017:129, BB.2017:130, BB.2017:133, BB.2017:134, BB.2017:146, BB.2017:147, BB.2017:152, BB.2017:153), par. 10.2.

<sup>46</sup> Federal Supreme Court, ATF 137 IV 151; Federal Supreme Court, 1B\_783/2012, 1B\_784/2012 and 1B\_786/2012, par. 8; Federal Supreme Court, 1S.5/2005, 6 September 2005, par. 7.5.



hampering the securing or collecting of a compensatory claim does not qualify as money laundering,<sup>47</sup> laundering proceeds of tax offences would be impossible if they would not be subject to confiscation but merely to a compensatory claim. In response, the Swiss legislature expressly stated its intent to subject proceeds of tax offences to confiscation as, otherwise, Art.305bis(1bis) SCC would be ineffective.<sup>48</sup> For these compelling reasons, confiscation pursuant to Art.70 SCC of criminal proceeds originating from tax offences must be possible.

#### 4.1 Theories to determine and locate criminal proceeds

- 45 The fact that proceeds of tax offences are merely illicit savings begs the question where they are located. Doing so is necessary to clarify which assets are subject to confiscation and can therefore possibly be laundered if transferred or concealed.
- 46 Although legal scholars have proposed various approaches to this question, the predominant view is that one should avoid a result where all assets of the perpetrator would be contaminated and thus subject to money laundering. This approach is in line with case law.<sup>49</sup> Accordingly, legal scholars assume that criminal proceeds only contaminate specific assets of the defendant, e.g. unreported and therefore untaxed assets or bank accounts usually used to discharge tax obligations, and not all the assets of the defendant.<sup>50</sup>
- 47 Irrespective of this question, and even if one assumes that illicit tax savings and clean funds are commingled within the confines of a single bank account, the following example illustrates a further issue.
- 48 A defendant with a bank account with a balance of CHF 1,000,000 commits an aggravated tax misdemeanour by concealing said account from the tax authority by using falsified or forged documents. As a result, the defendant avoids CHF 310,000 in taxes. Subsequently, the defendant transfers CHF 500,000 out of this same account to an account held by an offshore company. Did the defendant commit money laundering?

49 Under the total contamination approach, all assets in one account of the perpetrator are considered tainted once the criminal proceeds are mixed with clean funds. Consequently, every transfer of the defendant's account could potentially constitute money laundering.<sup>51</sup>

50 A less extreme variation of the total contamination approach considers the funds on the account to be tainted only if a certain percentage of contamination of the clean funds in the account is reached. The percentages discussed range between 0.5 % to 25 %.<sup>52</sup>

51 Other scholarship advocates that the clean funds ought to be considered tainted only in the amount of the criminal proceeds. The "first in first out" (FIFO) approach is based on the idea that once criminal proceeds and clean funds are commingled, transactions are deemed to be made first with the legitimate funds, whereas the criminal proceeds are used last. In the above example, the CHF 310,000 is deemed to be the

<sup>47</sup> CR CP II-Cassani, Art. 305bis CP N 27.

<sup>48</sup> Dispatch from the Swiss Federal Council in relation to the inclusion of aggravated tax offences as predicate offences to money laundering of 13 December 2013, in FF 2014 585, p. 606 (French).

<sup>49</sup> Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017 (case reference BB.2017:129, BB.2017:130, BB.2017:133, BB.2017:134, BB.2017:146, BB.2017:147, BB.2017:152, BB.2017:153), par. 10.3 and reference to the Dispatch from the Swiss Federal Council in relation to the inclusion of aggravated tax offences as predicate offences to money laundering of 13 December 2013, in FF 2014 585, p. 606 (French).

<sup>50</sup> Cassani Ursula, Evolutions législatives récentes en matière de droit pénal économique: blanchiment d'argent et corruption privée, RPS 136/2018 179, pp. 191-192 and ref.

<sup>51</sup> Delnon Vera/Hubacher Marc, Geldwäscherei und Teilkontamination, ZStrR 134/2016, p. 332 (zit. Delnon/Hubacher, Geldwäscherei); Pieth Mark in: Niggli/Wiprächtiger, BSK StGB, Art. 305bis N 35.

<sup>52</sup> Delnon/Hubacher, Geldwäscherei, p. 333.



floor, meaning that the defendant cannot commit money laundering as long as he/she only transacts with the “clean” CHF 690,000. However, once the defendant transfers assets located below the CHF 310,000 floor, he/she potentially commits money laundering. This CHF 310,000 consisting of criminal funds remains unchanged if additional clean funds are transferred into the account.

- 52 A variant of this approach is the last in first out (LIFO) approach.<sup>53</sup> Under the LIFO approach, once the funds have been contaminated by assets originating from a predicate offence, the first transactions are considered acts of money laundering until the transactions exceed the amount of the criminal proceeds. In contrast to the FIFO approach, the LIFO approach considers the criminal proceeds to be at the top of the funds.<sup>54</sup>
- 53 The Swiss Court have not yet taken position on the question on how proceeds should be determined. The Federal Criminal Court has dismissed the total contamination theory but has not endorsed any other theory.<sup>55</sup>

#### 4.2 Determination of criminal proceeds of tax offences in other jurisdictions

- 54 Other jurisdictions have also considered the treatment of the proceeds of tax offences potentially subject to money laundering.
- 55 In Germany, the Federal Court of Justice (“*Bundesgerichtshof*”) held in 2015 that if cash deriving from lawful origin and from criminal acts is commingled in one account, the entirety of the assets of that account are subject to potential money laundering, unless the portion originating from criminal acts is insignificant from an economical perspective.<sup>56</sup>
- 56 In the United States, the United States Court of Appeals for the Fifth Circuit rejected the theory of the total contamination in a 2001 decision. The Court of Appeals held that it cannot be determined beyond a reasonable doubt that the assets are tainted or obtained

by illegal activities if the individual withdrawal is less than the amount of clean money in the account.<sup>57</sup> In a decision from 2000, the Fifth Circuit Court declared that if the aggregated amount withdrawn from an account containing commingled funds exceeds the clean funds, the withdrawal contains tainted money.<sup>58</sup> The Fifth Circuit Court named this approach the “*clean funds out first rule*”, which corresponds to the FIFO approach described above and was recently confirmed by the Fifth Circuit Court.<sup>59</sup>

The Internal Revenue Service (IRS) has adopted the FIFO approach in its Internal Revenue Manual. This approach is applied provided that the perpetrator’s account is not considered to be permeated with fraud to the extent that the business operation is so intertwined with criminal activities that segregating the legitimate operation from the criminal proceeds is impossible.<sup>60</sup> However, the Internal Revenue Manu-

<sup>53</sup> Philipp Behrendt, Tax evasion as the predicate offence of money laundering under German and US law, ZIS online 4/2020, S. 206.

<sup>54</sup> Egger Tanner, Die strafrechtliche Erfassung der Geldwäscherei: ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Diss., Zürich 1999, p. 109.

<sup>55</sup> Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017 (case reference BB.2017:129, BB.2017:130, BB.2017:133, BB.2017:134, BB.2017:146, BB.2017:147, BB.2017:152, BB.2017:153, par. 10.3. According to the Dispatch from the Federal Council regarding the implementation of the FATF recommendation of 2012, the introduction of tax offences as predicate offences does not contaminate the entire funds of the defendant, but only the saved tax expenditure can be the object of money laundering (Federal Council Dispatch regarding the implementation of the 2012 revised recommendations of the FATF, dated 13 December 2013, BBl 2014 626).

<sup>56</sup> BGH, Judgment of 20.5.2015 – 1 StR 33/15.

<sup>57</sup> United States v. Loe, 248 F.3d 449 (5th Cir. 2001).

<sup>58</sup> United States v. Davis, 226 F.3d 346, 357 (5th Cir. 2000).

<sup>59</sup> United States v. Evans, No. 17-20158.

<sup>60</sup> IRS, part. 9 “*Criminal Investigation*”; 9.5.5.2.1.5.1, September 2020, found online on 16 September 2020 at: [https://www.irs.gov/irm/part9/irm\\_09-005-005](https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-005-005).



al does not specify the consequences regarding the determination of criminal proceeds in cases of such permeation.

#### 4.3 Overview of the drawbacks and benefits of the FIFO and LIFO Methods

58 The FIFO approach is the most recommended in the Swiss doctrine. As only a portion of the total assets are contaminated, the perpetrator is not prevented from conducting ordinary business as long as the criminal proceeds remain available. This promotes exchanges and supports the global economy. It is thus compliant with the guarantee of property according to Art.26 of the Swiss Federal Constitution.

59 However, the FIFO approach is not ideal. The general concept of preventing crime is that criminal conduct should not be profitable. Under the FIFO approach, the defendant could transfer criminal proceeds to an account with clean funds, derive profits from accruing interest while still using the account to the extent of the clean funds. Moreover, the defendant could always transfer new assets to the account and thus avoid committing money laundering.

60 This being said, the FIFO approach makes it less complex for authorities to track the criminal proceeds as they remain in the account (until and unless they are used). The authorities can therefore confiscate assets on the account despite further transfers (provided that only clean funds were used).

61 If one uses the LIFO approach, any outgoing transfers would be considered money laundering. The criminal proceeds would therefore leave the account with the first outgoing transfer(s), obliging the authorities to track the funds with a view to confiscating them. Their trace may be lost or practical hurdles may prevent their confiscation, notably if transferred to uncooperative foreign jurisdictions. As the funds remaining on the account – although potentially equivalent to or even higher than the criminal proceeds – are considered clean, they are immune to confiscation. They would still be subject to a compensatory claim pur-

suant to Art.71 SCC, which provides a lesser protection to victims as said claim must be enforced via debt collection proceedings – with associated delays and costs – and does not grant any preferential rights to the victim, whose claim could be diluted should other creditors assert competing civil claims.<sup>61</sup>

The FIFO and LIFO approaches each have advantages and disadvantages. The Swiss courts will hopefully decide which approach should be followed in due course.

Furthermore, some authors maintain that the proceeds should be determined differently when it comes to the confiscation according to Art.70 SCC.<sup>62</sup> However, according to Art. 305bis SCC only the criminal proceeds which can be confiscated are suitable objects for money laundering.<sup>63</sup> Therefore, we do not see the merits in using a different approach when determining those criminal proceeds which are subject to money laundering and those amenable to confiscation.

## **5. Duties imposed on financial intermediaries**

### 5.1 General remarks

Swiss banks, as financial intermediaries, are required to comply with specific anti-money laundering obligations under the Federal Act on Combating Money Laundering and Terrorist Financing (the Anti-Money Laundering Act AMLA) and its related ordinance. In particular, banks are obligated to report any suspected cases of money laundering to the Money Laundering Reporting Office of Switzerland (MROS) (Art.9 AMLA).

<sup>61</sup> Benoît Mauron, La restitution pénale, in: Sandrine Giroud/Héloïse Rordorf (éds), Droit suisse des sanctions et de la confiscation internationales, Bâle 2020, N 573, p.168 et seq.

<sup>62</sup> Mario Giannini, Anwaltliche Tätigkeit und Geldwäscherei, Zur Anwendbarkeit des Geldwäschereitbestandes (Art.305bis StGB) und des Geldwäschereigesetzes (GwG) auf Rechtsanwälte, Diss., Zürich 2005, p.72.

<sup>63</sup> Delnon/Hubacher, Geldwäscherei, p.340.



- 65 According to Art.9(1)(a)(2) AMLA, financial intermediaries have a duty to immediately file a suspicious activity report (SAR) with the MROS if they know or have reasonable grounds to suspect that assets involved in business relationships are the proceeds of a felony or of an aggravated tax misdemeanour. According to case law, this threshold is rather low as a “*mere doubt*” triggers the reporting obligation.<sup>64</sup> The client must not be made aware that his assets were reported (Art.10a AMLA) and said assets must furthermore be frozen internally as soon as MROS informs the financial intermediary that the matter was referred to the criminal authorities for further review (Art.10(1) ALMA). The funds may only be released if, within 20 days after the report has been filed, MROS (i) does not respond, (ii) responds that the matter shall not be referred to prosecution authorities or (iii) informs the financial intermediary that the matter has been referred to prosecution authorities without the financial intermediary receiving a blocking/freezing order from prosecution authorities within 5 days of MROS’s response (Art.30(1)(a) FINMA-MLA Ordinance).
- 66 In addition to this reporting duty, Art.305ter(2) SCC provides that financial intermediaries have a right to report any business relationship whose assets they suspect originate from a felony or an aggravated tax misdemeanour. The threshold with respect to this mere “*right*” to report to MROS is thus lower than that of the duty to report.
- 67 If financial intermediaries close a suspicious relationship without reporting to MROS for lack of reasonable grounds to suspect money laundering, they can only authorize withdrawals leaving a paper trail (Art.32(1) of the Swiss Financial Market Supervisory Authority (AMLO FINMA)). Furthermore, they cannot terminate such suspicious relationship or authorize significant withdrawals if there are concrete signs of imminent measures from an authority (Art.32(2) AMLO FINMA). The Supreme Court held that a bank could not refuse to surrender gold to a client based on Art.31 and 32 AMLO FINMA for lack of indicia that an aggravated tax misdemeanour had been committed abroad, in particular for lack of indicia that the CHF300,000 threshold per tax period had been exceeded.<sup>65</sup>
- 68 Insofar as aggravated tax misdemeanours are concerned, a financial intermediary may or shall file a report to MROS only where the predicate offence is related to assets being deposited with or managed by said financial intermediary. A global assessment of the financial situation of the client is not required.<sup>66</sup>
- 69 This duty to report on the basis of Art.9 AMLA or Art.305ter(2) SCC does not apply to aggravated tax misdemeanours committed prior to 1 January 2016, even if the alleged laundering of the proceeds resulted from acts allegedly continued after this date.<sup>67</sup>
- 70 Swiss financial intermediaries, such as employees of banks or asset managers, may be held criminally liable for money laundering for having carelessly allowed fund transfers despite suspicions as to their origin that should have prompted them to report to MROS or for otherwise not complying with their obligations under the AMLA.<sup>68</sup> Companies, such as banks, moreover expose themselves to criminal convictions with monetary penalties up to CHF 5,000,000 in case of an organizational failure (Art. 102(1) and (2) SCC).
- 71 Financial intermediaries must perform enhanced due diligence on high-risk business relationships (Know Your Customer) or transactions (Know Your Transaction) in accordance with the conditions and criteria set out in Art.13 to 15 AMLO FINMA. Specific criteria apply to business relationships presenting high risks of tax misdemeanours (Art.21 AMLO FINMA).
- <sup>64</sup> Federal Supreme Court, 6B\_786/2020, 11 January 2021; Federal Council, 1B\_433/2017, 21 March 2018, par. 4.9; Federal Council, 4A\_313/2008, 27 November 2008, par. 4.2.2.3.
- <sup>65</sup> Federal Supreme Court, 4A\_263/2019, 02.12.2019, par. 5.3.2 et seq.
- <sup>66</sup> Matthey, Blanchiment de fraude fiscale, p.312-313.
- <sup>67</sup> Matthey, Blanchiment de fraude fiscale, p.298.
- <sup>68</sup> Federal Supreme Court, ATF 136 IV 188; Federal Supreme Court, 6B\_729/2010, 8 December 2011.



72 Financial intermediaries should pay particular attention to clients:

- investing into tax free products;
- using offshore and complex structures;
- refusing to provide tax declarations;
- carrying out transactions/withdrawals involving large amounts of cash;
- in relation to which there are indications of ongoing criminal tax proceedings in Switzerland or abroad;<sup>69</sup>
- transferring funds from States with high tax rates to non-AEOI low tax rate States.<sup>70</sup>

73 Duties imposed on financial intermediaries apply when onboarding the client and then continuously throughout the business relationship (Art.20 AMLO FINMA). In case of suspicion of money laundering related to possible tax offences, financial intermediaries must request additional documents from the client to confirm (ongoing) compliance with the applicable tax regulations. Such confirmation may also be obtained from tax experts where needed.<sup>71</sup>

**5.2 MROS Statistics (annual reports)**

74 The annual reports of the MROS provide percentages of SARs for money laundering per relevant predicate offence.<sup>72</sup> As shown below, suspicious activity reports are still rarely based on suspicion of money laundering predicated on tax offences, which can be explained by the difficulties related to its application as outlined above.

→ 75 Year of MROS report	Percentage of SARs based on suspicion of money laundering of tax offences
2016	1%
2017	4%
2018	5%
2019	3%
2020	4%

**6. MLA in criminal matters**

Requests for mutual legal assistance must follow the applicable legal framework between Switzerland and the requesting State. Absent any applicable agreement, the request must follow the applicable laws of the respective country (in Switzerland, the Federal Act on International Mutual Assistance in Criminal Matters; “IMAC”).<sup>76</sup>

As a rule, Switzerland does not accept MLA requests in criminal matters (including those pertaining to the confiscation and return of assets) for offences committed with a view to evading taxes, i.e. when the offender obtained a tax advantage by using specific legal forms, failing to declare income or personal wealth or by declaring only part of the same in tax returns (Art.3(3) IMAC).<sup>77</sup>

Until Art.305bis(1bis) SCC entered into force on 1 January 2016, Switzerland, as a rule, only allowed for the confiscation and return to foreign States by way of MLA of undue payments received from the concerned foreign tax authorities resulting from offences equi-<sup>78</sup>

<sup>69</sup> Marc-André Beat Schauwecker, *Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei und deren Konsequenzen für Finanzintermediäre*, p.152.

<sup>70</sup> Lutz Peter/Kern Martin, *Geldwäscherei und das qualifizierte Steuervergehen von Art.305 bis Ziff. 1 bis StGB*, in *SJZ*, Jg. 113, 2017, Nr. 5, S.104 (zit. Lutz/Kern, *Geldwäscherei und das qualifizierte Steuervergehen*).

<sup>71</sup> Lutz/Kern, *Geldwäscherei und das qualifizierte Steuervergehen*, S.104.

<sup>72</sup> MROS Annual Report 2016 p.29; MROS Annual Report 2017, p. 34; MROS Annual Report of 2018, p. 18; MROS Annual Report of 2019, p.12; MROS Annual Report of 2020 p.20; all reports available at: <https://www.fedpol.admin.ch/fedpol/en/home/kriminalitaet/geldwaescherei/jb.html>.

<sup>73</sup> However, such requests can be granted in the framework of administrative assistance in tax matters under a double taxation treaty.



valent to tax fraud within the meaning of Art.14(4) ACLA or tax offences qualifying as ordinary fraud under Art.146 SCC.<sup>74</sup> For any other tax offences, mutual assistance was unavailable because Switzerland did not entertain MLA requests in criminal matters for offences committed with a mere view of evading taxes (Art.3(3) IMAC).<sup>75</sup>

79 This being said, as Art.305bis(1bis) SCC is not a tax offence within the meaning of Art.3(3) IMAC but a separate (and subsequent) money laundering offence, influential scholars take the view that all forms of mutual assistance should be granted on the basis of alleged money laundering of proceeds from aggravated tax offences, including through the confiscation and return of laundered proceeds of assets that were illicitly not taxed.<sup>76</sup> The Swiss Federal Criminal Court implicitly confirmed this approach when reviewing the validity of freezing orders in place pending the enforcement of a possible future foreign confiscation decision pursuant to Art. 74a IMAC.<sup>77</sup>

80 Moreover, since 1 January 2016, Switzerland grants assistance to foreign States in cases where money laundering appears to have occurred as a result of suspected foreign aggravated tax misdemeanours (Art.305bis(1bis) SCC). Such is the case even if the predicate offence was committed prior to 1 January 2016 since the non-retroactivity principle does not apply in MLA proceedings.<sup>78</sup>

81 A review of the available case law shows that foreign States are still unaccustomed to the specificities of Art.305bis(1bis) SCC, notably its requirements that (i) the offence resulted in savings of CHF 300,000 per tax period<sup>79</sup> or (ii) the perpetrator use falsified or forged (Qualified) documents<sup>80</sup>. Several MLA requests within this period failed to properly set out why the domestic investigation met the Swiss criteria for aggravated tax misdemeanours, resulting in their dismissal by Switzerland for lack of dual criminality.

<sup>74</sup> Unseld, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, Akzessorische Rechtshilfe, Auslieferung und Vollstreckungshilfe bei Fiskaldelikten, 2011, p.320 (zit. Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, 2011); Federal Supreme Court, 1A.218/2000, 6 November 2000, par. 2a; Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, 2011, p. 326; Aepli Michael in: Niggli Marc Alexander/Heimgartner Stefan (Hrsg.), Basler-Kommentar zum Internationalen Strafrecht (IRSG), 1. Auflage, Basel 2015, Art. 74a N 38 (zit. Autor in: BSK ISRG); Federal Criminal Court, RR.2012.47, 22 November 2012, par. 3.3.

<sup>75</sup> Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht 2011, p. 320; Federal Supreme Court, 1A.218/2000, 6 November 2000, par. 2a; Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht, 2011, p. 326; Aepli Michael in: BSK ISRG, Art. 74a N 38.

<sup>76</sup> Cassani Ursula, L'extension du système de lutte contre le blanchiment d'argent aux infractions fiscales: Much Ado About (Almost) Nothing, RSDA 2015 78, p. 89 et seq.

<sup>77</sup> Swiss Federal Criminal Court, RR.2017.340, 29 March 2018, par. 2.4.3-2.4.4; see also Swiss Federal Criminal Court, 2017 160, 27 December 2017, par. 9.3 et seq.

<sup>78</sup> Swiss Federal Criminal Court, RR.2016.266, 30.03.2017, par. 2.2.3 and references.

<sup>79</sup> Swiss Federal Criminal Court, RR.2018.210, 30.10.2018. par. 2.3: "*Pas plus qu'il n'y a d'éléments pour retenir que l'état de fait pourrait être constitutif de blanchiment d'argent au sens de l'art. 305bis al. 1bis CP, dès lors que, comme précédemment souligné, il n'est notamment pas possible de déterminer si les impôts potentiellement soustraits par période fiscale se montent à plus de CHF 300'000*".

<sup>80</sup> Swiss Federal Criminal Court, RR.2017.340, 29 March 2018, par. 2.4.4: "*In concreto va rilevato come il comportamento definito all'art. 5 D.L. 74/2000 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto) sia unicamente di carattere omissivo, punendo chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte. Tale norma, trasposta nel diritto svizzero, non equivale dunque né all'art. 186 cpv. 1 LIFD né all'art. 59 cpv. 1 LAID, per cui una violazione dell'art. 5 D.L. 74/2000 non può costituire un reato fiscale qualificato ai sensi dell'art. 305 bis n. 1 e 1bis CP*".



## 7. Conclusion

- 82** The introduction of aggravated tax misdemeanours as predicate offences to money laundering initially attracted considerable attention in the legal and financial industries. However, since then, only few cases have been reported to MROS by financial intermediaries and issues pertaining to this new provision have hardly been litigated in court.
- 83** Important legal questions relating to Art.305bis(1bis) SCC remain unresolved. The most salient issue is that of the localization of proceeds amenable to confiscation and therefore subject to money laundering. Whether the FIFO or LIFO approach must be applied will have substantial repercussions on the number of cases that will be prosecuted.
- 84** Such legal uncertainties have likely deterred Swiss actors – financial intermediaries as well as prosecution authorities – from focusing on Art.305bis(1bis) SCC.
- 85** Drawing from our experience, the lack of cases may be because prosecution authorities find it easier to focus on, whenever possible, predicate offences other than aggravated tax misdemeanours such as fraud (including in tax matters), criminal mismanagement or embezzlement. Furthermore, for tax offences presumably committed in Switzerland, prosecutors may prefer to only investigate cases involving tax offences rather than extend the scope of their investigation to possible resulting money laundering activities. These policy decisions are likely based on efficiency and expediency concerns.
- 86** If the suspected predicate offence occurred abroad, alternative offences – such as ordinary fraud (Art.146 SCC) or tax fraud in respect of indirect taxes (Art.14(4) AMLA) – may be preferred as they are easier to evidence, notably because the CHF 300,000 threshold or the use of Qualified documents would not apply. In some cases, foreign authorities requesting MLA from Switzerland may neglect to address these specific requirements in their requests, leading to their dismiss-

sal for lack of dual criminality. Foreign authorities may eventually learn through experience to avoid these errors, which could give rise to an increase of MLA matters involving Art.305bis(1bis) SCC.

However, previous experience has shown that legal developments require a certain transition period before becoming relevant in practice (as we have for example seen with the introduction of corporate criminal liability into Swiss law). Moreover, developments in Switzerland are typically prompted by external pressure. An increase in the relevant cases may occur if and when foreign States pressure Swiss authorities into prosecuting local financial intermediaries for money laundering resulting from foreign tax offences.

