



Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974; Anpassung an Bundesrecht betreffend Nach- und Strafsteuerverfahren

Jahresprogramm 2008 (Nr. 2.07.21)

vom

I N H A L T

1. Ausgangslage
2. Zielsetzung
3. Die einzelnen Änderungen
4. Regulierungsfolgeabschätzung (RFA)
5. Finanzielle Auswirkungen
6. Antrag

1. Ausgangslage

Mit dem Bundesgesetz über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vom 20. Dezember 2006 sowie dem Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 20. März 2008 wurden sowohl das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) geändert.

Die erstgenannte Gesetzesänderung wurde durch einen Entscheid des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) vom 3. Mai 2001 ausgelöst. In diesem Entscheid erliess der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte ein Urteil in Sachen J.B. gegen die Schweiz, in welchem die Schweiz wegen einer Verletzung des aus Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) abgeleiteten Prinzips des Rechts auf ein faires Verfahren, wonach niemand zur Selbstbelastung gezwungen werden kann, verurteilt wurde.

Mit dem Ablauf der unbenutzt gebliebenen Referendumsfrist am 13. April 2007 und dem Inkrafttreten per 1. Januar 2008 des Bundesgesetzes über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vom 20. Dezember 2006 sind die Kantone *verpflichtet*, innert zwei Jahren nach Inkrafttreten die kantonale Gesetzgebung entsprechend anzupassen. Würde keine Anpassung des kantonalen Steuergesetzes erfolgen, würden - bei widersprechendem kantonalen Recht - die geänderten Artikel des Steuerharmonisierungsgesetzes (Art. 53 Abs. 4, Art. 57 Abs. 4 und Art. 57a StHG) direkt Anwendung finden. Das kantonale Steuergesetz vom 7. Februar 1974 muss deshalb innert dieser Frist zwingend an die Vorgaben des Bundesrechts angepasst werden.

Die zweite Gesetzesänderung, welche die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen sowie die Einführung der straflosen Selbstanzeige beinhaltet, wurde aufgrund einer Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 2006 (Nr. 06.085) und nach einem länger dauerndem politischen Prozess in den eidgenössischen Räten am 20. März 2008 beschlossen.

Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist am 10. Juli 2008 tritt diese Änderung auf Bundesebene durch Beschluss des Bundesrates voraussichtlich per 1. Januar 2010 in Kraft. Die Kantone müssen diese Bestimmungen in ihren Steuergesetzen ebenfalls zwingend übernehmen, und zwar bereits auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens.

2. Zielsetzung

Mit den hier vorgeschlagenen Gesetzesänderungen soll eine inhaltliche und redaktionelle Übereinstimmung des kantonalen Steuergesetzes sowohl mit dem DBG und StHG als auch mit den in Art. 6 EMRK verankerten Verfahrensgarantien erreicht werden. Damit wird auch eine zeitgerechte Umsetzung der harmonisierungsrechtlich gebotenen Bestimmungen gewährleistet werden können.

3. Die einzelnen Änderungen

3.1 Einleitung eines Nachsteuerverfahrens (§ 146 Absatz 4)

Wenn bei der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder bereits eingeleitet noch hängig ist oder nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, wird die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht.

Mit dem Nachsteuerverfahren sollen nur die Steuerbeträge ermittelt und erhoben werden, welche bei der ordentlichen, aber bereits in Rechtskraft erwachsenen Veranlagung nicht berücksichtigt wurden. Zum geschuldeten Betrag kommen noch Verzugszinsen hinzu. Für die kantonale Steuerverwaltung ist dieses Verfahren faktisch das Pendant zum Revisionsverfahren, das die Steuerpflichtigen zu ihren Gunsten beantragen können. Die Nachforderung von Steuern wirkt sich im Gegensatz zur Revision aber *stets zum Nachteil der steuerpflichtigen Person* aus, ohne dass ein Verschulden ihrerseits vorzuliegen braucht. Dies bedeutet, dass im Nachsteuerverfahren der Fiskus auch ohne schuldhaftes Verhalten der steuerpflichtigen Person auf eine rechtskräftige Veranlagung zurückkommen kann, wenn neue Tatsachen zum Vorschein kommen, welche damals der Steuerbehörde noch nicht bekannt waren. Das Nachsteuerverfahren hat ausserdem zum Ziel, die Messgrösse der Busse für das schuldhafte Verhalten einer steuerpflichtigen Person festzusetzen. Nach der geltenden gesetzlichen Regelung hängt die Höhe der Busse für eine Steuerhinterziehung nämlich von der Höhe des hinterzogenen Steuerbetrages ab. Die Busse wird, unter Berücksichtigung des Verschuldens der steuerpflichtigen Person, als Vielfaches des hinterzogenen Steuerbetrages festgesetzt. Dem Verfahren zur Feststellung des hinterzogenen Steuerbetrages (Nachsteuer) kommt damit eine sehr grosse Bedeutung zu.

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig ein Hinterziehungsverfahren eingeleitet wird, soll neu die Steuerverwaltung in § 146 Absatz 4 StG verpflichtet werden, die betroffene steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen und die steuerpflichtige Person über ihre Rechte nach dem neuen § 161 Absatz 2 StG aufzuklären (siehe dazu Ziffer 3.7). In Fällen, bei welchen die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung von vornherein ausgeschlossen werden kann, beispielsweise bei Erben, macht ein solcher Hinweis selbstverständlich keinen Sinn und kann daher unterbleiben.

3.2 Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen (§ 146^{bis})

Wenn Erben aus eigenem Antrieb bisher vom Erblasser verheimlichte Einkommens- und Vermögensbestandteile zum Vorschein bringen, so kann ein vereinfachtes Nachbesteuerungsverfahren stattfinden, welches sich auf den Zeitraum der letzten drei Jahre vor dem Todesjahr beschränkt. Dies soll einen zusätzlichen Anreiz schaffen, bisher verheimlichtes Steuersubstrat im Nachhinein von den Erben zu deklarieren. Die Erben können dadurch in den Genuss einer Milderung bei der Erhebung der Nachsteuern kommen, die eigentlich vom Erblasser zu bezahlen gewesen wären. Das Recht, die vereinfachte Nachbesteuerung zu verlangen, steht dabei jedem Erben einzeln zu, sodass er alleine, auch gegen den Willen der übrigen Erben, die vereinfachte Nachbesteuerung verlangen kann (Absätze 1 und 2).

Die vereinfachte Nachbesteuerung wird nur bei der Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten. Melden die Erben Elemente, die einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde bereits bekannt sind, so werden diese Elemente der ordentlichen Nachbesteuerung von bis zu zehn Jahren unterzogen. Ferner haben die Erben die Steuerbehörden vorbehaltlos bei der Aufnahme eines vollständigen und genauen Nachlassinventars zu unterstützen. Von einer bevorzugten Nachbesteuerung sollen die Erben schliesslich nur profitieren können, wenn sie sich auch ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemühen (Absatz 1). Wer es beispielsweise zur Betreuung kommen lässt, obwohl ihm oder ihr die Bezahlung der Nachsteuer zugemutet werden kann, soll von der vereinfachten Nachbesteuerung nicht profitieren können. In diesem Fall erfolgt nachträglich die Berechnung der Nachsteuer und der Verzugszinsen auf Grund der letzten zehn Jahre. Wurde die Nachsteuer dem Erblasser bereits zu dessen Lebzeiten rechtskräftig auferlegt, dann gehört diese Schuld zum Nachlass wie alle anderen Schulden des Erblassers, und eine zusätzliche Reduktion dieser Nachsteuer rechtfertigt sich daher nicht.

Nach dem Zivilrecht hat jeder Erbe die Möglichkeit, die amtliche Liquidation der Erbschaft zu verlangen. In einem solchen Fall werden die Erben nicht persönlich für die Schulden des Erblassers haftbar (vgl. Art. 593 ZGB), und die Erben bedürfen demnach auch keiner besonderen Schonung hinsichtlich ihrer Haftung für die vom Erblasser hinterzogenen Steuern. Wird eine überschuldete Erbschaft konkursamtlich liquidiert (Art. 597 ZGB), dann besteht für den Fiskus keine Veranlassung, seine Forderung zu Gunsten anderer Gläubiger zu reduzieren. Deshalb soll in diesen Fällen auch keine Milderung der Nachsteuer erfolgen. Wird die Erbschaft also amtlich oder konkursamtlich liquidiert, kann in solchen Fällen keine vereinfachte Nachbesteuerung erfolgen (Absatz 3).

Die vereinfachte Nachbesteuerung können nicht nur die Erben, sondern auch ein eingesetzter Willensvollstrecker oder ein Erbschaftsverwalter beantragen (Absatz 4).

3.3 Die Regelung der straflosen Selbstanzeige (§§ 156 und 157 Absätze 3 - 8)

Die vollständige Strafbefreiung (es wird keine Steuerbusse erhoben) kann nur Personen gewährt werden, die zum ersten Mal eine Selbstanzeige einreichen. Von einer Strafverfolgung wird dann abgesehen, wenn die steuerpflichtige Person ihr fehlbares Verhalten bereut und sich selbst anzeigt, sich noch nie vorher angezeigt hat und die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt (§ 156 Absatz 1). Durch den Wegfall der Steuerbusse sollen fehlbare Steuerpflichtige motiviert werden, ihre Verfehlungen offen zu legen und das hinterzogene Einkommen und Vermögen nachträglich zu deklarieren. Die steuerpflichtige Person hat jedoch selbstverständlich die Nachsteuern zu bezahlen sowie die Verzugszinsen. Die Nachsteuern können bis auf zehn Jahre zurück erhoben werden.

Die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige wird sowohl für natürliche Personen (§ 156) als auch für juristische Personen (§ 157) auf ein einziges Mal beschränkt, da sich die steuerpflichtige Person ansonsten in regelmässigen Abständen selbst anzeigen könnte und dadurch immer wieder straffrei bliebe. Von einer Strafverfolgung wird jedoch nur dann abgesehen, wenn die Steuerbehörden im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch keine Kenntnisse von der Hinterziehung hatten. Sollte die steuerpflichtige Person all die erwähnten Voraussetzungen erfüllen, sich jedoch nicht um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen, so fällt nachträglich die Strafbefreiung weg (§ 156 Absatz 1 Buchstabe c; § 157 Absatz 3 Buchstabe c). Bei wiederholter Selbstanzeige gilt die bisherige Regelung, wonach die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt wird (§ 156 Absatz 2; § 157 Absatz 7).

Anstifter, Gehilfen oder Mitwirkende (Teilnehmer gemäss § 153) einer Steuerhinterziehung erhalten ebenfalls die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige. Sie werden auch von der solidarischen Haftung für die hinterzogenen Steuern befreit. Auch in diesem Fall gilt, dass für weitere Straftaten, die in direktem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung begangen wurden, keine Strafverfolgung eingeleitet wird (vgl. § 148 Absätze 3 und 4).

Bei juristischen Personen verändert die Umwandlung einer Gesellschaft im Sinne des Fusionsgesetzes deren Rechtsverhältnisse nicht; es besteht folglich eine Kontinuität des Rechtsträgers. Diese Kontinuität des Rechtsträgers bewirkt auch den Fortbestand der Steuerpflicht. Deshalb soll eine straflose Selbstanzeige für die vor einer Umwandlung begangenen Steuerhinterziehungen eingereicht werden können (§ 157 Absatz 4 Buch-

stabe b). Auf der anderen Seite gilt eine Selbstanzeige nach der Umwandlung nicht als erstmalig, wenn die Gesellschaft bereits vor der Umwandlung bereits schon einmal eine straflose Selbstanzeige eingereicht hat. Bei einer Fusion durch Absorption und bei der Spaltung durch Abspaltung existiert die absorbierende bzw. die abspaltende Gesellschaft weiter. Ihre Steuerpflicht wird durch den Absorptions- bzw. Abspaltungsvorgang nicht unterbrochen. Sie kann Steuerhinterziehungen ihres Geschäftsbetriebes zur Anzeige bringen, unabhängig davon, ob diese vor oder nach der Absorption bzw. der Abspaltung stattfanden (§ 157 Absatz 4 Buchstabe c). Damit die Straflosigkeit gewährt werden kann, müssen selbstverständlich auch hier die gesetzlichen Bedingungen gemäss § 157 Absatz 3 erfüllt werden.

Eine juristische Person handelt stets durch ihre Organe oder Vertreter. Nur diese sind zur Einreichung einer straflosen Selbstanzeige befugt. Da sie als Teilnehmer bestraft werden könnten, sollen auch sie von einer Busse und der Solidarhaftung befreit werden, wie dies auch für die Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung einer natürlichen Person vorgesehen ist. Die Straffreiheit gilt auch für bereits ausgeschiedene Organmitglieder oder Vertreter der juristischen Person, welche für die Periode, auf die sich die straflose Selbstanzeige bezieht, im Handelsregister eingetragen waren (§ 157 Absätze 5 und 6).

3.4 Amnestie bei weiteren Steuerdelikten (§ 148 Absätze 3 und 4).

Es ist das Wesensmerkmal einer Amnestie, dass der reuigen Person die Bestrafung erlassen wird. Dabei ist es möglich, dass jemand im Hinblick auf eine Steuerhinterziehung noch weitere, steuerrechtlich oder gar strafrechtlich relevante Straftaten begangen hat. Entschliesst sich nun eine Person zur Selbstanzeige, so soll sie unter bestimmten Voraussetzungen nur unterschlagenes oder zu Unrecht erhaltenes Geld nachzahlen bzw. zurückerstatten müssen. Für ihre Straftat soll sie aber nicht bestraft werden. Deshalb ist es angezeigt, bei Erfüllung aller Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige (siehe dazu Ziffer 3.3) auch allfällige andere Straftaten, die im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung geschahen (Steuerbetrug, Urkundenfälschung), zu amnestieren. Die straflose Selbstanzeige soll den Weg zur Steuerehrlichkeit ebnen. Diesen Weg wird eine steuerpflichtige Person aber nur dann gehen, wenn ihre Selbstanzeige gar keine Straffolgen nach sich zieht. So soll auch bei einer Veruntreuung von Quellensteuern von einer Strafverfolgung abgesehen werden, wenn die gesetzlichen Bedingungen erfüllt sind.

3.5 Straffreiheit bei Inventardelikten (§ 158 Absätze 1 und 2)

Die gleiche Straffreiheit (siehe dazu Ziffern 3.3 und 3.4) kommt bei Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren zur Anwendung. Auch hier wird also unter bestimmten Voraussetzungen von einer Busse und von der Verfolgung

weiterer damit zusammenhängender Straftaten abgesehen. Dazu wird neu Absatz 2 eingefügt. Der Inhalt von Absatz 1 entspricht der bisherigen Regelung, muss aber rein redaktionell neu als Absatz 1 bezeichnet werden.

3.6 Verschulden bei Ehegatten (§ 159)

Jeder in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte kann nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden. Mit dieser Beschränkung der Busse auf die eigenen Steuerfaktoren kann der andere Ehegatte nicht automatisch als Mittäter, Gehilfe oder Anstifter behandelt werden, selbst wenn dieser von der Pflichtverletzung des anderen hätte wissen müssen oder können. Diese Begrenzung der Strafbarkeit wäre eine sachlich nicht gerechtfertigte Privilegierung von verheirateten Personen. Deshalb wurde in § 159 StG der Vorbehalt von § 153 verankert, in welchem die Teilnahme an einer vollendeten oder versuchten Hinterziehung geregelt wird. Dies hat zur Folge, dass künftig ein Ehegatte wie jede andere steuerpflichtige Person als Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung seines Partners, d.h. wegen Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung, bestraft werden kann. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein aber noch keine Widerhandlung gemäss § 153 StG dar.

Die im heute geltenden § 159 StG verankerte Schuldvermutung mit Exkulpationsbeweis, wonach jedem Ehegatten der Nachweis offen steht, dass die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren durch den anderen Ehegatten ohne sein Wissen erfolgte, oder dass er nicht in der Lage war, die Hinterziehung zu verhindern, hält der in Artikel 6 Abs. 2 EMRK geregelten Unschuldsvermutung nicht Stand; diese Beweislastumkehr muss deshalb ersatzlos aufgehoben werden.

3.7 Aufklärung über die Verfahrensrechte (§ 161 Absätze 2 und 3)

Neu besteht bei Eröffnung eines Strafverfahrens die Verpflichtung, die steuerpflichtige Person über ihre Rechte nach dem neuen § 161 Absatz 2 StG aufzuklären. So ist die betroffene Person ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass sie im Hinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selber belasten würde. Zudem ist vorgesehen, dass die Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden dürfen, wenn bei deren Beschaffung weder eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast noch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde. Auf diese Weise sind die von der EMRK garantierten Verfahrensrechte vollständig gewährleistet.

Nach heutigem Recht dürfen die im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens, in welchem die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet ist, erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren verwendet werden. Im neuen § 161 Absatz 3 StG wird nun aber vorgesehen, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren, die unter Androhung einer Busse wegen Verletzung der Verfahrenspflichten oder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast beschafft wurden, in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwendet werden dürfen.

Während bei der Ermittlung der Nachsteuer – gegebenenfalls unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person – der von der EMRK verliehene Schutz nicht anwendbar ist, verhält es sich im Steuerhinterziehungsverfahren, das einzig der Festlegung des Strafmasses dient, völlig anders. In einem Hinterziehungsverfahren kommt der betroffenen steuerpflichtigen Person das Recht zu, die Mitwirkung unter Berufung auf Art. 6 Abs. 1 EMRK zu verweigern, um sich nicht selbst belasten zu müssen.

Eine Festlegung des nicht deklarierten Einkommens kann von den Steuerbehörden auch im Rahmen des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung nach (frei überprüfbarem) pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden. In diesem Fall liegt die Beweislast bei der Steuerverwaltung. Wird der Beweis mit einem Indizienbündel und somit indirekt erbracht, so liegt keine Verletzung von Art. 6 Abs. 1 und 2 EMRK vor. In § 161 Absatz 4 StG werden abschliessend diejenigen Fälle aufgezählt, die dazu führen, dass die Beweismittel in einem Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwendet werden dürfen, so dass e contrario in allen anderen Fällen diese Beweismittel verwendet werden dürfen.

4. Regulierungsfolgeabschätzung (RFA)

Es handelt sich bei der hier vorgestellten Vorlage um eine durch die Revision des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ausgelöste zwingende Anpassung des kantonalen Steuergesetzes, welche keine Betroffenheit der KMU in administrativer Hinsicht auslöst, sofern die KMU resp. ihre Inhaber ihren jeweiligen Deklarationspflichten ordentlich nachkommen.

Die KMU werden somit durch diese Gesetzesänderung allein nicht mit administrativem Mehraufwand belastet. Sollte sich ein Verdacht auf eine Steuerhinterziehung erhärten, so wäre der dabei allfällig auftretende Mehraufwand für das betroffene Unternehmen nicht als administrativer Mehraufwand von Gesetzes wegen, sondern als selbstverschuldeter Mehraufwand aufgrund eines Gesetzesverstosses zu betrachten.

5. Finanzielle Auswirkungen

Das kantonale Steuergesetz erfährt mit der Einbindung des Prinzips des Rechts auf ein faires Verfahren, wonach niemand zur Selbstbelastung gezwungen werden kann, eine Übereinstimmung sowohl mit dem DBG, dem StHG als auch mit den in Art. 6 EMRK verankerten Verfahrensgarantien. Da es sich dabei primär um reine Verfahrensvorschriften handelt, sind aufgrund dieser Gesetzesbestimmungen keine direkt messbaren finanziellen Auswirkungen zu erwarten.

Die Einführung der erstmalig straflosen Selbstanzeige sowie des vereinfachten Nachsteuerverfahrens in Erbfällen lässt keine konkreten Berechnungen der damit zusammenhängenden Mehr- oder Mindererträge zu. Auf der einen Seite werden mit dem Anreiz zur erstmalig straflosen Selbstanzeige die Bussen zwar wegfallen; andererseits werden dabei aber bisher nicht deklarierte Einkommens- und Vermögensteile zum Vorschein kommen. Dadurch wird zusammen mit den erhobenen Nachsteuern längerfristig zusätzliches Steuersubstrat generiert werden können. Es darf deshalb per Saldo mit Mehreinnahmen gerechnet werden.

6. Antrag

Der Regierungsrat beantragt dem Landrat, der Änderung des Steuergesetzes gemäss beiliegendem Entwurf zuzustimmen.

Liestal,

IM NAMEN DES REGIERUNGSRATES
der Präsident:

der Landschreiber:

Beilage: Entwurf zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern