

KGE (Steuerrechtliche Abteilung) vom 22. Juli 2025 – F3 24 6

Vollendete Steuerhinterziehung

- Verletzung des Anklagegrundsatzes (E. 3).
- Die Konsequenzen zu den festgestellten Verletzungen (E. 8).

Soustraction fiscale consommée

- Violation du principe de l'accusation (consid. 3).
- Conséquences de cette violation (consid. 8).

Aus den Erwägungen

3.1

3.1.1 Das direktsteuerliche Hinterziehungsverfahren stellt anders als das Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren, eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK dar (« de nature pénale »; BGE 144 I 340 E. 3.3.5). Es muss sich aber nicht nach der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO; SR 312.0) richten. Art. 182 Abs. 3 DBG statuiert folgende Triage: Direktsteuerliche Übertretungen (Art. 174 und Art. 175 bis 181a DBG) werden nach den Regeln über die Veranlagung verfolgt (BGE 144 IV 136 E. 5.3), die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden beurteilen nach Massgabe der StPO Steuervergehen (Bundesgerichtsurteil 2C_181/2019 vom 11. März 2019 E. 2.3.2). Die direktsteuerlichen Verfahrensvorschriften und das kantonale Verwaltungsverfahren sind anwendbar (vg. E. 1.1; Bundesgerichtsurteil 2C_257/2018 vom 11. November 2019 E. ii.2.2.1; 2C_581/2019 vom 12. Juli 2019 E. 3.2.1; 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. ii.2.5).

Die Anklageschrift bestimmt nach dem Anklagegrundsatz den Gegenstand des Gerichtsverfahrens (Umgrenzungsfunktion; Art. 9 und Art 325 StPO; Art. 29 Abs. 2 und Art. 32 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Art. 6 Ziff. 1 und Ziff. 3 lit. a und b EMRK). Dies bindet das Gericht an den in der Anklage wiedergegebenen Sachverhalt (Immutabilitätsprinzip). Das Akkusationsprinzip bezweckt zugleich den Schutz der Verteidigungsrechte der beschuldigten Person und dient dem Anspruch auf rechtliches Gehör (BGE 149 IV 128 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

Die beschuldigte Person muss unter dem Gesichtspunkt der Informationsfunktion aus der Anklage ersehen können, wessen sie angeklagt ist. Dies bedingt eine zureichende Umschreibung der Tat. Der Betroffene muss, und dies ist entscheidend, genau wissen, welcher konkreter Handlungen er beschuldigt und wie sein Verhalten rechtlich qualifiziert wird, damit er sich in seiner Verteidigung richtig vorbereiten kann. Er darf nicht Gefahr laufen, erst an der Gerichtsverhandlung mit neuen Anschuldigungen konfrontiert zu werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 15. Januar 2024 E. 2.2; BGE 143 IV 63 E. 2.2. mit Hinweisen). Eine Straftat kann gemäss Art. 9 Abs. 1 StPO nur «wegen eines genau umschriebenen Sachverhalts» gerichtlich beurteilt werden. Die Anklageschrift bezeichnet daher «möglichst kurz, aber genau: Die der beschuldigten Person vorgeworfenen Taten mit Beschreibung von Ort, Datum, Zeit, Art und Folgen der Tatausführung» (Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO). Die Anklagebehörde hat mithin u. a. die «Zeit [...] der Tatausführung» zu beschreiben. Das Gesetz verlangt nicht das (präzise) Datum, sondern die «Beschreibung von [...] Zeit», die üblicherweise in der Angabe eines Datums erfolgen kann. Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO impliziert eine nicht formalistische Auslegung (Bundesgerichtsurteile 6B_959/2022 vom 7. August 2023 E. 2.1 mit Hinweisen und 7B_248/2022 vom 3. November 2023 E. 4.3 mit Hinweisen). Es ist unter dem Gesichtspunkt der Informationsfunktion des Anklageprinzips massgebend, dass die beschuldigte Person genau weiss, was ihr angelastet wird, damit sie ihre Verteidigungsrechte angemessen ausüben kann (Bundesgerichtsurteil 6B_997/2019 vom 8. Januar 2020 E. 2.4).

3.1.2 Auch das direktsteuerliche Hinterziehungsverfahren hat den Anklagegrundsatz zu beachten. Die Veranlagungsbehörde untersucht den Sachverhalt, spricht die steuerpflichtige Person gegebenenfalls der Steuerhinterziehung schuldig und sanktioniert sie deswegen. Dies alles geschieht «aus einer Hand». Die (Verwaltungs-) Gerichtsbehörde kann den Tat- und Schuldvorwurf nur, aber immerhin, auf Beschwerde hin und damit im Rahmen der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege prüfen. Der Umgrenzungs- und Informationsfunktion muss dadurch entsprochen werden, dass die Veranlagungsbehörde in ihrer Bussenverfügung mit hinreichender Deutlichkeit aufzeigt, welcher Sachverhalt der steuerpflichtigen Person zur Last gelegt wird. Sie kann anschliessend anhand dessen den Tat- und Schuldvorwurf vor der Verwaltungsgerichtsbehörde beanstanden. Es besteht eine ähnliche Rechtslage wie im Bereich des Strafbefehlsverfahrens (Art. 352 ff.

StPO). Wenn gegen den Strafbefehl Einsprache erhoben wird, kann dieser als Anklage gelten (Art. 356 Abs. 1 Satz 2 StPO; vgl. Urteil 6B_764/2016 vom 24. November 2016 E. 1.4). Es handelt sich beim Strafbefehl dann um einen «Anklageersatz» (Bundesgerichtsurteil 2C_257/2018 vom 11. November 2019 E. ii.2.4.2 f.).

(...)

5.3 [...] Die Kantonale Steuerverwaltung fixierte den steuerbaren Grundstücksgewinn aus dem Verkauf der Wohnung in A. auf Fr. 634'985.00 (Verkaufspreis von Fr. 1'500'000.00 minus Ankaufspreis Fr. 710'000 minus Aktkosten von Fr. 15'513.00 und sonstigen Aufwendungen von Fr. 139'502.00; Akten Vorinstanz S. 110). Daraus resultierte ein Grundstückgewinnsteuerbetrag von Fr. 137'660.55. Die Steuerpflichtige beglich die Grundstückgewinnsteuer (Akten Vorinstanz S. 21).

Die Beschuldigte hat für den Verkauf der Liegenschaft eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 137'660.55 zu bezahlen. Sie hat für ihre globale Veranlagung zum Steuersatz von Fr. 180'000.00 vom 16. Dezember 2016 die Kantonssteuer Fr. 24'314.40, für die Gemeindesteuer Fr. 22'435.00 und für die Bundessteuer Fr. 10'921.60 zu begleichen. Dies macht insgesamt, inkl. Grundstückgewinnsteuer, Fr. 195'331.55, aus. Die Kantonale Steuerverwaltung hat am 8. Oktober 2020 aufgrund der erwähnten (vgl. E. 4.) «Falschbuchungen» bei der B. SA die Beschuldigte neu veranlagt. Das Einkommen ist neu zum Steuersatz von Fr. 613'800.00 besteuert worden. Die Einkommenssteuer beläuft sich auf Fr. 42'966.00 für die Kantonssteuer, Fr. 39'897.00 für die Gemeindesteuer und Fr. 68'183.20 für die Bundessteuer, was einen Totalbetrag von Fr. 151'046.20 ergibt. Die im Vergleich mit der Einkommenssteuer recht hohe Grundstückgewinnsteuer ist gleichzeitig annulliert worden.

Der überpreisliche Erwerb der Liegenschaft von der Aktionärin durch die Gesellschaft, die damit verbundene Grundstückgewinnsteuer (anstatt Einkommenssteuer) scheint somit, aus Sicht der Steuerpflichtigen (und nicht aus Sicht der Aktiengesellschaft) keine Steuerkürzung bewirkt zu haben, zumindest nicht im relevanten Steuerjahr. Im Gegenteil, die Beschuldigte scheint für die entsprechende Steuerperiode insgesamt weniger Steuern zu schulden, wenn der Verkauf des Grundstücks mit der Einkommens- statt Grundstückgewinnsteuer zu besteuern ist.

Auch wenn der Unterschied bei der Bundessteuer zwischen der ersten Veranlagung und letzten Veranlagung ein beträchtlicher ist, hat die Beschuldigte allgemein, nach Korrektur der Steuerverwaltung, für diesen Vorgang weniger Steuern zu bezahlen.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, ob die Steuerpflichtige für den sie (*und nicht die Aktiengesellschaft*) betreffenden Sachverhalt vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hätte.

5.4 Es ist in der Bussenverfügung wie auch im Einspracheentscheid ungeklärt, in welcher Weise die steuerpflichtige Person durch ihr Verhalten betreffend den überpreislichen Verkauf des Chalets für sich selbst und im betreffenden Steuerjahr eine steuerliche Begünstigung erlangt hat und wie daraufhin die Höhe der Busse für diesen Sachverhalt kalkuliert worden ist. Der Anklagegrundsatz ist für diesen Vorhalt somit verletzt worden.

5.5 Art. 181 DBG und Art. 206 StG ermöglichen eine selbstständige Bestrafung der juristischen Person wegen Steuerdelikten (vgl. dazu die Erörterungen bei LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015, N. 9 zu Art. 181 DBG und SCHWARZ, Gleichzeitige Bestrafung von Gesellschaft und Organ: Der Grundsatz «ne bis in idem» im Steuerstrafrecht, RR-VR 1/2024 S. 5 ff.). Das obgenannte Vorgehen kann, wie der Fiskus darlegt, zu Steuerersparnissen bei der B. SA führen, wenn das Unternehmen den Kaufsgegenstand wegen des Kaufpreises zu hoch bilanziert und in den Folgejahren abschreibt (so auch die Stellungnahme vom 13. Februar 2025 [S. 226]). Der Fiskus könnte prüfen, ob die Steuerpflichtige im gegebenen Fall als Mittäterin oder Teilnehmerin (Anstiftung/Gehilfenschaft) in Frage kommt (vgl. Art. 177 und Art. 181 DBG sowie Art. 206 und Art. 205 StG).

Weder die Bussenverfügung noch der Einspracheentscheid umschreiben, ob die steuerpflichtige Person durch ihr Verhalten steuerliche Vorteile für die Gesellschaft geschaffen und dabei als Mittäterin oder Teilnehmerin agiert hat. Die Vorinstanz hat bei der Festsetzung der Busse neben den Art. 175, 176, 182 DBG, Art. 203 und 204 StG den Art. 206 StG angeführt (S. 21). Das Kantonsgericht hat somit nicht zu prüfen, ob die Beschuldigte allenfalls eine Steuerkürzung für ihre Gesellschaft beabsichtigt hat, da sie weder der Mittäterschaft, Anstiftung oder Gehilfenschaft beschuldigt wird. Diese Handlung ist nicht angeklagt.

Es stellte sich hier zusätzlich die Frage, ob im konkreten Fall eine versuchte oder eine vollendete Steuerhinterziehung vorläge und welcher Kanton zur Beurteilung des Tatvorwurfs zuständig wäre.

8. Aufgrund des Dargelegten ist die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hat vorab zu prüfen, ob beim Grundstückverkauf in Bezug auf die Beschwerdeführerin und in Bezug auf das Steuerjahr die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung vorliegen. Der Fiskus hat ferner, auch unter Beachtung der Pauschalbesteuerung und des Rulings, den von der Gebüssten hinterzogenen Betrag zu kalkulieren und dabei zu erklären, warum die von der Steuerpflichtigen bezahlte Grundstückgewinnsteuer unbeachtlich ist. Die Vorinstanz hat schliesslich zu kontrollieren und zu begründen, inwiefern die Steuerpflichtige in Bezug auf ihre eigene Steuerpflicht vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hätte, zumal sie den «Gewinn» nicht als Leistung der Gesellschaft, sondern als Grundstückgewinn deklariert hat.

Der Fiskus hat ferner, sofern er dies für gerechtfertigt befindet, zu prüfen, inwiefern er gegen die Steuerpflichtige wegen Teilnahmehandlungen in Bezug auf Steuerkürzungen durch die Gesellschaft ein Verfahren eröffnet. Die örtliche Zuständigkeit ist diesfalls ebenso zu prüfen, zumal die Gesellschaft ihren Sitz nicht im Wallis hat.

Es kann freilich davon ausgehen, dass in Bezug auf die «anderen geldwerten Leistungen» (vgl. E. 5.2 und 5.3) zumindest eine fahrlässige Tatbegehung vorliegt. Die Vorinstanz hat jedoch entweder nachzuweisen, warum die Steuerpflichtige die drei einzelnen Tatvorwürfe vorsätzlich begangen hat oder die Busse gestützt auf eine fahrlässige Tatbegehung zu bemessen.

Die Busse ist schliesslich aufgrund der objektiven und subjektiven Tatschwere sowie der Täterkomponente zu kalkulieren.