

Rechtsprechung, Praxis und Gesetzgebung aktuell - Teil 1

Luzius Cavelti

LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Professor für Steuerrecht Universität
Basel, Partner Altenburger Ltd., Zürich

Kathrin Egli Arginelli

LL.M., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, Vizedirektorin, Divisione delle
Contribuzioni Canton Ticino

Robert Desax

LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner, Walder Wyss AG, Zürich

1. BGE 149 II 354ff. (1/2)

Sachverhalt:



- Ehepaar lebte seit 2010 im Kanton SG
- Per April 2018 meldete sich das Ehepaar bei der Praxisadresse des Ehemanns an.

- Steuerrechtlicher Wohnsitz:
 - Weiterhin in SG
 - Revision gegen rechtskräftige Veranlagung in SZ

1. BGE 149 II 354ff. (2/2)

Bundesgericht:

Änderung Rechtsprechung:

Rechtsmissbrauch
steht der Revision
nicht mehr entgegen

BGE 150 II 321:

Das gilt auch bei
juristischen
Personen

Obiter dictum:

*„Der zur Besteuerung berechnigte Kanton
ist dem Fehlverhalten von
steuerpflichtigen Personen aber [...] nicht
hilflos ausgesetzt. Denn solches
Fehlverhalten – vor allem die fehlerhafte
Deklaration oder die Erfahrung falscher
oder unvollständiger Auskünfte – wird
regelmässig den Tatbestand der
versuchten Steuerhinterziehung erfüllen
[...]“*

2. Sitz oder tatsächliche Verwaltung?

Sitz

= statutarische Sitz



Statutarische Sitz hat Vorrang, ausser er hat lediglich eine formale Bedeutung (bspw. Briefkastendomizil), d.h. *“Besteuerungsrecht des Sitzkantons wird [...] durch den Besteuerungsanspruch des Kantons der tatsächlichen Leitung verdrängt.“* (BGE 150 II 321 E. 3.1).



Beweislast obliegt Kanton, der die Steuerhoheit beansprucht, wobei das BGer an das Beweismass keine hohen Anforderungen stellt, d.h. Indizien genügen (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.6)

Tatsächliche Verwaltung

= Ort, der üblicherweise am Sitz ausgeübten Geschäftstätigkeit



3. Steuerhinterziehung?

Art. 175 DBG

¹ Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist,

[...]



Steuerhinterziehung verlangt stets eine **Verfahrenspflichtverletzung** (vgl. DBG 124ff.) bestehend aus einer **Mitwirkungs-** oder **Auskunftspflicht**.

4. Wann beginnt Mitwirkungs- und Auskunftspflicht?

Steuerdomizilverfahren

= Verfahren zur Festlegung der Steuerhoheit/Steuerpflicht

Veranlagungsverfahren

= Verfahren zur Festlegung der Steuerbemessungsgrundlagen

- BGE 2C_480/2018, 12.2.2020, E. 2.3.4: Keine Mitwirkungspflicht so lange Steuerrechtsverhältnis nicht feststeht.
- BGE 2C_398/2021, 23.12.2021 (=BGE 148 II 285), E. 5.1.1/BGE 2C_211/2021, 8.6.2021, E.5.1.1: Es besteht bereits eine Mitwirkungspflicht, wenn Steuerhoheit zur Diskussion steht.
- BGE 9C_133/2023, 22.6.2023, E. 3.2: Bestätigung der Rechtsprechung.

„Entgegen gewissen Lehrmeinungen ist der Steuerpflichtige praxisgemäss auch dann zu einer gewissen Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft.“ (BGE 148 II 285, E. 3.1.1)

5. Fazit

Ein Fehlverhalten im interkantonalen Verhältnis kann zu einer Steuerhinterziehung führen. Das bedeutet, wenn der Ort der tatsächlichen Verwaltung vom statutarischen Sitz abweicht, kann eine Steuerhinterziehung vorliegen, einschliesslich möglicher Anstiftung oder Gehilfenschaft.



BGer 9C_585/2024 vom 3. Dezember 2024

Domizilverfahren und Nachsteuern

B. AG
Rechtsnachfolgerin
nach Fusion: A. AG



**Tatsächliche Verwaltung
(seit 2008)**

Scheindomizil



2C_592/2018, 01.10.2019 i.S. B.

- Interkantonale Doppelbesteuerung infolge Verwirkung des Beschwerderechts (2011-2013)
- Treuwidriges Verhalten: Falschauskunft betreffend Räumlichkeiten und Personal

2C_35/2022, 23.09.2022 i.S. A.

- Steuerhoheitsentscheid Steuerperioden 2008-2010
- Trennung Nachsteuerverfahren

**Nachsteuerverfahren
2009-2010
(2008: Verwirkung)**

2C_566/2018, 29.01.2020 i.S. B.
**Revisionsgesuch: Nichteintreten
durch Kanton AR (2008-2013)**

Streitgegenstand:

- Streitig war, ob das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, verwirkt ist.
- Argumentation der Beschwerdeführerin:
 - Steuerpflicht im Kanton ZH seit 2008 sei aufgrund einer Buchprüfung bereits im Dezember 2015 aktenkundig gewesen → Einleitung ordentliches Verfahren
 - Steuerbehörde hätte bereits bei Entgegennahme der Steuererklärung 2009 der Schwestergesellschaft die Jahresrechnungen 2008-2010 einfordern können

BGer 9C_585/2024 vom 3. Dezember 2024

Domizilverfahren und Nachsteuern

Einleitung ordentliches
Veranlagungsverfahren
(Veranlagungsverjährung)



5 Jahre

DBG 120(1)/StHG 47(1)

Einleitung
Nachsteuerverfahren
(Verwirkung)



10 Jahre

DBG 152(1)/StHG 53(2)

Absolute Verjährungs- bzw. Verwirkungsfrist: 15 Jahre

DBG 120(4)/StHG 47(1)

DBG 152(3)/StHG 53(3)

**Neue Tatsache
i.S.v. DBG 151/
StHG 53?**

In Zeitlicher Hinsicht:

- **Unechte Noven:** Tatsachen/Beweismittel, die bereits bestanden haben, aber der Veranlagungsbehörde bei Ablauf der Veranlagungsverjährung noch nicht vorlagen

In sachlicher Hinsicht:

- Massgebender Aktenstand = **Stand des Dossiers zur betreffenden Steuerperiode**
- Kenntnisse, Daten, Informationen, etc., die andere (frühere/spätere) Steuerperioden betreffen, gelten für die Zwecke des Nachsteuerrechts als nicht aktenkundig

Bundesgericht:

- Buchprüfung betraf Schwestergesellschaft, Steuerperioden 2013-2014
- Jahresrechnungen von B. AG wurden erst im Januar 2016 eingereicht
- Kontrollbericht vom 16. Dezember 2015: «verhärteter Verdacht», es handle sich um eine Briefkastenfirma
- *"Verdacht" und "Wissen" sind nicht deckungsgleich. Ein blosser Anschein, ein Zweifel, ein Misstrauen hinsichtlich der (erfolgten oder ausgebliebenen) Steuererklärung stellt ein Durchgangsstadium in einem Erkenntnisverfahren dar, an dessen Ende das eigentliche "Wissen" liegt (E.3.2.3).*
- Zum Vorwurf eines angeblich strafrechtlich relevanten Verhaltens eines Mitarbeiters der Steuerverwaltung (Verheimlichung/Änderung eines «entscheidrelevanten Protokolls») erinnert das BGer daran, *dass die Steuerpflichtige es war, die die Behörden über Jahre wissentlich und willentlich "an der Nase herumgeführt" hat. Dies mit unbelegten Anwürfen zu kontern, kann der Rechtsnachfolgerin nicht zum Vorteil gereichen (E. 3.2.2).*

➡ **Erforderliche Wissen lag im Dezember 2015 nicht vor - Abweisung der Beschwerde der A.AG**

Domizilverfahren, Beweislast und Mitwirkungspflicht

BGE 148 II 285, 23.12.2021
BGer 9C_133/2023, 22.06.2023
BGer 9C_636/2022, 24.10.2023
BGE 150 II 321, 02.04.2024

Untersuchungsmaxime

Beweisführungs- bzw. subjektive
Beweislast der Steuerbehörde

Natürliche Vermutung aufgrund von Indizien,
kann durch Gegenbeweis umgestossen werden

Domizil- verfahren

Mitwirkungspflicht als Grenze der
Untersuchungsmaxime

Objektive Beweislast

Steuerbegründende/-erhöhende Tatsachen
Steuerausschliessende/-mindernde Tatsachen

Mitwirkungspflicht

Tatsachen betreffend Steuerpflicht
Verhältnismässigkeitsgrundsatz

Berücksichtigung der gesamten Umstände, inkl. Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (BGer 9C_133/2023, E. 3.2):

- Verletzung von Mitwirkungspflichten kann als Indiz zu Lasten der steuerpflichtigen Person gewürdigt werden
- Hat der frühere Wohnsitzkanton das Steuerdomizil in einem anderen Kanton für ein paar Jahre anerkannt → erhöhtes Erfordernis an den Nachweis der steuerbegründenden Tatsachen durch die Steuerbehörde, sofern die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten nachgekommen ist (BGer 9C_636/2022, E. 3.3)

Praxisfall (1/2)



**Kanton Zürich
Kantonales Steueramt**

Nach- und Strafsteuer-
verfahren

Schwester



Fiktive Rechnung



Bruder



X AG

Meldung

**Kanton St.Gallen
Steueramt**



Strafverfahren

Verfahrensgrundsätze und Verfahrensgarantie (BV 29ff., EMRK 6)



- *Veranlagungsverfahren*: Verbot der formellen Rechtsverweigerung und Rechtsverzögerung, Verbot des überspitzten Formalismus, Anspruch auf gehörige Zusammensetzung des Gerichts, Anspruch auf rechtliches Gehör, Rechtsweggarantie
- *Strafsteuerverfahren*: Zeugnisverweigerungsrecht (EMRK 6 Ziff. 1) (*nemo tenetur se ipsum prodere vel accusare*); keine Verwendung von Erkenntnissen, die im Nachsteuerverfahren unter Nachteilsandrohung erlangt worden sind (DBG 183 Abs. 1^{bis}).

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

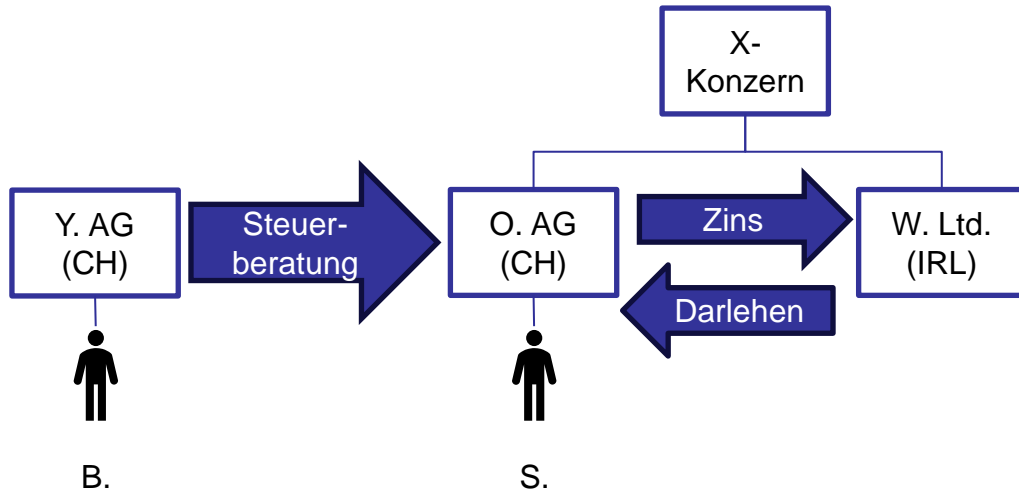
- Thema: Strafrechtliche Verantwortung des internen *Controllers* und des externen Steuerberaters, wenn eine vom Kanton festgestellte geldwerte Leistung nicht spontan der ESTV gemeldet wird.

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

Ausgangslage (1/2):

- O. AG mit Sitz in VD, gehört zum X-Konzern. Sie hält Gewerbeflächen mit Einkaufsgeschäften in der Schweiz.
- S. ist *Business Controller* bei der O. AG, Aufgabenbereich:
 - « *Controlling and reporting : Responsive for initiating proactive controlling/monitoring activities in order to detect savings and financial opportunities. Responsible for collecting, consolidating, controlling and forwarding financial reports according to [...] Group/Documents/Policies* ».
- B. ist externer Steuerberater der O. AG und Partner bei der Beratungsfirma Y. AG.
- Die irische Konzerngesellschaft W. Ltd. gewährt der O. AG im Jahr 2011 ein fünfjähriges Darlehen von CHF 93 Mio. Zins: 3.15% p.a.

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom
24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408



Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

Kantonale Buchprüfung 2014:

- Steuerverwaltung (StV) VD geht von verdecktem Eigenkapital und entsprechend übersetzten Zinsen an die W. Ltd. aus
- Y. AG wird von der O. AG beauftragt, ein Memo dazu zu verfassen:
 - Je nach Bewertungsansatz bestehen tatsächlich steuerliche Risiken (Aufrechnung der Zinsen bei der Gewinnsteuer)
 - Weiter besteht ein Risiko, dass die StV VD Meldung an ESTV vornimmt: Verrechnungssteuer (VSt) von 35%, Überwälzungspflicht, Reduktion unter DBA voraussichtlich auf 15%, etc.
- Y. AG erstellt sodann Transfer Pricing-Studie
- O. AG und StV VD einigen sich sodann auf 2.5% -> Veranlagung (Aufrechnung)

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

Buchprüfung ESTV 2015/2016:

- Soweit ersichtlich, wurde die darauf folgende Buchprüfung der ESTV nicht durch eine Meldung der StV VD ausgelöst («*contrôle aléatoire*»).
- Die ESTV geht von geldwerten Leistungen aus, akzeptiert aber 2.5% als *Arm's Length*-Satz. Auf Empfehlung von B. ficht die O. AG dies nicht weiter an.
- Am 20. Mai 2016 stellt die ESTV die VSt in Rechnung, die von der O. AG beglichen wird.

Eröffnung Strafuntersuchung ESTV 2018:

- Verdacht auf Hinterziehung der VSt (Art. 61 lit. a VStG).
- Unterlagen werden auch von Y. AG einverlangt. Diese weigert sich bzw. verlangt deren Siegelung (Siegelung wird später gerichtlich aufgehoben).
- S. wird der Hinterziehung beschuldigt.
- B wird der Mitwirkung bzw. der Anstiftung zur Hinterziehung beschuldigt.
- S. und B. werden erstinstanzlich freigesprochen. ESTV geht in Berufung.

Vierter Abschnitt: Strafbestimmungen

Art. 61¹¹⁹

A. Widerhandlungen
I. Hinterziehung

Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines andern:

- a. dem Bunde Verrechnungssteuern vorenthält,
- b. die Pflicht zur Meldung einer steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20) nicht erfüllt oder eine unwahre Meldung erstattet,
- c. eine ungerechtfertigte Rückerstattung der Verrechnungssteuer oder einen andern unrechtmässigen Steuervorteil erwirkt,

wird, sofern nicht die Strafbestimmung von Artikel 14 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes vom 22. März 1974¹²⁰ zutrifft, wegen Hinterziehung mit Busse bis zu 30 000 Franken oder, sofern dies einen höheren Betrag ergibt, bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

B. und S. machen vor Gericht zunächst Verfahrensmängel geltend:

- Verletzung des Grundsatzes *ne bis in idem* und des Gebots von Treu und Glauben.
- Argumente:
 - VSt-Rechnungstellung durch die ESTV am 20. Mai 2016 sei implizite Nichtanhandnahme einer Strafverfolgung.
 - Die ESTV habe damals der O. AG ausserdem zugesichert, dass keine Straffolgen zu erwarten seien.

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

Gericht zu den geltend gemachten Verfahrensmängeln:

- Es mangelt an der erforderlichen Personenidentität.
- Verwaltungs- und Strafverfahren sind voneinander unabhängig.
- Keine Zusicherung der ESTV auf Verzicht einer Strafverfolgung ersichtlich.
- Kein widersprüchliches Verhalten seitens ESTV.
- Somit keine Verletzung von *ne bis in idem* und des Gebots von Treu und Glauben.

Liegt eine geldwerte Leistung in objektiver Hinsicht vor?

- Hypothekendarlehen bei Banken wären «offensichtlich» günstiger gewesen.
- Transfer-Pricing-Studie für Gericht nicht überzeugend .
- O. AG hat schliesslich im Rahmen der kantonalen Buchprüfung ebenfalls 2.5% akzeptiert.
- Objektiv liegt daher eine geldwerte Leistung vor, die hätte deklariert werden müssen.

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

Subjektiv: Fahrlässigkeit oder Vorsatz seitens S. ?

- Das Memo der Y. AG schloss nicht ausdrücklich auf das Vorliegen geldwerter Leistungen. Allerdings muss der Sachverhalt in seiner Gesamtheit gewürdigt werden.
- Die StV VD hat früh zum Ausdruck gegeben, dass sie von einer geldwerten Leistung ausgeht.
- Eine Telefonnotiz von Y. AG zu einem Gespräch zwischen S. und der StV VD hält fest, dass «*es unsicher ist, ob die StV VD eine Meldung an die ESTV macht*» und dass, «*wenn die ESTV kommt*», die VSt von 35% zu zahlen ist.
- Die Steuerberater wussten spätestens im September 2024, dass die StV VD sich wohl nicht hatte überzeugen lassen.
- Im November 2014 wurde klar, dass die StV VD auch die TP-Studie nicht akzeptierte.
- Spätestens ab November 2014 lag somit Inkaufnahme seitens S. bzw. Eventualvorsatz vor.
- Dafür sprechen auch die berufliche Qualifikation und Funktion von S., seine Interaktion mit den Steuerbehörden und seine Verantwortung für die Steuerdeklarationen.

Rolle von B. («Anstiftung») (1/3)?

- Hat B. nicht einfach nur Risiken eingeschätzt?
- Gemäss BGer (BGE 127 IV 122 E. 2b/aa):
 - *Anstifter (...) ist, wer einen andern zu der von diesem verübten Straftat vorsätzlich bestimmt hat (...). Durch die Anstiftung wird in einem andern der Entschluss zu einer bestimmten Tat hervorgerufen.*
 - *Der Tatentschluss muss auf das motivierende Verhalten des Anstifters zurückzuführen sein; es bedarf insofern eines Kausalzusammenhangs.*
 - *Nicht erforderlich ist, dass beim Anzustiftenden Widerstände zu überwinden wären.*
 - *Auch bei demjenigen, der bereits zur Tat geneigt ist oder sich zur Begehung von Straftaten sogar anbietet, kann ein Tatentschluss noch hervorgerufen werden, und zwar so lange, als er zur konkreten Tat noch nicht entschlossen ist.*
- Anstiftung erfordert Vorsatz

Rolle von B. («Anstiftung») (2/3)?

- B. hat die steuerlichen Risiken klar identifiziert.
- Eine Telefonnotiz von Y. AG zu einem Gespräch zwischen S. und der StV VD hält fest, dass «*es unsicher ist, ob die StV VD eine Meldung an die ESTV macht*» und dass, «*wenn die ESTV kommt*», die VSt von 35% zu zahlen ist.
- Andernorts ist von Y. AG zuhanden O. AG festgehalten worden, dass ein VSt-Risiko besteht, wenn die ESTV eine Prüfung durchführt.
- Es wurde ferner besprochen, ob die Bildung einer Steuerrückstellung nötig ist. Gemäss B. sei dies erst angezeigt, wenn die ESTV eine Kontrolle angekündigt hätte.
- Später hielt man fest: «*The risk of Swiss WHT on the excessive rate should be considered as relatively high.*»

Rolle von B. («Anstiftung») (3/3)?

- Die vertragliche Aufgabe von B. war es namentlich, als Steuerexperte steuerliche Risiken zu identifizieren und dahingehend Empfehlungen abzugeben.
- Nach dem Gesagten schloss das Kantonsgericht VD, dass B. bewusst S. dazu angestiftet hatte, keine spontane Deklaration an die ESTV zu erstatten und die VSt zu begleichen. Er hat gemäss Gericht vielmehr darauf spekuliert, dass die ESTV nichts merkt.
- Die Empfehlung, nichts zu unternehmen, ist somit als Anstiftung zu werten.
- Die vom Gericht geteilte Auffassung, wonach B. keine Garantenstellung inne hatte, ändert daran nichts (Anstiftung durch Unterlassung). Vorliegend wird B. vielmehr ein aktives Handeln vorgeworfen.

Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD, Urteil vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

Strafe

- ESTV verlangte eine Busse von CHF 20'000 gegenüber S. und von CHF 30'000 gegenüber B.
- Gegenüber S. wird die Busse auf CHF 8'000 festgesetzt (Verschulden ist als mittel zu qualifizieren und er hat umfassend kooperiert).
- Das Verschulden von B. ist nicht unbedeutend, doch er hat ebenfalls kooperiert, und die vorgeworfenen Taten liegen einige Jahre zurück. Auch ihm gegenüber wird die Busse auf CHF 8'00 festgesetzt.

Kantonsgericht FR, Urteil vom 8. Januar 2025, 604 2023 115, 604 2023 116

- Thema: Strafrechtliche Verfahrensgarantien (EMRK und BV) im offenen Veranlagungsverfahren bzw. im Zusammenhang mit versuchter Steuerhinterziehung

Kantonsgericht FR, Urteil vom 8. Januar 2025, 604 2023 115, 604 2023 116

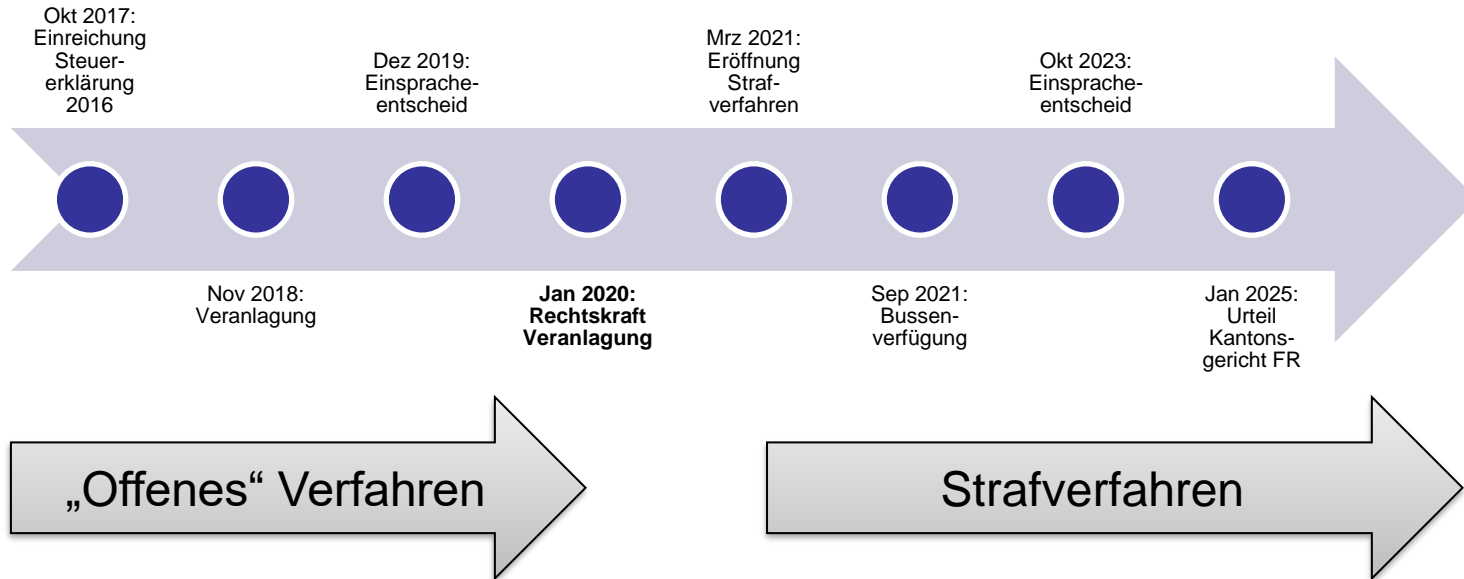
Ausgangslage:

- Herr WX und seine Frau MX sind im Kanton FR unbeschränkt steuerpflichtig. WX hält unter anderem Anteile an der Luxemburger ABC SICAV.
- In ihrer Steuererklärung 2016 deklarieren Herr und Frau X die SICAV-Anteile zu einem Wert von CHF 8.7 Mio. Darüber hinaus wird kein steuerbares Einkommen aus der ABC SICAV aufgeführt. WX und MW stützen sich dabei einerseits auf die von der SICAV erhaltenen Angaben, andererseits auf die Tatsache, dass WX im Folgejahr dazu verpflichtet war, die Anteile zu verkaufen (Werteinschlag).
- In der Folgezeit fordert die Steuerverwaltung Fribourg (StV) zusätzliche Informationen ein. Zwischen WX, seinen Beratern und der StV findet eine rege wechselseitige Briefkorrespondenz statt.
- Im November 2018 veranlagt die StV Herrn und Frau X. Auf darauf folgende Einsprache hin und nach weiterer Korrespondenz werden im Dezember 2019 die SICAV-Anteile basierend auf den Bilanzen schliesslich mit CHF 17.4 Mio. bewertet. Ausserdem ermittelt die ESTV einen zugehörigen steuerbaren Vermögensertrag von CHF 430k. Der Einspracheentscheid wird rechtskräftig.

Strafverfahren:

- Im März 2021 eröffnet die StV FR ein Strafverfahren gegen WX und MX wegen (vorsätzlicher) versuchter Steuerhinterziehung.
- Mit Verfügung vom 24. September 2021 wird gegen beide Ehegatten X eine Busse von total CHF 45k ausgesprochen (für Bundes- und Kantonssteuern; Bestätigung mit Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2023).
- Beschwerde an Kantonsgericht FR.
- Vor Gericht willigt die StV ein, das Strafverfahren nur noch gegen WX zu führen (Einstellung gegenüber der Ehefrau MX; vgl. Art. 180 DBG).

Kantonsgericht FR, Urteil vom 8. Januar 2025, 604 2023 115, 604 2023 116



Kantonsgericht FR, Urteil vom 8. Januar 2025, 604 2023 115, 604 2023 116

Urteil:

- 8. Januar 2025: Urteil des Kantonsgerichts FR, Gutheissung der Beschwerde, wegen:
 - Verletzung des *nemo tenetur*-Grundsatzes und der behördlichen Auskunftspflichten (vgl. Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK, Art. 32 Abs. 2 BV, und 153 Abs. 1^{bis} DBG)
 - Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben

Art. 153 Abs. 1^{bis} DBG (betreffend Nachsteuerverfahren):

Art. 153 Verfahren

¹ Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wird dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt.

^{1bis} Wenn bei Einleitung des Verfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann, wird die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht.²⁵⁶

² Das Verfahren, das beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht eingeleitet oder noch

Im Einzelnen (1/3):

- Art. 153 Abs. 1^{bis} DBG dient der Umsetzung von strafrechtlichen EMRK-Anforderungen im Steuerrecht. (E. 6.2, 8.1)
- Die behördliche Informationspflicht muss nicht nur fürs Nachsteuerverfahren gelten, sondern auch im offenen Veranlagungsverfahren. Nur so werden die Verfahrensgarantien gewährleistet. (E. 6.2)

Im Einzelnen (2/3):

- Art. 153 Abs. 1^{bis} DBG definiert nicht, was die Folgen einer Verletzung der behördlichen Informationspflicht sind, aber (E. 8.2):
 - « *En exigeant que l'autorité fiscale avise le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte à son encontre, on permet au contribuable de prévoir qu'il risque d'être ultérieurement poursuivi pénalement.* »
 - « *Dès lors, si l'administration omet de le faire, le contribuable peut partir du principe qu'aucune procédure en soustraction ne sera ouverte par la suite.* »
 - « *Par conséquent, il y a lieu d'admettre que, lorsque l'autorité omet d'aviser le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte à son encontre ultérieurement, celle-ci se verrait déchu de son droit d'ouvrir une procédure en soustraction d'impôt.* »

Im Einzelnen (3/3):

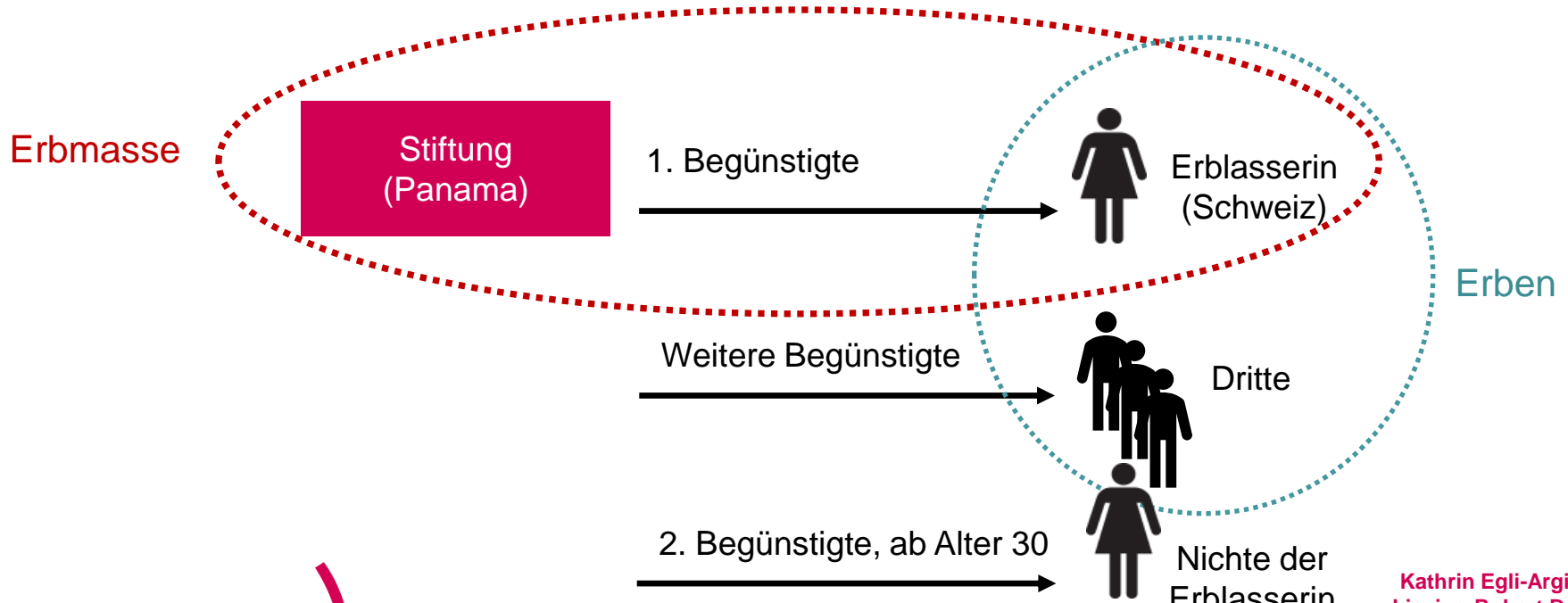
- Unabhängig von Art. 153 Abs. 1^{bis} DBG: Indem sie das Strafverfahren eröffnete, *nachdem* die Veranlagung rechtskräftig worden war («*taxation définitive*»), handelte die StV treuwidrig (E. 7.3.2).
- Die Steuerpflichtigen durften mit Fug davon ausgehen, dass kein Strafverfahren eröffnet würde. Vor diesem Hintergrund dürften sie schliesslich auch die damalige Veranlagung akzeptiert und auf einen Weiterzug verzichtet haben.

Fazit Steuerstrafrecht

- Spätestens, wenn aufgrund einer behördlichen Prüfung vom Vorliegen einer geldwerten Leistung auszugehen ist, muss diese auch für Zwecke der Verrechnungssteuer deklariert werden (oder es ist mindestens proaktiv auf die ESTV zugehen). Auslöser kann auch eine MWST-Prüfung sein.
- Wenn man demgegenüber abwartet, ob die ESTV (Abteilung VSt) vom Kanton überhaupt informiert wird oder ob sie es auf andere Weise «merkt», dann dürfte der Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt sein.
- Die Hinweispflicht nach Art. 153 Abs. 1^{bis} DBG gilt schon fürs offene Verfahren oder – generischer – sobald ein strafbares Verhalten vorliegen könnte: Ab diesem Moment kollidieren die steuerlichen Mitwirkungspflichten mit den strafrechtlichen Verfahrensgarantien.
- Was für das offene Veranlagungsverfahren nach DBG/StHG gilt, muss aber auch für andere Steuern gelten. Insbesondere ist zu verlangen, dass dies auch im Bereich der geldwerten Leistungen und der in diesem Zusammenhang erhobenen Verrechnungssteuer zu beachten ist (unabhängig von der mangelnden Personenidentität).
- Wenn der aufklärende Hinweis der Behörde unterbleibt, so muss dies dazu führen, dass die Behörde ihr Recht auf Eröffnung eines Strafverfahrens verwirkt.

BGer 9C_176/2024 vom 30. Oktober 2024
Genfer Stiftungsfall

Sachverhalt



Veranlagung durch die Steuerverwaltung:

1. **Erblasserin**: Besteuerung des Stiftungsvermögens (Stiftung: steuerlich transparent)
2. **Erben** (inkl. Nichte):
 - Erbschaftssteuer entsprechend ihrem Anteil auf Kapital der Stiftung (nach Verwandtschaftsgrad)
3. **Ordentliche Veranlagung der Nichte**:
 - Besteuerung erst im Alter von 30 Jahren (Erwerb eines festen Anspruchs):
 - Besteuerung der gesamten Leistung aus der Stiftung (Art. 16 DBG)
 - Ein Abzug des bereits mit der Erbschaftssteuer erfassten Kapitals sei nicht möglich, da Ausschüttung aus separater juristischer Person

Streitgegenstand:

- Streitig war, ob das gesamte ausgeschüttete Kapital oder nur der überschüssende Anteil – d.h. der Anteil, der nicht bereits mit der Erbschaftssteuer erfasst wurde – der Einkommenssteuer unterliegt

BGer 9C_176/2024 vom 30. Oktober 2024

Genfer Stiftungsfall

Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 6. Februar 2024

- Auslegung des Einkommensbegriffs
 1. Generalklausel in Art. 16 (1) DBG: Jedes Einkommen, das nicht ausdrücklich ausgenommen ist, unterliegt der Einkommenssteuer.
 2. Stiftung sei selbständige juristische Person.
 3. Dass bereits die Erbschaftssteuer erhoben wurde, schliesse die Einkommenssteuer nicht aus.
 4. Keine Schenkung, da Stiftung aufgrund statutarischer Verpflichtung handle und keinen «*animus donandi*» habe.
 5. Keine weitere Ausnahme gemäss Art. 24 DBG gegeben.

Bundesgericht:

- Verbot des Methodendualismus (E. 6.3 und 6.4)
 - Dualismus: in der gleichen Sache oder im Rahmen des gleichen Sachverhalts wird auf zwei sich widersprechende Betrachtungsweisen abgestellt (formalistischer Ansatz vs. wirtschaftlicher Ansatz)
 - Behörde, die zweimal entscheidet, auch wenn verschiedene Dienststellen betroffen sind
 - Keine Verletzung, wenn die Veranlagungsbehörde bei der direkten Steuern die Situation anders beurteilt als bei den indirekten Steuern
 - Art. 9 BV – Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben - Willkürverbot

Bundesgericht:

- Verbot des Methodendualismus (E. 7)
 - **Erbschaftssteuer:** keine Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der Stiftung
 - **wirtschaftlicher Ansatz**
 - **Einkommenssteuer:** Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der Stiftung; Besteuerung der Ausschüttung der Stiftung aufgrund von statutarischen Verpflichtungen
 - **rechtlicher und formalistischer Ansatz**
 - Der Erbschafts- und Einkommensveranlagung liegt **derselbe Sachverhalt** zugrunde
 - Es ist **dieselbe Steuerpflichtige** betroffen
 - Nicht relevant, dass zwei verschiedene Verfahren durchgeführt worden sind

➡ **Gutheissung der Beschwerde der Nichte**

Aktuelle Rechtsentwicklung (1/2)

Donald Trump und die Mindestbesteuerung:

Section 891 US Revenue Code: **Whenever the President finds that, under the laws of any foreign country, citizens or corporations of the United States are being subjected to discriminatory or extraterritorial taxes**, the President shall so proclaim and the rates of tax imposed by sections 1, 3, 11, 801, 831, 852, 871, and 881 shall, for the taxable year during which such proclamation is made and for each taxable year thereafter, **be doubled** in the case of each citizen and corporation of such foreign country; but the tax at such doubled rate shall be considered as imposed by such sections as the case may be. In no case shall this section operate to increase the taxes imposed by such sections (computed without regard to this section) to an amount in excess of 80 percent of the taxable income of the taxpayer (computed without regard to the deductions allowable under section 151 and under part VIII of subchapter B). Whenever the President finds that the laws of any foreign country with respect to which the President has made a proclamation under the preceding provisions of this section have been modified so that discriminatory and extraterritorial taxes applicable to citizens and corporations of the United States have been removed, he shall so proclaim, and the provisions of this section providing for doubled rates of tax shall not apply to any citizen or corporation of such foreign country with respect to any taxable year beginning after such proclamation is made.

Donald Trump und die Mindestbesteuerung:

- Trump lässt innerhalb von 60 Tagen ausländische Steuergesetze analysieren, die im Widerspruch zu den amerikanischen Steuerabkommen stehen, extraterritorial oder amerikanische Unternehmen unverhältnismässig belasten.
- Für Staaten, welche diskriminierend Regeln erlassen, droht Trump mit der Anwendung Sec. 891 US Revenue Code.
- In Frage kommen potentiell internationale Ergänzungssteuer (UTPR, und allenfalls IIR).