Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz sind bereits im offenen Veranlagungsverfahren zu beachten

Besprechung des Urteils des Kantonsgerichts Freiburg (604 2023 115 / 604 2023 116) vom 8. Januar 2025

Robert Desax / Nicolas Bopp

lic. iur., LL.M. (tax), Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Walder Wyss AG, Zürich

M.A. HSG in Rechtswissenschaften mit Wirtschaftswissenschaften, Rechtsanwalt, Walder Wyss AG, Zürich

Das Kantonsgericht Freiburg musste kürzlich in einem Fall juristisches Neuland betreten. Es ging dabei um die Frage, ob und inwiefern bereits im «offenen» Veranlagungsverfahren strafrechtliche Verfahrensgrundrechte (namentlich das Recht, sich nicht selber belasten zu müssen) zu beachten sind. Das Schweizer Steuerrecht beantwortet diese Frage nur unzureichend. Das Kantonsgericht entschied, dass die Steuerpflichtigen bei einem Verdacht auf eine versuchte Steuerhinterziehung schon vor Erlass einer Veranlagung auf ein mögliches Strafverfahren und auf ihre damit verbundenen besonderen Verfahrensrechte hinzuweisen sind. Wenn dies nicht erfolgt, verwirken die Steuerbehörden das Recht, ein Steuerstrafverfahren zu führen. Wenn die Steuerbehörden sodann zuwarten, bis eine Veranlagung rechtskräftig ist, um dann ein Strafverfahren zu eröffnen, so handeln sie treuwidrig.

Le Tribunal cantonal de Fribourg a récemment dû s'aventurer en no man's land juridique. Il s'agissait de déterminer si, et dans quelle mesure, les garanties procédurales de droit pénal – notamment le droit de ne pas s'auto-incriminer – doivent déjà être respectées dans le cadre d'une procédure de taxation encore « ouverte ». Le droit fiscal suisse ne répond que de manière insuffisante à cette question. Le Tribunal cantonal a jugé que, lorsqu'il existe un soupçon de tentative de soustraction d'impôt, les autorités fiscales doivent aviser le contribuable, avant même le prononcé de la taxation, de la possibilité de l'ouverture d'une procédure pénale et des droits procéduraux particuliers qui y sont liés. À défaut, les autorités fiscales se voient déchues de leur droit d'ouvrir une procédure pénale fiscale. En outre, si elles attendent que la taxation soit définitive avant d'ouvrir une telle procédure, elles agissent de manière contraire au principe de la bonne foi.

Inhalt

1 Einleitung 222
2 Ausgangslage im Urteil des freiburgischen Kantonsgerichts 223
2.1 Sachverhalt 223
2.2 Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung 224
3 Erwägungen des Kantonsgerichts Freiburg 225
3.1 Verletzung des *nemo tenetur*-Grundsatzes 225
3.1.1 Rechtliche Grundlage und Umfang des *nemo tenetur*-Grundsatzes 225
3.1.2 *nemo tenetur*-Grundsatz vs. Mitwirkungspflicht 225
3.1.3 Information betreffend Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung 227
3.2 Folgen der Anwendbarkeit von Art. 153 Abs. 1bis DBG (und Art. 53 Abs. 4 StHG bzw. Art. 194 Abs. 1bis StG-FR) im zu beurteilenden Fall 228
3.3 Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben 229
3.4 Folgen der Verletzung grundlegender Verfahrensrechte 230
4 Kommentar 231
4.1 Die EMRK-Grundsätze unterscheiden nicht nach einzelnen nationalen Verfahrenskategorien 231
4.2 Die Verfahrensgrundrechte sind das notwendige Gegenstück zur Mitwirkungspflicht 233
4.3 Relevanz für die Veranlagungspraxis in den Kantonen 234
4.4 Bedeutung für andere Steuerarten 235

1. Einleitung

Im Nachsteuerverfahren ist die Steuerbehörde kraft ausdrücklicher Gesetzesnorm verpflichtet, die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens aufmerksam zu machen. In einem am 8. Januar 2025 ergangenen Urteil musste sich das Kantonsgericht Freiburg (Verfahrens-Nr. 604 2023 115 / 604 2023 116) mit der Frage befassen, ab wann diese behördliche Hinweispflicht genau greift bzw. ob sie unter Umständen auch schon im vorangehenden «offenen» Verfahren zu beachten ist.[1] Weiter war zu prüfen, welche Folgen eine Verletzung dieser behördlichen Hinweispflicht hat (vgl. Art. 153 Abs. 1bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer,

[1] Walder Wyss AG war im fraglichen Beschwerdeverfahren beratend mitinvolviert.

DBG, SR 642.11, Art. 53 Abs. 4 des Steuerharmonisierungsgesetzes, **StHG**, SR 642.14 und Art. 194 Abs. 1bis des Steuergesetzes des Kantons Freiburg, **StG-FR**, SGF 631.1).

Das Gericht kam zum Schluss, dass die behördliche Hinweispflicht grundsätzlich auch schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren gilt. Wenn die Steuerbehörde im Rahmen der Veranlagung davon ausgehen muss, dass eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegen könnte (die *nota bene* und im Unterschied zur vollendeten Steuerhinterziehung immer nur vorsätzlich begangen worden sein kann), muss ein entsprechender behördlicher Hinweis erfolgen und ein Strafverfahren eröffnet werden. Als Konsequenz sind die strafrechtlichen Verfahrensgarantien zu beachten: Erklärungen der Steuerpflichtigen aus dem ordentlichen Verfahren sind – falls ein Hinweis auf das Recht auf Verweigerung der Aussage und Mitwirkung ausgeblieben ist – im separaten Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwertbar. Die Steuerbehörde verwirkt gemäss Kantonsgericht aber auch ihr Recht, überhaupt ein Strafverfahren durchzuführen, wenn sie ihre Hinweispflicht ignoriert.

Darüber hinaus stellt es eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar, wenn die Steuerbehörde erst den Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung abwartet und dann ohne vorausgehende Vorwarnung während des offenen Verfahrens nachträglich noch ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eröffnet.

2. Ausgangslage im Urteil des freiburgischen Kantonsgerichts

2.1. Sachverhalt

Herr WX und seine Frau MX waren im Kanton Freiburg unbeschränkt steuerpflichtig. WX hielt unter anderem Anteile an der Luxemburger ABC SICAV. In ihrer Steuererklärung 2016 deklarierten die Eheleute die SICAV-Anteile zu einem Wert von rund CHF 8.7 Mio. Darüber hinaus wurde kein steuerbares Einkommen aus der ABC SICAV deklariert.[2]

WX und MX stützten sich dabei einerseits auf die von der SICAV erhaltenen Angaben, andererseits auf die Tatsache, dass WX im Folgejahr 2017 dazu verpflichtet war, die Anteile zu verkaufen (Werteinschlag). Im Rahmen des («offenen») Veranlagungsverfahrens forderte die Steuerverwaltung Freiburg (StV FR) zusätzliche Informationen ein. Zwischen WX, seinen Beratern und der StV fand in der Folge eine rege wechselseitige Briefkorrespondenz statt.

Im November 2018 veranlagte die StV FR Herrn und Frau X. Auf darauffolgende Einsprache hin und nach weiterer Korrespondenz wurden im Dezember 2019 die SICAV-Anteile basierend auf den Bilanzen schliesslich mit rund CHF 17.3 Mio. bewertet. Ausser-

[2] Urteil 604 2023 115/116 des Kantonsgerichts Freiburg vom 8. Januar 2025, E. A.

dem ermittelte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) einen zugehörigen steuerbaren Vermögensertrag von rund CHF 430'000. Der Einspracheentscheid wurde von den Steuerpflichtigen akzeptiert und erwuchs in Rechtskraft.[3]

2.2. Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung

Im März 2021 – also mehr als ein Jahr nach Eintritt der Rechtskraft des Einspracheentscheids – eröffnete die StV FR ein Strafverfahren gegen WX und MX wegen (vorsätzlicher) versuchter Steuerhinterziehung. Der Vorwurf lautete auf Nichtdeklaration der Kapitalerträge und auf eine zu tiefe Bewertung für Vermögenssteuerzwecke in der Steuererklärung 2016.[4]

Mit Verfügung vom 24. September 2021 wurde gegen beide Ehegatten X eine Busse von total CHF 45'000 ausgesprochen (für Bundes- und Kantonssteuern; Bestätigung mit Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2023). Begründet wurde die Busse mit der Unvollständigkeit und dem nicht wahrheitsgetreuen Ausfüllen der eingereichten Steuererklärung 2016, da fälschlicherweise kein Einkommen aus den Beteiligungen der Y angegeben worden und der angegebene Wert der Beteiligung zu niedrig gewesen sei. Darüber hinaus befand die StV FR, dass die Steuerpflichtigen mindestens eventualvorsätzlich gehandelt hatten. Es setzte die Busse auf zwei Drittel der hinterzogenen Steuern fest.[5]

Gegen diese Bussenverfügung bzw. den abschlägigen Einspracheentscheid reichten die Steuerpflichtigen Beschwerde ein. Zunächst machten sie geltend, dass das gegen die Ehefrau MX eröffnete Strafverfahren einzustellen sei, da die streitbetroffenen SICAV-Anteile ausschliesslich dem Ehemann WX gehörten. Die StV stimmte im Verlaufe des Beschwerdeverfahrens vor Gericht zu, das Strafverfahren nur noch gegen den Ehemann WX zu führen (Einstellung gegenüber der Ehefrau; vgl. Art. 180 DBG, Art. 57 Abs. 4 StHG, Art. 225 StG-FR).[6]

Ferner begründeten die Steuerpflichtigen ihre Beschwerde in formeller Hinsicht damit, dass ihre Verfahrensrechte von der StV FR nicht respektiert worden seien: Sie waren während des Veranlagungsverfahrens nicht über ein mögliches Strafverfahren informiert worden. Stattdessen waren sie von dessen Eröffnung überrascht worden.[7]

Mit Entscheid vom 8. Januar 2025 hiess das Kantonsgericht Freiburg die Beschwerde der Steuerpflichtigen gut. Nachstehend ist auf einige Erwägungen des Gerichts einzugehen.

---

3 Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 8. Januar 2025, a.a.O., E. B.
4 Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 8. Januar 2025, a.a.O., E. C.
5 Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 8. Januar 2025, a.a.O., E. C.
6 Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 8. Januar 2025, a.a.O., E. D.
7 Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 8. Januar 2025, a.a.O., E. D.