

# **BGer 2C\_656/2013 vom 17. September 2013**

Bundesgericht, 2013-09-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_656\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_656_2013)

FR: TF 2C\_656/2013 du 17 septembre 2013

IT: TF 2C\_656/2013 del 17 settembre 2013

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist der Entscheid einer kantonalen Steuerrekurskommission in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden kann ( Art. 82 lit. a BGG ; vgl. auch Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

### **E. 1.2**

Streitig ist die Busse betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 1997/1998. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern beurteilt bis zum Steuerjahr 2000 Beschwerden nach Art. 140 ff. DBG als einzige kantonale Instanz (vgl. Art. 9 Abs. 2 der bernischen Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BSG 668.11] in der Fassung vom 4. August 2004). Der angefochtene Entscheid ist mithin kantonal letztinstanzlich im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG .

Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsstanz vorzusehen (vgl. Art. 145 DBG ), wenn - wie im Kanton Bern - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt vorliegend noch nicht zur Anwendung. Die den Kantonen eingeräumte Frist zur Anpassung ihrer Gesetzgebungen an die harmonisierten Gesetze war in der hier massgeblichen Periode noch nicht abgelaufen (vgl. Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] ; Urteil 2C\_136/2011 vom 30. April 2012 E. 1.2).

### **E. 1.3**

Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten, nicht jedoch insoweit, als damit auch die Aufhebung der Bussenverfügung der kantonalen Steuerverwaltung beantragt wird. Die Beschwerde ist nur gegen letztinstanzliche kantonale Akte zulässig ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ). Der Entscheid der Rekurskommission hat die Bussenverfügung ersetzt (sog. Devolutiveffekt; vgl. u.a. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144).

### **E. 1.4**

Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt ( Art. 42 Abs. 2 BGG ).

#### **E. 1.4.1**

Unerlässlich ist dabei u.a., dass die Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheids eingeht und im Einzelnen aufzeigt, worin Bundesrecht verletzt wird. Die

Beschwerdeschrift soll vor Bundesgericht nicht bloss die Rechtsstandpunkte und Argumente wiederholen, wie sie im kantonalen Verfahren vorgebracht worden sind, sondern muss sich konkret und spezifisch mit den als rechtsfehlerhaft erachteten Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen (vgl. BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.; 121 III 397 E. 2a S. 400; 116 II 745 E. 3 S. 749).

#### **E. 1.4.2**

Eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Begründung liegt hier nur teilweise vor, weil eine solche Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen hinsichtlich sämtlicher massgeblichen Aspekte (allfälliges Verwertungsverbot; objektiver und subjektiver Tatbestand) nur in beschränktem Umfang erfolgt.

#### **E. 1.5**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorinstanz ihn festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann diesen bloss berichtigen oder ergänzen, falls er offensichtlich unrichtig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt worden ist ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Der Betroffene muss dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in einem entscheidewesentlichen Punkt klar und eindeutig mangelhaft erscheint (vgl. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 133 II 249 E. 1.4.3; 133 III 350 E. 1.3, 393 E. 7.1, 462 E. 2.4). Auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung oder der Beweiswürdigung tritt das Bundesgericht nicht ein ( BGE 136 II 101 E. 3 S. 104 f.).

#### **E. 2.1**

Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung ( Art. 123 Abs. 1 DBG ) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus geht zunächst hervor, dass Behörden und steuerpflichtige Personen grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen ( Art. 126 Abs. 1 DBG ). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen ( Art. 124 Abs. 2 DBG ). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung (Urteile 2C\_494/2011, 2C\_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.1; 2C\_223/2011 vom 13. September 2011 E. 2.2.1; 2C\_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.2.1, in: ASA 78 S. 308; vgl. auch BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51).

#### **E. 2.2**

Wer als Steuerpflichtiger entgegen seiner Mitwirkungspflicht vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG mit Busse bestraft. Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden ( Art. 175 Abs. 2 DBG ).

#### **E. 2.2.1**

Beim Hinterziehungsverfahren im Recht der direkten Bundessteuer handelt es sich um ein echtes Strafverfahren ("de nature pénale"), für welches die strafprozessualen Garantien der EMRK gelten ( BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51; 121 II 257 E. 4b S. 264 f.; 273 E. 3a S. 281;

119 Ib 311 E. 2e und 2f S. 316 ff.; Urteile des EGMR Chambaz gegen Schweiz vom 5. April 2012 [11663/04] § 36 ff., insb. 48; J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001 [31827/96] § 42 ff., insb. 50; A.P., M.P. und T.P. gegen Schweiz vom 29. August 1997 [19958/92] § 37 ff., insb. 43, unter Bezugnahme auf das Urteil des EGMR Bendenoun gegen Frankreich vom 24. Februar 1994 [12547/86] § 44 ff., insb. 47). Diese Garantien enthalten namentlich das Recht des Angeklagten, nicht zu seiner eigenen Verurteilung beitragen zu müssen.

Daraus ergibt sich insbesondere, dass die Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens des Angeklagten erlangt worden sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) verstösst es gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Steuerpflichtigen im Hinterziehungsverfahren mit Busse zu zwingen, Belege über hinterzogene Beträge vorzulegen bzw. solche im Nachsteuerverfahren zwangsweise erhobene Beweise im Hinterziehungsverfahren zu verwerten (Urteil des EGMR i.S. J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001, Nr. 31827/96, Recueil CourEDH 2001-III, publ. in: VPB 2001 Nr. 128; vgl. dazu auch BGE 131 IV 36 E. 3.1 mit Hinweisen).

Kein Verwertungsverbot besteht demgegenüber bezüglich Beweismitteln, die zwar mittels Zwangsmassnahme beschafft wurden, jedoch unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren (vgl. Urteil des EGMR i.S. Saunders gegen Grossbritannien vom 17. Dezember 1996, Nr. 19187/91, Recueil CourEDH 1996-VI). Zudem sind Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem eingereichte Belege nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde (vgl. Urteil 2C\_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.5).

### **E. 2.2.2**

Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt voraus, dass aufgrund des Verhaltens der steuerpflichtigen Person eine Veranlagung überhaupt unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung sich als unvollständig erweist und damit ein zu geringer Steuerbetrag erhoben wird (Urteile 2A.706/2006 vom 1. März 2007 E. 3.4; 2A.583/2004 vom 21. April 2005 E. 3.1; vgl. auch Urteil 2C\_223/2011 vom 13. September 2011 E. 3.3 zur Nachsteuer).

### **E. 2.2.3**

Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung bedingt Vorsatz oder Fahrlässigkeit. Nach Lehre und Rechtsprechung kann der Wille zur Steuerhinterziehung dann vorausgesetzt werden, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Pflichtige der Unrichtigkeit oder der Unvollständigkeit der gegenüber der Steuerverwaltung gemachten Angaben bewusst war bzw. eine Täuschung der Behörde beabsichtigte und eine zu niedrige Veranlagung bezweckte (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf nahm (Eventualvorsatz) (vgl. u.a. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Art. 175 N. 46). Zu berücksichtigen ist dabei das gesamte Deklarationsverhalten; u.a. muss die Steuerbarkeit oder die Nichtsteuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für den Pflichtigen erkennbar gewesen sein. Dieser kann sich seiner Verantwortlichkeit nicht dadurch entziehen, dass er geltend macht, er habe einen Berater oder Vertreter beigezogen (Urteile 2C\_290/2011 vom 12. September 2011 E. 6.1; 2A.168/2006 vom 8. März 2007 E. 4.2 mit Hinweisen, in: StE 2007 B 101.21 Nr. 17). Die Vermutung, welche vom Wissen auf

den Willen schliesst, ist zwar entkräftbar; ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben ist allerdings in der Regel nur schwer vorstellbar (vgl. Urteil 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.3 mit Hinweis).

#### **E. 2.2.4**

Auch im Steuerstrafrecht ist nach dem Verschuldensprinzip das individuelle Verschulden der steuerpflichtigen Person zu ermitteln. Bei der Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG handelt es sich um eine Übertretung im Sinne von Art. 103 StGB. Das Gericht bemisst Übertretungsbussen aufgrund von Art. 106 Abs. 3 StGB nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (BGE 114 Ib 27 E. 4a S. 31; 101 IV 16 E. 3c S. 16 f.; 92 IV 4 E. 1 S. 5 f.; zu den juristischen Personen: BGE 135 II 86 E. 4.4 S. 91).

#### **E. 3**

Der Beschwerdeführer erachtet die im vorliegenden Fall gemäss Art. 175 DBG verfügte Busse schon deshalb als rechtswidrig, weil gegen ihn nie ein Steuerstrafverfahren mit Hinweis auf die Rechte des Angeschuldigten eröffnet worden sei. Sämtliche von ihm erhobenen Unterlagen im Zusammenhang mit der Aktien-Transaktion würden demzufolge dem Verwertungsverbot unterliegen.

#### **E. 3.1**

Die Vorinstanz hat diesbezüglich festgehalten, dass der gesamte den Beschwerdeführer belastende Sachverhalt - namentlich die Tatsache des Verkaufs an die B. \_\_\_\_\_ AG, der festgesetzte Preis sowie die für die Bewertung der Aktien der A. \_\_\_\_\_ AG relevanten Fakten - bereits vor Anhebung des Verfahrens gegen den Beschwerdeführer aus der Veranlagung anderer steuerpflichtiger Personen, d.h. der B. \_\_\_\_\_ AG und der A. \_\_\_\_\_ AG, bekannt gewesen war. Mit den einverlangten Unterlagen und dem dazu eingereichten Schreiben des Vertreters belastete sich der Beschwerdeführer nicht selbst. Vielmehr war das genannte Schreiben darauf ausgerichtet, den Beschwerdeführer vom Vorwurf der Steuerhinterziehung zu entlasten. Aus all diesen Gründen hat die Steuerrekurskommission erwogen, dass sich das Beweisverwertungsverbot vorliegend nicht auf das Verfahren auszuwirken vermag.

#### **E. 3.2**

Der Beschwerdeführer setzt sich mit diesen Erwägungen nicht auseinander (vgl. oben E. 1.4.2). Sie sind nicht zu beanstanden und stehen im Einklang mit der Rechtsprechung (vgl. oben E. 2.2.1 in fine).

#### **E. 4.1**

Zum objektiven Tatbestand von Art. 175 Abs. 1 DBG hat die Vorinstanz festgehalten, dass die A. \_\_\_\_\_ AG in den Jahren 1991 bis 1996 regelmässig Betriebsverluste von zwischen rund Fr. 350'000.-- und Fr. 550'000.-- ausgewiesen hatte und per 1. November 1996 saniert werden musste (Forderungsverzichte durch Gläubiger im Umfang von Fr. 7.7 Mio. und Abschreibungen auf dem Anlagevermögen von Fr. 8.8 Mio.). Aufgrund dieser für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen (vgl. oben E. 1.5) ist es nicht zu beanstanden, wenn die Steuerrekurskommission zum Schluss gekommen ist, dass der effektive Wert der verkauften Aktien lediglich Fr. 15'000.-- betrug und somit im Umfang von Fr. 235'000.-- eine geldwerte Leistung vorlag. Indem der Beschwerdeführer diese Leistung nicht deklarierte, hat er bewirkt, dass die Veranlagung aufgrund seines Verhaltens

unvollständig war. Er hat damit den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

#### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer setzt sich nur am Rande mit diesen Erwägungen auseinander. Insbesondere geht er auf die massgeblichen Umstände im Zusammenhang mit der Sanierung der A. \_\_\_\_\_ AG nicht ein (vgl. oben E. 1.4.2).

##### **E. 4.2.1**

Im Wesentlichen beschränkt er sich auf die - unzutreffende - Behauptung, er habe beim Kauf und Wiederverkauf der genannten Aktien keinen "Zufluss" erhalten und sei - streng kaufmännisch gesehen - vor und nach der Transaktion genau gleich "reich" oder "arm" gewesen.

Diese Sichtweise vermag nicht zu überzeugen. Vielmehr erfolgte mit der fraglichen Transaktion eine verdeckte Gewinnausschüttung aus der kaufenden Gesellschaft, womit diese sich entreicherte und sich der Beschwerdeführer entsprechend bereicherte. Im Weiteren gehen seine Ausführungen zur Transponierungstheorie an der Sache vorbei, hat doch die Vorinstanz (wie die kantonale Steuerverwaltung vor ihr) der Nachbesteuerung und der Busse nicht eine Transponierung zugrundegelegt, sondern eben eine verdeckte Gewinnausschüttung.

##### **E. 4.2.2**

Daneben macht der Beschwerdeführer lediglich noch geltend, er habe im Zeitpunkt des Verkaufs von einem wesentlich höheren Wert des Aktienpaketes ausgehen können; eine Bewertungsdifferenz wie diejenige zwischen Kauf- und Verkaufspreis liege je nach Marktsituation allemal im Bereich des Möglichen.

Eine solche Argumentation erweist sich indessen selbst bei einer günstigen Gesamtmarktsituation in doppelter Hinsicht als nicht einzelfallgerecht: Einerseits hat die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich (vgl. oben E. 1.5) festgehalten, dass der von B. \_\_\_\_\_ AG an ihren Alleinaktionär bezahlte Preis von Fr. 250'000.-- angesichts der (sehr) schwierigen finanziellen Lage der A. \_\_\_\_\_ AG massiv (bzw. auf das Sechzehnfache des effektiven Wertes) übersetzt war. Andererseits hat die Steuerrekurskommission ebenso verbindlich befunden, dass der Wert des Aktienpaketes zwischen dessen Kauf durch den Beschwerdeführer im November 1994 und dessen Weiterverkauf im Dezember 1996 nicht von Fr. 150'000.-- auf Fr. 250'000.-- angestiegen sein konnte, sondern stattdessen einen zunehmenden Zerfall erlitt; dieser Zerfall zeigte sich u.a. darin, dass die B. \_\_\_\_\_ AG das genannte Aktienpaket nur zwei Jahre nach dessen Kauf auf Fr. 1.-- abschrieb (vgl. E. 13.1 des angefochtenen Entscheids, S. 19). Dass diese beiden Feststellungen der Vorinstanz geradezu offensichtlich unzutreffend wären (vgl. oben E. 1.5), vermag der Beschwerdeführer nicht einmal ansatzweise darzutun.

#### **E. 5.1**

In Bezug auf den subjektiven Tatbestand der Strafbarkeit ist die Vorinstanz von vorsätzlicher Tatbegehung ausgegangen. Sie hat ausführlich dargelegt, weshalb der Beschwerdeführer nicht nur um die Wertdifferenz der verkauften Aktien wissen musste, sondern sich auch im Klaren war, dass dadurch eine steuerbare geldwerte Leistung der B. \_\_\_\_\_ AG an ihn erfolgte. Die Steuerrekurskommission hat sich insbesondere darauf gestützt, dass er während der hier massgeblichen Zeitspanne weder die Aktien der A. \_\_\_\_\_ AG noch diejenigen der B. \_\_\_\_\_ AG im Vermögen deklarierte. Sodann

unterliess er es, in seiner Steuererklärung auf das erzielte Einkommen hinzuweisen, obschon dort ausdrücklich nach Einkünften gefragt wurde, die nicht im Einkommen aufgeführt wurden, weil sie vom Steuerpflichtigen als steuerfrei eingestuft wurden. Ohne diese Unterlassungen hätten die Steuerbehörden um den Zufluss gewusst und ihn auf seine Steuerbarkeit überprüfen können.

## **E. 5.2**

Der Beschwerdeführer setzt sich mit diesen Erwägungen der Steuerrekurskommission ebenfalls kaum auseinander (vgl. oben E. 1.4.2). Er beschränkt sich darauf, Zweierlei vorzubringen:

### **E. 5.2.1**

Zum Einen macht er geltend, er habe keineswegs annehmen müssen, dass der ihm von seiner eigenen Aktiengesellschaft bezahlte Preis von Fr. 250'000.-- (massiv) überhöht gewesen wäre; vielmehr habe er von einem marktgerechten Preis ausgehen dürfen.

Das lässt jedoch ausser Acht, dass der Beschwerdeführer als langjähriger Verwaltungsrat der A. \_\_\_\_\_ AG bestens über die finanziellen Schwierigkeiten dieser Gesellschaft informiert war und somit wissen musste, dass der effektive Wert des genannten Aktienpaketes weit unter Fr. 250'000.-- lag. Dafür spricht auch, dass die von ihm beherrschte Käuferin das gleiche Aktienpaket nur kurz später auf Fr. 1.-- abschrieb.

### **E. 5.2.2**

Zum Anderen wendet der Beschwerdeführer ein, der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung sei schon deshalb nicht erfüllt, weil er nicht habe wissen können bzw. müssen, dass die hier massgebliche Aktien-Transaktion steuerbar gewesen wäre. Vielmehr habe er annehmen dürfen, dass es sich um einen steuerfreien Kapitalgewinn handle, der nicht zu deklarieren sei.

Auch diese Argumentation vermag jedoch in keiner Weise zu überzeugen. Als langjährig geschäftserfahrener Kaufmann wusste der Beschwerdeführer, dass es in steuerlicher Hinsicht nicht gleichgültig ist, ob ein Aktienpaket im Privatvermögen gehalten wird oder zu einem insbesondere für den Beschwerdeführer erkennbar übersetzten Preis (vgl. oben E. 5.1 u. 5.2.1) in die eigene Aktiengesellschaft verschoben wird. Selbst wenn er einen steuerfreien Kapitalgewinn angenommen hätte, hätte er die massgebliche Transaktion deklarieren müssen, wurde in der Steuererklärung doch ausdrücklich danach gefragt. Eine solche Annahme stimmt jedoch mit dem eigenen Verhalten nicht überein, wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat (vgl. E. 13.4, 14 u. 15 des angefochtenen Entscheids, S. 21 f.) : Der Beschwerdeführer unterliess es nicht nur, den aus der Transaktion erzielten Erlös zu deklarieren, sondern gab daneben im Vermögen weder die Aktien der A. \_\_\_\_\_ AG noch diejenigen der B. \_\_\_\_\_ AG an. Das hat die Steuerrekurskommission zu Recht als Haltung der gezielten und konsequenten Nichtdeklaration bezeichnet; ein derart systematisches Vorgehen ging deutlich über eine punktuelle Nachlässigkeit hinaus und entzog der Steuerverwaltung sämtliche Indizien, welche zu allfälligen Nachfragen oder Überprüfungen seitens der Behörde hätten führen können; u.a. daraus hat die Vorinstanz in Bezug auf die geldwerte Leistung von Fr. 235'000.-- zutreffend auf eine vorsätzliche Steuerhinterziehung schliessen dürfen.

## **E. 6**

Der Beschwerdeführer äussert sich nicht zur Bussenbemessung. Diese erfolgte basierend auf dem hinterzogenen Einkommen. Die Bussenhöhe ist nicht zu beanstanden.

**E. 7**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 65 und 66 BGG ). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.