

# **SO\_GERICHTE SGSTA.2019.58 vom 8. März 2021**

SO Obergericht, 2021-03-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2019.58](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2019.58)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2019.58 du 8 mars 2021

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2019.58 del 8 marzo 2021

## **Regeste**

Steuerhinterziehung, § 189 StG, Art. 175 DBG. Hinterziehungsbusse als Sonderdelikt, Beendigung des hängigen Verfahrens infolge Todes des Steuerpflichtigen.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) in Verbindung mit § 4 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31). 2. Rekurs wie Beschwerde betreffen dieselben Rechtsfragen, welche sich aus dem Vollzug des Urteils des Bundesgerichts vom 18.2.2019 (2C\_435/2017) ergeben. Deshalb kann darüber in einem einzigen Entscheid befunden werden. 3. Nach dem Tod ihres Ehemannes führt B. Y-Z (im Folgenden: Rekurrentin) das Verfahren im eigenen Namen (wie bisher) als selbständige Steuerpflichtige weiter und vertritt gleichzeitig als Steuernachfolgerin ihren verstorbenen Ehemann (vgl. Art. 12 Abs. 1 DBG; § 18 StG). 4. Mit seinem Urteil vom 18.2.2019 hat das Bundesgericht die Beschwerde der heutigen Rekurrentin „im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen“, insoweit das angefochtene Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 20.3.2017 betreffend direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung an das Steueramt des Kantons Solothurn zurückgewiesen. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen. 5. Aus den Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils vom 18.2.2019 ergibt sich, dass die Sache in teilweiser Gutheissung zur Neuveranlagung zurückgewiesen wurde, um bei der direkten Bundessteuer noch die Rückstellung für AHV-Beiträge und bei der Staats- und Gemeindesteuer noch die Passivierung der evangelisch-reformierten Kirchensteuer vorzunehmen. Daran ist die untere Instanz gebunden. Dabei dürfen die von der Rückweisung erfassten Streitpunkte nicht ausgeweitet oder auf eine neue Rechtsgrundlage gestellt werden. Die mit der Neuurteilung befassete Instanz hat die rechtliche Beurteilung, mit der die Rückweisung begründet worden ist, ihrer Entscheidung zugrunde zu legen. Die kantonale Instanz ist an den Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts gebunden (vgl. BGE 135 III 334; Urteil des Bundesgerichts 2C\_713/2012 vom 3.3.2013; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Art. 146 N 40). 6. Hinsichtlich der Berücksichtigung der AHV-Beiträge hat die Kantonale Steuerverwaltung nach Eingang des Urteils des Bundesgerichts vom 18.2.2019 die Einschätzungsverfügungen der Ausgleichskasse für die AHV-Beiträge einverlangt. Gestützt auf diese Beitragsverfügungen hat das Steueramt die Rückstellungen für die AHV-Beiträge für die Steuerperioden 2006, 2007 und 2008 in die Nachbesteuerung aufgenommen. Dabei hat die Steuerverwaltung die vor der Meldung der Nachsteuer im Rahmen der Ermessensveranlagung bereits berücksichtigten AHV-Beiträge in Abzug gebracht. Zu Recht ging die Steuerverwaltung dabei davon aus, dass die im Rahmen der rechtskräftigen

Ermessensveranlagung bereits berücksichtigten AHV-Beiträge nicht nochmals vom Erwerbseinkommen abgezogen werden können. Insoweit ist die mit dem Einspracheentscheid vom 20.8.2019 vorgenommene Passivierung der AHV-Beiträge auch betragsmässig zu bestätigen. Die von der Steuerverwaltung mit ihrer Veranlagung vom 20.8.2019 festgesetzten Nachsteuern (mit Verzugszinsen) sind zu bezahlen. Insoweit sind die Rechtsmittel abzuweisen. 7. Die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung vom 20.11.2019 aus, dass sie die Kirchensteuern in ihrer Veranlagung nach dem Bundesgerichtsentscheid vom 18.4.2019 berücksichtigt und passiviert habe. Im Einspracheentscheid vom 20.8.2019 sei diese Passivierung nicht angepasst worden, weil diese nicht angefochten worden und im Übrigen bereits eher zu hoch ausgefallen sei (vgl. Vernehmlassung Ziffer 4). Die Rekurrentin hält in ihrer Replik vom 20.12.2019 fest, dass die Kirchensteuern in der Veranlagung vom 29.3.2019 berücksichtigt und passiviert worden seien. Hingegen seien die Kirchensteuern in der Veranlagung vom 14.8.2019 nicht ausgewiesen worden, weshalb keine Überprüfung möglich gewesen sei. In ihrer Vernehmlassung vom 20.8.2019 hat die Kantonale Steuerverwaltung nur festgehalten, dass die Schätzung der Kirchensteuer nicht bestritten sei. Mit den Rechtsmitteln vom 13.9.2019 verlangt die Rekurrentin die entsprechende Passivierung der Kirchensteuern. Mit Beilage 17 (Schuldenverzeichnis) zur Vernehmlassung vom 20.11.2019 weist die Steuerverwaltung nun nach, dass für die Steuerjahre 2006-2010 für die Kirchensteuer der Rekurrentin jeweils eine Rückstellung von Fr. 16'644.00 vorgenommen wurde. Damit ist dieser Antrag der Rekurrentin erledigt. 8. Hinsichtlich der Hinterziehungsbussen für die Steuerjahre 2006, 2007 und 2008 ist festzuhalten, dass diese Bussen mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 18.2.2019 nicht rechtskräftig festgelegt wurden. Das Bundesgericht hat die Sache im Sinne der teilweisen Gutheissung der Beschwerde zur Neuveranlagung an das Steueramt des Kantons Solothurn zurückgewiesen. Damit wurden auch die Hinterziehungsbussen nicht rechtskräftig. Erst mit der vom Bundesgericht verlangten Berücksichtigung der AHV-Beiträge und der Kirchensteuern liegt eine rechtskräftige Nachsteuerveranlagung als Grundlage für die Bemessung der Steuerbussen vor. Insoweit gehören die Steuerbussen, welche direkt mit der gemäss Bundesgerichtsurteil neu vorzunehmenden Nachsteuerbemessung zusammenhängen, zum Gegenstand der Neuurteilung nach der Rückweisung des Falles durch das Bundesgericht. Damit erfolgt keine Ausweitung der Streitpunkte und die rechtliche Begründung durch das Bundesgericht wird nicht geändert. Im vorliegenden Fall hat die Abteilung Sondersteuern des Steueramtes des Kantons Solothurn unter dem Datum vom 4.4.2019 nach dem Entscheid des Bundesgerichts vom 18.2.2019 für den zu diesem Zeitpunkt bereits verstorbenen Steuerpflichtigen A. Y. Bussen wegen Steuerhinterziehung für Bund und Staat für die Steuerjahre 2006, 2007 und 2008 erlassen (vgl. Einsprache vom 3.5.2019 als Beilage 11 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 20.11.2019 und Beilage 3 zu Rekurs/Beschwerde vom 13.9.2019). Mit der Einsprache vom 3.5.2019 war auch die Aufhebung dieser Steuerbussen vom 4.4.2019 verlangt worden (vgl. Beilage 11 der Steuerverwaltung). Mit den neuen Bussenverfügungen vom 20.8.2019 hat die Steuerverwaltung die Bussen vom 4.4.2019 antragsgemäss aufgehoben und ersetzt (vgl. Beilage 3 zu Rekurs/Beschwerde). Damit sind diese Bussenverfügungen vom 20.8.2019 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens vor dem Kantonalen Steuergericht. Die Belege und deren zeitliche Abfolge lassen keinen anderen Schluss zu. Dies auch, wenn die Kantonale Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 20.11.2019 ausführt, dass das Hinterziehungsverfahren in diesem Zeitpunkt vom restlichen Verfahren abgetrennt und gar noch nicht entschieden worden sei (vgl. Vernehmlassung

vom 20.11.2019, Ziffer 7). Eine Verfahrensaufteilung war der Rekurrentin nie mitgeteilt worden und die zeitliche Übereinstimmung des Einspracheentscheids vom 20.8.2019 mit dem zeitgleichen Erlass der neuen Bussenverfügungen vom 20.8.2019 (die Bussenverfügungen vom 4.4.2019 waren mit derselben Einsprache angefochten worden) lässt keinen anderen Schluss zu, auch wenn die Bussenverfügungen im Einspracheentscheid vom 20.8.2019 nicht erwähnt werden. Der Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen hatte das Bundesgericht mit Schreiben (A-Post plus) vom 13.5.2019 über den Tod seines Mandanten vom ... 2018 orientiert. Die Orientierung erfolgte nach dem Urteil des Bundesgerichts vom 18.2.2019. Zum Zeitpunkt der Urteilsfällung wusste das Bundesgericht also nichts vom Versterben des damaligen Beschwerdeführers. Anders sieht die Situation für die Kantonale Steuerverwaltung aus. Sie wusste spätestens im Zeitpunkt der neuen Bussenverfügungen vom 20.8.2019 vom Tod des Steuerpflichtigen (vgl. insbesondere Beilage 5 der Steuerverwaltung). Im Zeitpunkt der erneuten Bussenveranlagung am 20.8.2019 durch das Kantonale Steueramt lag noch keine rechtskräftige Veranlagung vor. Die Steuerhinterziehung ist ein Sonderdelikt im Sinne des Strafrechts. Dies bedeutet, dass nur die steuerpflichtige Person Täter sein kann. Strafen haben höchstpersönlichen Charakter und können deshalb nicht vererbt werden. Dazu gehören insbesondere auch steuerrechtliche Hinterziehungsbussen. Weder die Nachkommen noch der überlebende Ehegatte, dessen Steuerfaktoren nicht betroffen sind, können Mittäter sein. Damit ist jeder Ehegatte im Steuereinschätzungsverfahren nur für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig und jeder Ehegatte kann nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_790/2015, 2C\_791/2015 vom 3.5.2016; StR 71/2016, S. 722; Urteil 2C\_140/2012 vom 2.8.2012; Urs Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 360, 363). Dies bedeutet, dass beim Tod des Steuerpflichtigen die ihn betreffenden noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Hinterziehungsverfahren zu beenden sind. Nur das Nachsteuerverfahren kann fortgeführt werden (vgl. Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK, Bern 2020, Strafbestimmungen, Ziffer 2.6.2, S. 14). Dies entspricht auch der Praxis des Bundesgerichts, wonach der Tod der beschuldigten Person während des kantonalen Verfahrens zur Verfahrenseinstellung führt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 6B\_16/2012 vom 15.7.2013). Bei seinem Urteil vom 18.2.2019 wusste das Bundesgericht nichts vom Versterben des Beschwerdeführers A. Y.; es hat deshalb das Beschwerdeverfahren fortgesetzt, mit seinem Urteil materiell abgeschlossen und die Sache an die Kantonalen Behörden zurückgewiesen. An diesem Urteil, gegen das es kein ordentliches Rechtsmittel gibt, kann das Steuergericht des Kantons Solothurn nichts ändern. Hingegen muss das Steuergericht im vorliegenden kantonalen Rechtsmittelverfahren das bekannte Vorversterben des Steuerpflichtigen A. Y. sel. berücksichtigen. Mit dem Tod des Steuerpflichtigen erlosch die Möglichkeit, das höchstpersönliche Verfahren betreffend Hinterziehungsbussen, welches vorliegend vor dem Kantonalen Steuergericht hängig ist, weiterzuführen. Das Hinterziehungsverfahren betrifft nur Faktoren von A. Y. und nicht auch seiner Ehefrau und heutigen Rekurrentin. Diese ist als Erbin und Ehefrau auch nicht für allfällige Steuerbussen (sog. "Erbenbusse") ihres Ehemannes haftbar (vgl. Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen vom 8.10.2004, AS 2005, 1051). Damit entfällt das Streitsubjekt im vorliegenden Verfahren betreffend Hinterziehung vor dem Steuergericht. Das Hinterziehungsverfahren kann nicht zu Ende geführt werden und ist als gegenstandslos geworden abzuschreiben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_140/2012 vom 2.8.2012, mit Hinweisen; Urteil 6B\_1389/2017 vom 19.9.2018). Damit

sind die drei im vorliegenden Verfahren hängigen Hinterziehungsbussen für die Steuerjahre 2006, 2007 und 2008 aufzuheben und der Rekurrentin sind die dafür bereits dem Kantonalen Steueramt bezahlten Beträge zurückzuerstatten. Insoweit sind Rekurs und Beschwerde gutzuheissen. Davon nicht betroffen ist das Verfahren betreffend Nachsteuern.

9. Bei diesem Verfahrensausgang erübrigt sich die Beurteilung des von der Rekurrentin verlangten Ausstandes der Leiterin Nachsteuern/Bussen beim Kantonalen Steueramt. 10. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Rekurrentin anteilmässig Kosten zu tragen (§ 163 Abs. 1 StG). Die Gerichtskosten sind in Anwendung der §§ 3 und 150 des Gebührentarifs (GT, BGS 615.11) auf Fr. 2'000.00 festzusetzen und der Rekurrentin im Umfang von Fr. 1'000.00 aufzuerlegen. Die übrigen Kosten trägt der Staat. Zudem ist der teilweise obsiegenden Rekurrentin eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. § 163 Abs. 4 StG). Diese ist auf Fr. 1'000.00 festzulegen (inkl. Auslagen und MwSt; §§ 160 f. GT). \*\*\*\*\*

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