

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_242/2013

Urteil vom 25. Oktober 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Michael Rutz,
Beschwerdeführer,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Beschwerdegegner.

Gegenstand

Hinterziehungsversuch Schenkungssteuer (Busse),

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 26. November 2012.

Sachverhalt:

A.

Mit Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Solothurn vom 12. November 2001 bzw. 20. Februar 2002 sowie mit diesbezüglichem Urteil des Bundesgerichts vom 17. Mai 2002 wurde der Kanton Solothurn zur Bezahlung folgender Beträge verpflichtet:

- Fr. xxx'xxx.xx zuzüglich Zins an B. _____ als Ersatz für die Veräusserung von 44 Hunden;
- Fr. xx'xxx.xx zuzüglich Zins an B. _____ und C. _____ als Ersatz für Rückführungsbemühungen und vorprozessuale Anwaltskosten;
- weitere Fr. xx'xxx.xx für vorprozessuale Anwaltskosten;
- je Fr. x'xxx.xx Genugtuung zuzüglich Zins an B. _____ und C. _____;
- Fr. xxx.xx Parteienschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren.

Bereits am 31. Juli 2001 hatten B. _____ bzw. C. _____ sämtliche Forderungen aus dem betreffenden Gerichtsverfahren an A. _____ abgetreten.

B.

Mit Veranlagung vom 4. Mai 2005 erfasste das Kantonale Steueramt Solothurn aus der Abtretung vom 31. Juli 2001 einen Betrag von Fr. xxx'xxx.xx als Schenkung im Sinne von § 233 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG; BGS 614.11) und setzte die Steuer nach Abzug des Freibetrags auf Fr. xx'xxx.xx fest. Mit Urteil vom 16. November 2009 bestätigte das Steuergericht des Kantons Solothurn die Qualifikation als Schenkung im Betrag von Fr. xxx'xxx.xx (Schenkungssteuer Fr. xx'xxx.xx). Auf eine Beschwerde des Steuerpflichtigen trat das Bundesgericht nicht ein, da sie verspätet war (Urteil 2C_118/2010 vom 8. Februar 2010).

Bereits am 6. Mai 2005 hatte das Kantonale Steueramt Solothurn gegenüber A. _____ ein Verfahren wegen versuchter Hinterziehung der Schenkungssteuer eingeleitet. Am 16. Februar 2010, d.h. nach Rechtskraft des Urteils des Steuergerichts vom 16. November 2009, verfügte es ein Busse

von Fr. xx'xxx.xx wegen versuchter Steuerhinterziehung. Eine Einsprache gegen die Bussenverfügung wies das Steueramt nach Durchführung einer Einspracheverhandlung am 22. Februar 2011 ab.

Der Steuerpflichtige gelangte in der Folge an das Steuergericht des Kantons Solothurn. Dieses führte am 19. November 2012 eine Parteibefragung durch. Mit Urteil vom 26. November 2012 reduzierte es die Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung um einen Drittel auf Fr. xx'xxx.xx.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt A. _____, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 26. November 2012 sei aufzuheben und er sei von Schuld und Strafe freizusprechen; eventualiter sei die Busse auf Fr. xx'xxx.xx herabzusetzen.

Das Steueramt des Kantons Solothurn und das Steuergericht des Kantons Solothurn beantragen, die Beschwerde kostenfällig abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Der Beschwerdeführer ist durch die Entscheidung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG).

Der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Entscheides ist zulässig. Für den Antrag auf Freisprechung von Schuld und Strafe besteht kein Grund, nachdem gegen den Beschwerdeführer - anders als in einem förmlichen Strafverfahren - nicht formell Anklage erhoben worden ist, sondern (ähnlich wie im Strafbefehlsverfahren) die Bussenverfügung diese ersetzt. Im Übrigen ist die Beschwerde zulässig und darauf einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Die Rügen wegen Verletzung von Art. 9 und 14 BV sowie Art. 8 und 14 EMRK sind grundsätzlich zulässig (Art. 95 lit. a-c BGG). Die Verletzung von (einfachem) kantonalem Recht bildet keinen eigenständigen Rügegrund im Sinne von Art. 95 und 96 BGG.

Gegenstand der Steuerharmonisierung sind die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden (Art. 129 Abs. 1 BV). Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde von der Harmonisierung ausgenommen (Botschaft vom 25. Mai 1083 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III S. 84 f. ad Art. 2). Das entspricht auch herrschender Lehre (Urs R. Behnisch, in: St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, N. 16 zu Art. 129 BV; René Bieri, Abgrenzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer von der harmonisierten Einkommenssteuer [...], StR 62/2007 S. 94 f.; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N. 32 und 45 zu Vorbem. zu Art. 1/2 StHG; je mit Hinweisen). Die vorliegende schenkungssteuerrechtliche, rein kantonalrechtliche Angelegenheit ist daher nur unter einem verfassungsrechtlichen (einschliesslich konventionsrechtlichen) Aspekt zu prüfen.

2.

Zu prüfen ist vorab die Frage, ob für die Strafverfolgung die Verjährung eingetreten ist, wie der Beschwerdeführer geltend macht.

2.1. Das Steuergesetz des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 (StG) regelt die Schenkungssteuer im Teil B (Nebensteuern des Staates) in den §§ 233-245. Gemäss § 241 Abs. 3 Sätze 1 und 2 StG wird die Schenkungssteuer vom Kantonalen Steueramt veranlagt. Die Steuerpflichtigen haben diesem innert 30 Tagen seit Entstehung des Steueranspruchs, spätestens aber mit der nächsten ordentlichen Steuererklärung, den Steuertatbestand anzuzeigen. Soweit die Vorschriften nicht anders bestimmen, sind bezüglich Behörden und Verfahren sowie Steuerstrafen die allgemeinen Bestimmungen zur Staatssteuer in den §§ 118-204 StG anwendbar (§ 245 StG). Demnach finden die Bestimmungen über das Steuerstrafrecht in den §§ 188 ff. StG auf die solothurnische Schenkungssteuer ebenfalls Anwendung.

2.2. § 198 StG regelt die Strafverfolgungsverjährung, das heisst die Verjährung des Anspruchs des

Staates, ein Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und wegen Steuerhinterziehung einzuleiten und durchzuführen. Gemäss § 198 Abs. 1 lit. a StG verjährt die Strafverfolgung bei versuchter Steuerhinterziehung vier Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem der Steuerhinterziehungsversuch begangen wurde. Gemäss Abs. 2 dieser Vorschrift wird die Verjährung durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen unterbrochen und beginnt mit jeder Unterbrechung neu zu laufen. Sie kann aber nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer verlängert werden.

2.3. Das Kantonale Steueramt vertritt in seiner Vernehmlassung die Auffassung, massgebender Zeitpunkt für den Beginn der (Straf-) verfolgungsverjährung sei die rechtskräftige Erledigung des Schenkungssteuerverfahrens mit Urteil des Steuergerichts vom 16. Dezember 2009. Die Vorinstanz geht demgegenüber davon aus, dass die Frist mit der rechtskräftigen Beurteilung der Steuerveranlagungen 2001 und 2002 durch das Urteil des Steuergerichts vom 11. Dezember 2006 zu laufen begonnen habe. Wie es sich damit verhält, braucht hier nicht näher geprüft zu werden, da nach beiden Auffassungen die Verfolgungsverjährung rechtzeitig innerhalb der Frist von vier Jahren unterbrochen worden wäre und die absolute Verjährungsfrist von sechs Jahren im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids noch lief.

2.4. Nicht gefolgt werden kann jedoch der Auffassung des Beschwerdeführers zur Frage der Verjährung.

Dieser macht geltend, die Vorinstanz gehe im vorliegend angefochtenen Entscheid selbst davon aus, dass dem Hinterziehungssachverhalt die Steuerperiode 2005 zugrunde liege (vgl. den Betreff im Rubrum des angefochtenen Entscheids). Folglich seien mit dem Urteil des Kantonalen Steuergerichts vom 11. Dezember 2006 nicht die Steuerperioden 2001 und 2002 rechtskräftig abgeschlossen worden, sondern die Steuerperiode 2005. Es sei anzunehmen, dass die Veranlagungen 2001 viel früher in Rechtskraft erwachsen seien und die Strafverfolgungsverjährung heute auf jeden Fall eingetreten sei.

Wie das Kantonale Steueramt in der Vernehmlassung demgegenüber ausführt, bezieht sich die in der Bussenverfügung angegebene Steuerperiode 2005 nicht auf die Schenkungssteuer als solche, sondern auf das Jahr der Eröffnung der Strafuntersuchung. Entscheidend ist aber nicht der Betreff im Rubrum des angefochtenen Entscheids, sondern das tatsächliche Anfechtungsobjekt und der Streitgegenstand des Verfahrens. Ausgangspunkt des Verfahrens, welches zum Urteil des Kantonalen Steuergerichts vom 11. Dezember 2006 führte, waren eindeutig die Veranlagung und der Einspracheentscheid für die Staatssteuer 2001 und 2002, womit auch die Steuerjahre festgelegt sind. Auch unter diesem Gesichtswinkel war somit die Strafverfolgung nicht verjährt.

3.

3.1. Nach der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerten Unschuldsvermutung und dem davon abgeleiteten Grundsatz "in dubio pro reo" ist bis zum gesetzlichen Nachweis der Schuld zu vermuten, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist (BGE 128 I 81 E. 2 S. 86; 127 I 38 E. 2a S. 40). Der Grundsatz betrifft sowohl die Beweislast wie auch die Beweiswürdigung (BGE 120 Ia 31 E. 2c S. 36 mit Hinweisen; 127 I 38 E. 2a S. 40). Die sich aus der Unschuldsvermutung ergebenden verfassungsrechtlichen Anforderungen gelten auch im Steuerhinterziehungsverfahren, bei dem es sich um ein echtes Strafverfahren handelt (BGE 121 II 273 E. 3a/b; vgl. Urteil 2C_533/2012 vom 19. Februar 2013 E. 5.4.1 mit Hinweis).

Als Beweislastregel bedeutet die Maxime, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen, und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Im Zweifelsfall ist zu Gunsten des Angeklagten zu entscheiden. Ob der Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweislastregel verletzt ist, prüft das Bundesgericht mit freier Kognition (BGE 127 I 38 E. 2a S. 40; 120 Ia 31 E. 2c S. 37).

Als Beweiswürdigungsregel besagt der Grundsatz "in dubio pro reo", dass sich das (Straf-) Gericht nicht von der Existenz eines für die beschuldigte Person ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären darf, wenn bei objektiver Betrachtung erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, weil solche immer möglich sind und absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (BGE 138 V 74 E. 7; 127 I 38 E. 2a S. 41; 124 IV 86 E. 2a S. 88). Ob der Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweiswürdigungsregel verletzt ist, prüft das Bundesgericht nicht frei, sondern nur im Lichte der verfassungsmässigen Rechte und namentlich des Willkürverbots (BGE 138 V 74 E. 7; 127 I 38 E. 2a S. 41; 124 IV 86 E. 2a S. 88 mit Hinweisen; zum Begriff der Willkür, vgl. BGE 138 V 74 E. 7; 136 III 552 E. 4.2 S. 560; 135 V 2 E. 1.3 S. 4 mit Hinweisen).

3.2. Gemäss § 190 Abs. 1, der kraft Verweisung in § 245 StG auch auf die Schenkungssteuer Anwendung findet, ist wegen versuchter Steuerhinterziehung nur strafbar, wer die Tat vorsätzlich begeht. Fahrlässigkeit genügt nicht. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f.; Urteile 2C_533/2012 vom 19. Februar 2013 E. 5.2; 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3, in: StR 66/2011 S. 704 je mit Hinweis).

3.3. Die Vorinstanz hat vorsätzliches Handeln bejaht. Sie begründete den Vorsatz damit, dass der Beschwerdeführer bereits bei der Unterzeichnung der Abtretungsvereinbarung mit C._____ und B._____ vom 31. Juli 2001 gewusst habe, dass er die ihm abgetretene Forderung ohne Gegenleistung, also schenkungshalber, erworben habe und diese als Schenkung zu versteuern habe. Sodann habe er auch nach Eröffnung der Schenkungssteueranmeldung (am 4. Mai 2005) nichts unternommen und bis zum Eintreffen der Bussenverfügung vom 16. Februar 2010 zugewartet, statt nach den Entscheiden des Verwaltungsgerichts vom 12. November 2001 und des Bundesgerichts vom 17. Mai 2002 mit dem Steueramt Kontakt aufzunehmen und die Angelegenheit zu bereinigen. Schliesslich habe der Beschwerdeführer auch keine überzeugenden Argumente vorgebracht, welche die Vermutung entkräften würden (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.2). Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz demgegenüber vor, dass deren Begründung des Vorsatzes unzutreffend sei und den Akten offensichtlich widerspreche. Das Steuergericht habe zudem in Verletzung der Unschuldsumutung die entlastenden Momente nicht in die Beweiswürdigung einbezogen.

3.4. Wie der Beschwerdeführer zu Recht ausführt, legte die Vorinstanz nicht dar, inwiefern der Beschwerdeführer bereits bei der Unterzeichnung der Abtretungsvereinbarung mit C._____ und B._____ vom 31. Juli 2001 gewusst habe, dass die ihm abgetretene Forderung eine Schenkung darstelle. Als einzigen Beweis führt das Gericht an, gemäss dem Abtretungsvertrag vom 31. Juli 2001 - gemeint ist offensichtlich die Abtretungsvereinbarung zwischen C._____ und B._____ einerseits und dem Beschwerdeführer andererseits vom 31. Juli 2001 - sei die Forderung "vollumfänglich, unwiderruflich und bedingungslos" abgetreten worden (vgl. angefochtenes Urteil, Sachverhalt Ziffer 1 und E. 6.2).

Bei der Zession einer Forderung ist zwischen dem Verpflichtungs- und dem Verfügungsgeschäft zu unterscheiden. Wie jedes Rechtsgeschäft beruht die Zession als Verfügungsgeschäft auf einem Rechtsgrund. Diesem entspricht das Verpflichtungsgeschäft, das ein Kauf, eine unerlaubte Handlung, eine Schenkung usw. sein kann (vgl. Guhl/Koller, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl. 2009, § 34 N. 4 S. 265). Mit dem Rekurs vom 8. April 2011 reichte der Beschwerdeführer dem Steuergericht aber nicht nur die genannte Abtretungsvereinbarung ein, mit der die Forderung "vollumfänglich, unwiderruflich und bedingungslos" abgetreten wurde (Verfügungsgeschäft); sondern er legte auch die zwischen denselben Personen vereinbarte "Schuldenerkennung/Abtretung/Vereinbarung" vom Juli 2001 vor, wonach u.a. zur Sicherung eines Darlehens die Forderung aus dem gegenüber dem Kanton Solothurn eingeleiteten Schadenersatzprozess abgetreten werde (Rechtsgrund). Auch in der von der Vorinstanz durchgeführten Parteibefragung legte der Beschwerdeführer dar, dass er in der Angelegenheit finanziell engagiert war und Gegenforderungen bestanden (Protokoll der Parteibefragung vom 19. November 2012). Das sind Indizien, dass die Forderungsabtretung nicht oder nicht vollumfänglich unentgeltlich erfolgt sein könnte.

Die Vorinstanz stützt sich auf das rechtskräftige Urteil vom 16. November 2009 betreffend Schenkungssteuer, was an sich zulässig ist. Nur ergibt sich daraus nichts für den Vorsatz. Insofern unterliess es die Vorinstanz, Beweise und Indizien in die Beweiswürdigung mit einzubeziehen, welche möglicherweise die Unschuld belegen oder die Schwere des Verschuldens in einem anderen Licht erscheinen lassen könnten. Sie hat damit die Unschuldsumutung von Art. 32 Abs. 1 BV verletzt.

3.5. Dazu kommt, dass im Zeitpunkt der Zession Bestand und Höhe der abgetretenen Forderung aus dem laufenden Prozess nicht feststanden. Bei der Vertragsunterzeichnung am 31. Juli 2001 konnte der Beschwerdeführer folglich nicht wissen, ob ihm mit der abgetretenen Prozessforderung ein Vermögen zugeflossen ist und gegebenenfalls in welcher Höhe. Gemäss der

"Schuldenerkennung/Abtretung/Vereinbarung" vom Juli 2001 wurde mit der Zession offenbar ein Guthaben des Beschwerdeführers von mindestens Fr. xx'xxx.xx zur Verrechnung gebracht. Es handelt sich um eine Gegenleistung, was eine Schenkung an sich ausschliessen würde. Ob dem Beschwerdeführer aus dem Geschäft ein Gewinn oder ein Verlust erwachsen wird, konnte bei laufendem Prozess nicht sicher beurteilt werden. Es macht den Eindruck, dass mit der Abtretung der Forderung aus dem Prozess, dessen Ausgang im damaligen Zeitpunkt noch keineswegs feststand, die finanzielle Situation der Beteiligten bereinigt werden sollte. Weshalb dennoch von einer schenkungshalber (bzw. ohne Gegenleistung) überlassenen Forderung gesprochen werden muss, hat die Vorinstanz weder im angefochtenen Urteil noch im Entscheid vom 16. November 2009 ausgeführt. Auch insoweit wurde der gesetzliche Nachweis der Schuld nicht zu erbringen versucht und wurde mit der Verurteilung des Beschwerdeführers zur Steuerhinterziehungsbusse die verfassungs- und völkerrechtliche Garantie der Unschuldsvermutung verletzt.

3.6. Da nach dem Gesagten die Vorinstanz den Vorsatz nicht geklärt, sondern aus der rechtskräftigen Steuerverfügung ohne Weiteres auf entsprechendes Wissen des Beschwerdeführers geschlossen hat, ist die Unschuldsvermutung gemäss Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK verletzt. Das führt zur Aufhebung des Urteils und Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Fortsetzung des Verfahrens, ohne dass die weitere Rüge (Verletzung des Anklageprinzips) noch zu prüfen wäre. Angesichts der kantonalen Zuständigkeit zur Erhebung und Durchsetzung der Schenkungssteuer ist für ein reformatorisches Urteil kein Raum.

4.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Kanton Solothurn aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Dieser hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 26. November 2012 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Kanton Solothurn auferlegt.

3.

Der Kanton Solothurn hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 3'000.-- zu entschädigen.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Steueramt des Kantons Solothurn und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. Oktober 2013

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann