

F3 24 6

URTEIL VOM 22. JULI 2025

**Kantonsgericht Wallis
Steuerrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident; Frédéric Fellay, Kantonsrichter,
X _____, Beisitzerin, Nicole Montani, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

Y _____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Etienne Junod,
JUNOD TAX, 2501 Biel,

gegen

DEPARTEMENT FÜR FINANZEN UND ENERGIE, Vorinstanz,

(vollendete Steuerhinterziehung für die Steuerperioden 2015 und 2017)

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 3. Januar 2023.

Verfahren

A. Y _____, wohnhaft in A _____, fungierte im hier relevanten Zeitraum als Alleinaktionärin der Vermögensverwalterin B _____ SA mit Sitz in Fribourg. Der Walliser Fiskus besteuerte die Privatperson, vertreten durch eine Treuhandgesellschaft, für 2015 und 2016 nach Aufwand (S. 102 und S. 71). Eine ordentliche Besteuerung erfolgte ab 2017 (S. 29; S. 67 ff.).

B. Die Steuerpflichtige deponierte bei der kantonalen Steuerverwaltung für 2015 eine Steuererklärung «Besteuerung nach Aufwand» (S. 108 ff.). Sie deklarierte darin Fr. 180'000.00 als massgeblichen Aufwand gemäss Ruling und Einkünfte aus in der Schweiz angelegtem beweglichen Kapitalvermögen von Fr. 150'000.00 (ausserordentliche Dividende der B _____ SA).

C. Die Privatperson kaufte 2008 ein Chalet mit einer 6,5-Zimmerwohnung in A _____ für Fr. 710'000.00. Das Gebäude befand sich in der roten Lawinengefarenzone, der blauen Hochwassergefarenzone sowie der archäologischen Schutzzone. Die Schatzungskommission der Gemeinde A _____, welche von der Beschwerdeführerin beauftragt worden war, kalkulierte den Verkehrswert des Gebäudes am 4. November 2014 auf Fr. 465'376.00 (S. 21, S. 30 und Akten Vorinstanz S. 89 ff. und S. 43 ff.). Die Eigentümerin verkaufte die Baute am 8. Mai 2015 an die B _____ SA für Fr. 1'500'000.00 (S. 30 und S. 34 ff.). Die Verkäuferin deponierte am 17. Juni 2015 eine selbst unterzeichnete Steuererklärung für Grundstückgewinne beim kantonalen Fiskus (Akten Vorinstanz S. 115 ff.).

Die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg orientierte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 30. April 2018 über einen in Rechtskraft erwachsenen Verwaltungsgerichtsentscheid, in welchem u. a. eine verdeckte Dividendenausschüttung an die Aktionärin unter dem Vorwand eines überhöhten Kaufpreises für eine Immobilie, die der Aktionärin gehört habe, entschieden worden sei (S. 89 und S. 77).

Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis besteuerte die Beschwerdeführerin am 23. November 2018 nach und korrigierte die ursprüngliche Veranlagung 2015: Sie betrachtete statt der Besteuerung nach Aufwand zu Fr. 180'000.00 gemäss Ruling eine geldwerte Leistung von Fr. 708'520 als Einkommen. Diese Verfügung erwuchs in Rechtskraft (S. 6, S. 209 ff.).

D. Die ESTV prüfte am 1. und 2. Oktober 2019 die Geschäftsbücher der B _____ SA und stellte folgende geldwerte Leistungen fest (S. 5 f.):

«Geschäftsjahr 2015

	Geldwerte Leistung in Fr.	35 % Verrechnungsteuer in Fr.	Fälligkeit
Geldwerte Leistung: Barbezug Aktionärin auf CS-USD verbucht als «Kauf Liegenschaft»	150'093.05	52'532.55	28.05.2015
Geldwerte Leistung: Überpreislicher Kauf Chalet A _____ Aktionärin	707'500.00	247'625.00	09.07.2015
Geldwerte Leistung: Währungsdifferenz verbucht als «Kauf Liegenschaft», da Kaufpreis Chalet in USD bezogen durch Aktionärin	11'835.70	4'142.50	09.07.2015
Gewinnvorwegnahme: Unverbuchter Zins KK Aktionärin	1'020.00	357	30.01.2016
Gewinnvorwegnahme: zu tiefer Mietzins für Chalet A _____ bewohnt durch Aktionärin	1'600.00	560.00	30.01.2016
Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand: private Nebenkosten, Chalet Aktionärin	980.00	343.00	30.01.2016

Geschäftsjahr 2017

	Geldwerte Leistung	35 % Verrechnungsteuer	Fälligkeit
Gewinnvorwegnahme: Unverbuchter Zins auf KK Aktionär	801.00	280.35	30.01.2018
Gewinnvorwegnahme: zu tiefer Mietzins für Chalet A _____ bewohnt durch Aktionärin	9'600.00	3'360.00	30.01.2018
Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand: Private Nebenkosten Chalet der Aktionärin	500.00	175.00	30.01.2018
Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand: private Fahrzeugkosten Aktionärin (Sohn)	19'399.85	6'789.95	30.01.2018 »

Die ESTV veranlagte die daraus resultierende Verrechnungssteuerforderung. Die B _____ SA überwies den fixierten Betrag (S. 28).

E. Die Kantonale Steuerverwaltung veranlagte die Steuerpflichtige am 8. Oktober 2020 im Rahmen eines Nachbesteuerungsverfahrens neu, indem sie die in der Mitteilung der ESTV vom 18. Mai 2020 aufgeführten geldwerten Leistungen aufrechnete (S. 51; S. 202 ff.).

F. Die Steuerpflichtige sprach dagegen am 30. Oktober 2020 ein (Akten Vorinstanz S. 41 ff.).

G. Der Walliser Fiskus erliess am 2. März 2021 einen Einspracheentscheid, in welchem er die Opposition abwies und die bisher veranlagte Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 15. Februar 2016 annullierte. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft (Akten Vorinstanz S. 30).

H. Die Kantonale Steuerverwaltung eröffnete am 29. September 2020 ein Steuerhinterziehungsverfahren wegen des Liegenschaftenverkaufs, des Bargeldbezugs, der Kursdifferenz sowie der Übernahme von privaten Fahrzeugkosten des Sohnes im Jahr 2017 (Akten Vorinstanz S. 41 ff.).

I. Die Kantonale Steuerverwaltung sprach am 19. Mai 2021 gegen Y _____ eine Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung aus. Die Sanktion wurde auf das einfache der hinterzogenen Steuer festgesetzt: Fr. 20'500.00 für die Kantonssteuer, Fr. 19'200.00 für die Gemeindesteuer und Fr. 10'900.00 für die Bundessteuer (Akten Vorinstanz S. 25 ff.).

J. Die Steuerpflichtige opponierte dagegen am 21. Juni 2021 (Akten Vorinstanz S. 8 ff.).

K. Das Departement für Finanzen und Energie wies die Einsprache am 3. Januar 2023 ab (S. 2 ff.).

L. Die Beschuldigte (nachfolgend Beschwerdeführerin) deponierte am 23. Januar 2023 ein Rechtsmittel bei der Kantonalen Steuerrekurskommission (S. 152 ff.).

Der Fiskus beantragte am 24. Mai 2023 die Abweisung der Beschwerde, verzichtete auf eine Stellungnahme und hinterlegte die Akten (S. 180).

Die Kantonale Steuerverwaltung reichte auf Nachfrage des Kantonsgerichts 26. September 2024 und am 13. Februar 2025 Vernehmlassungen ein (S. 189 ff.).

Erwägungen

1.

1.1 Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbarkeit findet im Rechtsmittelverfahren bei steuerrechtlichen Angelegenheiten unter Vorbehalt spezieller Bundes- oder kantonaler Vorschriften analog Anwendung (Art. 81a Abs. 2 Gesetz über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 [VVRG; SGS/VS 172.6]; Art. 182 Abs. 3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]; Art. 8 ff. Ausführungsgesetz zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 24. September 1997 [AGDBG; SGS/VS 658.1]; Art. 208 Abs. 5 Steuergesetz vom 10. März 1976 [StG; SGS/VS 642.1] i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG).

1.2 Die Steuerrechtliche Abteilung bildet seit dem 1. Januar 2024 einzige Rechtsmittelinstanz gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung (Art. 81a Abs. 1 VVRG; Art. 182 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 8 AGDBG; Art. 208 Abs. 2 StG). Das Kantonsgericht hat vorliegende Angelegenheit in Dreierbesetzung zu beurteilen (Art. 65 VVRG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheides. Sie ist als Steuerpflichtige durch diesen berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG und Art. 140 Abs. 1 DBG zur Beschwerde legitimiert ist. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

2.

2.1 Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 Abs. 1 lit. b Ziff. 4^{bis} VVRG), überprüft werden.

2.2 Das Kantonsgericht hat der Beschuldigten am 26. September 2024 mitgeteilt, es gehe ohne ihre ausdrückliche, anderslautende Erklärung innert der ihr eingeräumten Frist davon aus, sie verzichte auf eine mündliche Beschwerdeverhandlung (S. 184). Die

Beschuldigte hat anschliessend konkludent auf eine mündliche Schlussverhandlung verzichtet.

2.3 Das Kantonsgericht hat die von der Beschwerdeführerin eingereichten Dokumente und die Ergänzungen der Kantonalen Steuerverwaltung vom 24. Mai 2023 (S. 180) und vom 13. Februar 2025 (S. 225 ff.) sowie die Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 21. März 2025 (S. 229 f.) in die Akten aufgenommen. Die Einholung weiterer Belege oder Informationen rechtfertigt sich vorliegend nicht, da der Entscheid wegen Verletzung der Begründungspflicht und des Anklagegrundsatzes aufzuheben ist.

3. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Vorinstanz habe ihre Begründungspflicht verletzt. In der Bussenverfügung werde festgehalten, die Busse betrage «das einfache der hinterzogenen Steuer». Es gehe jedoch nirgends hervor, wie sich die Sanktion berechnet. In der Einsprache sei die Berechnung der Busse verlangt worden, im Einspracheentscheid sei die Vorinstanz mit keinem Wort auf diese in der Einsprache aufgeworfene Problematik eingegangen. Die Berechnung der Steuerbusse sei somit weiterhin unklar, weswegen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliege (S. 157).

3.1

3.1.1 Das direktsteuerliche Hinterziehungsverfahren stellt anders als das Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren, eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK dar ("de nature pénale"; BGE 144 I 340 E. 3.3.5). Es muss sich aber nicht nach der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO; SR 312.0) richten. Art. 182 Abs. 3 DBG statuiert folgende Triage: Direktsteuerliche Übertretungen (Art. 174 und Art. 175 bis 181a DBG) werden nach den Regeln über die Veranlagung verfolgt (BGE 144 IV 136 E. 5.3), die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden beurteilen nach Massgabe der StPO Steuervergehen (Bundesgerichtsurteil 2C_181/2019 vom 11. März 2019 E. 2.3.2). Die direktsteuerlichen Verfahrensvorschriften und das kantonale Verwaltungsverfahren sind anwendbar (Vgl. E. 1.1; Bundesgerichtsurteil 2C_257/2018 vom 11. November 2019 E. ii.2.2.1; 2C_581/2019 vom 12. Juli 2019 E. 3.2.1; 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. ii.2.5).

Die Anklageschrift bestimmt nach dem Anklagegrundsatz den Gegenstand des Gerichtsverfahrens (Umgrenzungsfunktion; Art. 9 und Art 325 StPO; Art. 29 Abs. 2 und Art. 32 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Art. 6 Ziff. 1 und Ziff. 3 lit. a und b EMRK). Dies bindet das Gericht

an den in der Anklage wiedergegebenen Sachverhalt (Immutabilitätsprinzip). Das Akkusationsprinzip bezweckt zugleich den Schutz der Verteidigungsrechte der beschuldigten Person und dient dem Anspruch auf rechtliches Gehör (BGE 149 IV 128 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen). Die beschuldigte Person muss unter dem Gesichtspunkt der Informationsfunktion aus der Anklage ersehen können, wessen sie angeklagt ist. Dies bedingt eine zureichende Umschreibung der Tat. Der Betroffene muss, und dies ist entscheidend, genau wissen, welcher konkreter Handlungen er beschuldigt und wie sein Verhalten rechtlich qualifiziert wird, damit er sich in seiner Verteidigung richtig vorbereiten kann. Er darf nicht Gefahr laufen, erst an der Gerichtsverhandlung mit neuen Anschuldigungen konfrontiert zu werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 15. Januar 2024 E. 2.2; BGE 143 IV 63 E. 2.2. mit Hinweisen). Eine Straftat kann gemäss Art. 9 Abs. 1 StPO nur "wegen eines genau umschriebenen Sachverhalts" gerichtlich beurteilt werden. Die Anklageschrift bezeichnet daher "möglichst kurz, aber genau: Die der beschuldigten Person vorgeworfenen Taten mit Beschreibung von Ort, Datum, Zeit, Art und Folgen der Tatausführung" (Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO). Die Anklagebehörde hat mithin u. a. die "Zeit [...] der Tatausführung" zu beschreiben. Das Gesetz verlangt nicht das (präzise) Datum, sondern die "Beschreibung von [...] Zeit", die üblicherweise in der Angabe eines Datums erfolgen kann. Art. 325 Abs. 1 lit. f StPO impliziert eine nicht formalistische Auslegung (Bundesgerichtsurteile 6B_959/2022 vom 7. August 2023 E. 2.1 mit Hinweisen und 7B_248/2022 vom 3. November 2023 E. 4.3 mit Hinweisen). Es ist unter dem Gesichtspunkt der Informationsfunktion des Anklageprinzips massgebend, dass die beschuldigte Person genau weiss, was ihr angelastet wird, damit sie ihre Verteidigungsrechte angemessen ausüben kann (Bundesgerichtsurteil 6B_997/2019 vom 8. Januar 2020 E. 2.4).

3.1.2 Auch das direktsteuerliche Hinterziehungsverfahren hat den Anklagegrundsatz zu beachten. Die Veranlagungsbehörde untersucht den Sachverhalt, spricht die steuerpflichtige Person gegebenenfalls der Steuerhinterziehung schuldig und sanktioniert sie deswegen. Dies alles geschieht "aus einer Hand". Die (Verwaltungs-) Gerichtsbehörde kann den Tat- und Schuldvorwurf nur, aber immerhin, auf Beschwerde hin und damit im Rahmen der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege prüfen. Der Umgrenzungs- und Informationsfunktion muss dadurch entsprochen werden, dass die Veranlagungsbehörde in ihrer Bussenverfügung mit hinreichender Deutlichkeit aufzeigt, welcher Sachverhalt der steuerpflichtigen Person zur Last gelegt wird. Sie kann anschliessend anhand dessen den Tat- und Schuldvorwurf vor der Verwaltungsgerichtsbehörde beanstanden. Es besteht eine ähnliche Rechtslage wie im Bereich des Strafbefehlsverfahrens (Art. 352 ff. StPO). Wenn gegen den Strafbefehl Einsprache erhoben wird, kann dieser als Anklage gelten (Art. 356 Abs. 1 Satz 2 StPO; vgl. Urteil 6B_764/2016 vom 24. November 2016

E. 1.4). Es handelt sich beim Strafbefehl dann um einen "Anklageersatz" (Bundesgerichtsurteil 2C_257/2018 vom 11. November 2019 E. ii.2.4.2 f.).

3.1.3 Art. 29 Abs. 2 BV statuiert einen Mindestanspruch auf Begründung eines hoheitlichen Aktes. Die Motivationspflicht für kantonale und kommunale Behörden ergibt sich auch aus dem kantonalen Verfahrensrecht, vorliegend aus Art. 29 Abs. 3 VVRG. Der Sinn und Zweck der Begründungspflicht liegt darin, dass der Bürger wissen soll, warum eine Behörde entgegen seinen Anträgen entschieden hat. Die Motivation eines Entscheids muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt von der Behörde, dass sie das Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidfindung angemessen berücksichtigt. Dies gilt für alle form- und fristgerechten Äusserungen, Eingaben und Anträge, die zur Klärung der konkreten Streitfrage geeignet und erforderlich erscheinen. Die Begründung des Entscheids muss die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Sie muss sich jedoch nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen (BGE 148 III 30 E. 3.1 mit Hinweisen, 136 I 184 E. 2.2.1; Urteil des Bundesgerichts 9C_673/2024 vom 11. März 2025 E. 4.2). Die Begründungsdichte und der Umfang der Begründung richten sich nach den Umständen. Sind Sachlage und Normen klar, so können Hinweise auf die Rechtsgrundlagen genügen (STEINMANN / SCHINDLER / WYSS, Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. A., 2023, N. 65 zu Art. 29 BV). Ob die Begründung rechtlich zutreffend und haltbar ist, ist wiederum keine Frage des formellen Anspruchs auf rechtliches Gehör, sondern der materiellen Beurteilung der Streitfrage (Urteil des Kantonsgerichts A1 21 123 vom 29. September 2021 E. 6.2).

3.1.4 Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache

nicht zu vereinbaren wären (Bundesgerichtsurteil 1C_126/2023 vom 7. März 2024 E. 2.1.1).

3.2

3.2.1 Die Kantonale Steuerverwaltung hat am 29. September 2020 ein Steuerhinterziehungsverfahren aufgrund nachfolgender Sachverhaltselemente eröffnet (S. 21 ff.):

«Steuerperiode 2015

- Überpreislicher Erwerb einer Liegenschaft von der Aktionärin durch die Gesellschaft im Umfang von Fr. 707'500 («achat surévalué d'un chalet à l'actionnaire de 707'500.00 francs»);
- Bargeldbezug von Fr. 150'093.00 durch die Aktionärin von einem Konto in USD, der Vorgang wurde buchhalterisch als «Liegenschaft» erfasst («retrait en espèces de l'actionnaire sur un compte USD comptabilisé comme achat d'un immeuble de 150'093 francs»)
- Kursdifferenzen in USD für den Kauf der Liegenschaft von der Aktionärin in der Höhe von Fr. 11'835.00 («différence de cours en USD pour l'achat de l'immeuble à l'actionnaire de 11'835 francs»).

Steuerperiode 2017

- Übernahme von privaten Fahrzeugkosten des Sohnes der Aktionärin in der Höhe von Fr. 19'400.00 («frais privés de véhicule en faveur du fils de l'actionnaire de 19'400 francs »).»

Die Kantonale Steuerverwaltung wirft der Beschuldigten vor, Letztere habe durch die obgenannten vorsätzlich nicht deklarierten Beträge unvollständige Einkommenssteueranmeldungen betreffend den Steuerperioden 2015 und 2017 erwirkt, welche in Rechtskraft erwachsen seien. Der Fiskus hat am 19. Mai 2021 Bussen in der Höhe von Fr. 20'500.00 für die Kantonssteuer, Fr. 19'200.00 für die Gemeindesteuer und Fr. 10'900.00 für die Bundessteuer erlassen (S. 21 ff.).

3.2.2 Die Beschwerdeführerin hat in der Einsprache Rügen betreffend der Kalkulation der Busse vorgebracht. Sie vermöge aus der Verfügung nicht nachzuvollziehen, wie sich die Bussen berechneten und wie sie sich auf die beiden fraglichen Steuerjahre aufteilten. Es könne aus der Verfügung vom 19. Mai 2021 nicht abgeleitet werden, wie die Kantonale Steuerverwaltung Wallis auf einen gesamthaften Bussenbetrag von Fr. 50'600.00

gekommen sei. Die Kalkulation sei somit willkürlich und somit neu vorzunehmen (S. 9 ff.).

3.2.3 Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid detailliert die Prozessgeschichte dargestellt. Sie ist sonst aber deutlich weniger auf die Rügen der verurteilten Person eingegangen und hat die Berechnung der Busse nicht konkretisiert (S. 2 ff.).

3.2.4 Das Kantonsgericht hat am 31. Januar 2025 bei der Kantonalen Steuerverwaltung weitere Unterlagen zur Kalkulation der Steuerbusse eingefordert. Jene hat am 13. Februar 2025 Dokumente eingereicht. Die Steuerverwaltung betont «Bei der Gewinnsteuer auf Stufe der von der beschuldigten Person gehaltenen Gesellschaft wäre das Chalet zu rund Fr. 1'500'000.00 aktiviert worden. Somit wären Abschreibungen auf rund Fr. 1'500'000.00 vorgenommen worden, was bei den folgenden Steuerperioden auf Stufe Gesellschaft zu einer grossen Steuerersparnis geführt hätte» (S. 226). In der Beilage «calcul de l'amende» (S. 224) sind verschiedene Informationen, teilweise nicht in deutscher Sprache übersetzt, ersichtlich. Es geht jedoch nicht hervor, wie die einzelnen Bussen (differenziert nach vorgeworfenem Sachverhalt; vorab besteuerte Summe; neu besteuerte Summe) berechnet worden sind. So sind zum Beispiel für die Steuerperiode 2014 unter «nouveau calcul (avec la reprise)» sowie «impôt soustrait» dieselben Zahlen eingefügt worden. Die Steuerperiode 2014 bildet ausserdem nicht Streitgegenstand dieses Verfahrens.

3.2.5 Der vorliegende Prozess enthält die Besonderheit, dass eine teilweise pauschale Besteuerung mit teilweise mehreren Nachsteuerverfahren angepasst wird. Der Fiskus hat ferner einen Sachverhalt zunächst als grundstückgewinnsteuerpflichtig taxiert, den Gewinn jedoch später der direkten Einkommenssteuer unterworfen. Nicht sämtliche aufgerechneten geldwerten Leistungen scheinen bei der Bussenbemessung beachtet worden zu sein. Die Alleinaktionärin wird im Kanton Wallis besteuert, deren Unternehmen B _____ SA hingegen im Kanton Fribourg (Akten Vorinstanz S. 140 ff., S. 151 ff.).

Das Gericht und die beschuldigte Person vermögen die Bussenkalkulation nach wie vor nicht nachzuvollziehen. Dies ist umso erheblicher, weil die Beschwerdeführerin frühzeitig auf das Problem aufmerksam gemacht hat. Die Vorinstanz hat folglich ihre Begründungspflicht verletzt, was alleine die Aufhebung des angefochtenen Entscheids rechtfertigen würde.

4. Nachfolgend werden die vier Tatvorwürfe getrennt behandelt.

5. Verkauf des Grundstücks in der Steuerperiode 2015

5.1 Der Fiskus erörtert in der Bussenverfügung, die Beschuldigte habe den überpreislichen Verkauf einer Liegenschaft im Umfang von Fr. 707'500.00, also eine geldwerte Leistung von der B _____ SA nicht deklariert und dadurch die Unvollständigkeit ihrer Einkommenssteuern bewirkt. Die Steuerpflichtige hätte auf Grundlage des Berichts der Schatzungskommission erkennen müssen, dass der Verkauf des Chalets an ihre eigene Gesellschaft zu einem Preis von Fr. 1'500'000.00 zu einer Vermögenminderung der Gesellschaft und einer entsprechenden Bereicherung ihrer Person als Aktionärin führe. Diese geldwerte Leistung unterliege der Einkommenssteuer, was ihr hätte bekannt sein müssen. Die Kantonale Steuerverwaltung habe erst durch eine Meldung der ESTV von diesem überpreislichen Verkauf Kenntnis erhalten (S. 21 f.).

5.2 Der Kauf von aktivierbaren Vermögenswerten von einem Anteilsinhaber oder einer nahestehenden Person zu einem übersetzten Preis bildet eine Unterart der verdeckten Gewinnausschüttung zulasten eines Aufwandkontos. Er bewirkt infolge der Aktivierung aufseiten des Unternehmens in einem ersten Schritt keine Aufwandsbuchung. Diese folgt aber in der daraufhin notwendigen Abschreibung des Vermögenswerts auf seinen tatsächlichen Verkehrswert. Der Anteilsinhaber erhält die verdeckte Gewinnausschüttung in solchen Fällen mit dem Abschluss des Kaufvertrages und hat sie entsprechend zu versteuern. Die steuerrechtliche Korrektur knüpft auf Ebene des Unternehmens an die Abschreibung an (SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2019, S. 343).

5.3 Die Beschuldigte hat die Liegenschaft zu einem überhöhten Preis an die B _____ SA, in der sie Alleinaktionärin ist, verkauft. Sie hat zudem Leistungen der B _____ SA in der Bilanz falsch verbucht und dadurch ihre Steuern unvollständig deklariert.

Die von der Steuerpflichtigen für diesen Geschäftsvorgang erstattete Grundstückgewinnsteuer darf bei diesem angeklagten Vorgang jedoch nicht ausser Acht gelassen werden. Dies führt zu folgendem Vergleich:

	Steuern gemäss Vorgehen der Steuerpflichtigen	Steuern gemäss vom Fiskus korrigiertes Vorgehen	
	Steuerbetrag (Fr.) gemäss Veranlagungsprotokoll vom 16.12.2016 (S. 102)	Steuerbetrag (Fr.) gemäss Veranlagungsverfügung vom 08.10.2020 (S. 51)	Differenz
Grundstückgewinnsteuer vom 15.02.2016 (Gerichtsakten S. 110)	137'660.55	0.00	-137'660.55
Kantonssteuer (Einkommenssteuer)	24'314.40	42'966.00	18'651.60
Gemeindesteuer (Einkommenssteuer)	22'435.00	39'897.00	17'462.00
Bundessteuer (Einkommenssteuer)	10'921.60	68'183.20	57'261.60
Total	195'331.55	151'046.20	-44'285.35

Die Kantonale Steuerverwaltung fixierte den steuerbaren Grundstückgewinn aus dem Verkauf der Wohnung in A _____ auf Fr. 634'985.00 (Verkaufspreis von Fr. 1'500'000.00 minus Ankaufspreis Fr. 710'000 minus Aktkosten von Fr. 15'513.00 und sonstigen Aufwendungen von Fr. 139'502.00; Akten Vorinstanz S. 110). Daraus resultierte ein Grundstückgewinnsteuerbetrag von Fr. 137'660.55. Die Steuerpflichtige beglich die Grundstückgewinnsteuer (Akten Vorinstanz S. 21).

Die Beschuldigte hat für den Verkauf der Liegenschaft eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 137'660.55 zu bezahlen. Sie hat für ihre globale Veranlagung zum Steuersatz von Fr. 180'000.00 vom 16. Dezember 2016 die Kantonssteuer Fr. 24'314.40, für die Gemeindesteuer Fr. 22'435.00 und für die Bundessteuer Fr. 10'921.60 zu begleichen. Dies macht insgesamt, inkl. Grundstückgewinnsteuer, **Fr. 195'331.55**, aus. Die Kantonale Steuerverwaltung hat am 8. Oktober 2020 aufgrund der erwähnten (vgl. E. 4.)

«Falschbuchungen» bei der B _____ SA die Beschuldigte neu veranlagt. Das Einkommen ist neu zum Steuersatz von Fr. 613'800.00 besteuert worden. Die Einkommenssteuer beläuft sich auf Fr. 42'966.00 für die Kantonssteuer, Fr. 39'897.00 für die Gemeindesteuer und Fr. 68'183.20 für die Bundessteuer, was einen Totalbetrag von **Fr. 151'046.20** ergibt. Die im Vergleich mit der Einkommenssteuer recht hohe Grundstückgewinnsteuer ist gleichzeitig annulliert worden.

Der überpreisliche Erwerb der Liegenschaft von der Aktionärin durch die Gesellschaft, die damit verbundene Grundstückgewinnsteuer (anstatt Einkommenssteuer) scheint somit, aus Sicht der Steuerpflichtigen (*und nicht aus Sicht der Aktiengesellschaft*) keine Steuerkürzung bewirkt zu haben, zumindest nicht im relevanten Steuerjahr. Im Gegenteil, die Beschuldigte scheint für die entsprechende Steuerperiode insgesamt weniger Steuern zu schulden, wenn der Verkauf des Grundstücks mit der Einkommens- statt Grundstückgewinnsteuer zu besteuern ist. Auch wenn der Unterschied bei der Bundessteuer zwischen der ersten Veranlagung und letzten Veranlagung ein beträchtlicher ist, hat die Beschuldigte allgemein, nach Korrektur der Steuerverwaltung, für diesen Vorgang weniger Steuern zu bezahlen.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, ob die Steuerpflichtige für den *sie (und nicht die Aktiengesellschaft)* betreffenden Sachverhalt vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hätte.

5.4 Es ist in der Bussenverfügung wie auch im Einspracheentscheid ungeklärt, in welcher Weise die steuerpflichtige Person durch ihr Verhalten betreffend den überpreislichen Verkauf des Chalets *für sich selbst und im betreffenden Steuerjahr* eine steuerliche Begünstigung erlangt hat und wie daraufhin die Höhe der Busse für diesen Sachverhalt kalkuliert worden ist. Der Anklagegrundsatz ist für diesen Vorhalt somit verletzt worden.

5.5 Art. 181 DBG und Art. 206 StG ermöglichen eine selbstständige Bestrafung der juristischen Person wegen Steuerdelikten (vgl. dazu die Erörterungen bei LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015, N. 9 zu Art. 181 DBG und SCHWARZ, Gleichzeitige Bestrafung von Gesellschaft und Organ: Der Grundsatz «ne bis in idem» im Steuerstrafrecht, RR-VR 1/2024 S. 5 ff.). Das obgenannte Vorgehen kann, wie der Fiskus darlegt, zu Steuerersparnissen bei der B _____ SA führen, wenn das Unternehmen den Kaufsgegenstand wegen des Kaufpreises zu hoch bilanziert und in den Folgejahren abschreibt (so auch die Stellungnahme vom 13. Februar 2025 [S. 226]). Der Fiskus könnte prüfen, ob die Steuerpflichtige im gegebenen Fall als

Mittäterin oder Teilnehmerin (Anstiftung/Gehilfenschaft) in Frage kommt (vgl. Art. 177 und Art. 181 DBG sowie Art. 206 und Art. 205 StG).

Weder die Bussenverfügung noch der Einspracheentscheid umschreiben, ob die steuerpflichtige Person durch ihr Verhalten steuerliche Vorteile für die Gesellschaft geschaffen und dabei als Mittäterin oder Teilnehmerin agiert hat. Die Vorinstanz hat bei der Festsetzung der Busse neben den Art. 175, 176, 182 DBG, Art. 203 und 204 StG den Art. 206 StG angeführt (S. 21). Das Kantonsgericht hat somit nicht zu prüfen, ob die Beschuldigte allenfalls eine Steuerkürzung für ihre Gesellschaft beabsichtigt hat, da sie weder der Mittäterschaft, Anstiftung oder Gehilfenschaft beschuldigt wird. Diese Handlung ist nicht angeklagt.

Es stellte sich hier zusätzlich die Frage, ob im konkreten Fall eine versuchte oder eine vollendete Steuerhinterziehung vorläge und welcher Kanton zur Beurteilung des Tatvorwurfs zuständig wäre.

6. Übrige geldwerte Leistungen in der Steuerperiode 2015 (Bargeldbezug von Fr. 150'093.00 und Kursdifferenzen in USD für den Kauf der Liegenschaft von der Aktionärin in der Höhe von Fr. 11'835.00).

6.1 Der Fiskus umschreibt in der Bussenverfügung vom 19. Mai 2021 (S. 21 ff.) wie auch im Einspracheentscheid vom 3. Januar 2023 (S. 1 ff.), die Beschuldigte habe geldwerte Leistungen, einen Bargeldbezug von Fr. 150'093.00 und Kursdifferenzen von Fr. 11'835.00 nicht deklariert. Die Einkommenssteuer sei aufgrund dieses Verhaltens unvollständig gewesen. Die Gesellschaft sei durch die Transaktionen entreichert und die Steuerpflichtige bereichert worden. Die Geldbeträge seien hoch und die Steuerbarkeit dieser Geldbeträge sei offensichtlich (S. 2 ff., S. 21 f.).

6.2 Die Einkommensbemessung nach dem persönlichen Aufwand des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 14 DBG bzw. Art. 6 StHG bildet einen Sonderfall. Natürliche Personen, die nicht das Schweizer Bürgerrecht haben, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, haben Anspruch auf eine sog. Aufwand- oder Pauschalsteuer. Die Steuer wird nach dem Aufwand der steuerpflichtigen Person und seiner Familie bemessen und muss mindestens dem Bruttobetrag von bestimmten Einkünften aus vorwiegend schweizerischen Quellen entsprechen. Die Steuerbemessung kann auch modifiziert erfolgen. Das Typische dieser Besteuerungsart liegt in der «vereinfachten Bemessungsgrundlage», womit die Aufwand- oder Pauschalbe-

steuerung Berührungspunkte mit einem Steuerabkommen aufweist (vgl. Bundesgerichtsurteil 2A.227/2006 vom 10. Oktober 2010 E. 3.2, Pra 96 Nr. 30), und sie diskriminiert zudem die Schweizer Bürgerinnen und Bürger, was verfassungsrechtlich problematisch ist. «Die Pauschalsteuer ist ein Privileg für in der Schweiz nicht erwerbstätige Personen» (zum Ganzen vgl. BLUMENSTEIN / LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. A., 2023, S. 330 ff. mit Hinweisen).

Die steuerpflichtige Person, die Anspruch auf die Besteuerung nach dem Aufwand erhebt, hat die hierfür vorgesehene besondere Steuererklärung und ein Wertschriftenverzeichnis einzureichen. Sie muss ferner nachweisen, dass sie die Voraussetzungen erfüllt. Die Praxis, sich vor Zuzug mit den Steuerbehörden – unter Darlegung der persönlichen und finanziellen Verhältnisse, vorzugsweise im Rahmen eines Rulings – zu verständigen, mag ein wichtiger Grund dafür sein, dass gerichtliche Auseinandersetzungen im Bereich der Besteuerung nach dem Aufwand Seltenheitswert haben (WEBER / LÜTHI / EICHENBERGER / ALTMANN / SALTER / FREI, Pauschalbesteuerungssysteme für Privatpersonen in Europa – Ein Vergleich, in StR 73/2018 S. 649 f.).

(Tax oder Steuer-) Rulings stellen Rechtsauskünfte der Steuerbehörden dar. Sie haben nach schweizerischem Recht keinen Verfügungscharakter, können die Behörden aber in ihrer rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts binden. Dies folgt aus dem Grundsatz von Treu und Glauben gemäss Art. 9 BV, der das Vertrauen der Rechtssuchenden in Auskünfte und Zusicherungen von Behörden schützt. Die Bindungswirkung der Auskunft entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (Bundesgerichtsurteil 9C_697/2022 vom 09. Juni 2023 E. ii.3.1).

6.3

6.3.1 Die Beschwerdeführerin hat im gleichen Jahr Fr. 150'093.05 von einem CS-Konto der B _____ SA bezogen. Dies ist in deren Bilanz als «Kauf Liegenschaft von Y _____» verbucht worden (Akten Vorinstanz S. 123). Der Schlussbericht einer Buchprüfung vom 1. und 2. Oktober 2019 der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei der B _____ SA enthält eine Aufstellung von geldwerten Leistungen. Der Barbezug der Aktionärin auf das CS-USD verbucht als «Kauf Liegenschaft» von Fr. 150'093.05 sei eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung (Akten Vorinstanz S. 60).

Der Schlussbericht erwähnt eine weitere Aufrechnung von Fr. 11'835.70 als «Währungsdifferenz verbucht als 'Kauf Liegenschaft' da Kaufpreis Chalet in USD bezogen durch Aktionärin» (Akten Vorinstanz S. 59).

6.3.2 Die gebüsste Person hat bereits in der Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 festgehalten «der Bargeldbezug von Fr. 150'093.00 kam daher, dass die SA in den vergangenen Jahren jeweils eine Dividende von Fr. 150'000.00 an die Aktionärin ausbezahlt hatte. Frau Y _____ war bei dieser betreffenden Buchung der Meinung, dass es sich dabei um diese Dividendenzahlung handelt. Somit lag hier ein klassisches Missverständnis zwischen ihr und ihrer Treuhänderin vor» (S. 34).

Die Gesellschaft habe in ihrer Jahresrechnung 2015 keine geldwerten Leistungen verbucht. Fr. 150'093.00 seien über das Immobilienkonto verbucht worden, hätten aber den Kauf von Mobiliar für die Liegenschaft betroffen. Es sei zwischen der Treuhänderin und der Steuerpflichtigen zu einem Missverständnis gekommen. Die Beschwerdeführerin sei davon ausgegangen, Dividenden seien verbucht worden und die Auftragnehmerin habe geglaubt, der Betrag betreffe das in der Liegenschaft mitveräusserte Inventar. Der Treuhänder habe trotz mehrmaligem Nachfragen keine Auskunft über das in der Liegenschaft mitveräusserte Inventar erhalten. Der Betrag sei deswegen im Konto Immobilien stehen geblieben statt ihn entweder als Dividende oder als Kontokorrentbezug zu verbuchen. Der Kaufpreis für die Liegenschaft sei unter anderem durch den Verkauf von Wertpapieren der Gesellschaft finanziert worden. Fr. 11'853 seien als Währungsdifferenz der Erfolgsrechnung belastet worden (Akten Vorinstanz S. 47).

6.3.3 Die der steuerpflichtigen Person vorgeworfenen Handlungen (Bargeldbezug und Kursdifferenzen) sind vorliegend nachvollziehbar. Die speziellen Verhaltenspflichten aufgrund des Rulings und die Konsequenzen aus deren angeblichen Verletzung sind jedoch weder in der Busse noch im Einspracheentscheid hinreichend detailliert wiedergegeben worden. Die Vorinstanz hat es unterlassen, aufzuzeigen, wie sich die Busse aufgrund dieser zwei Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen zusammensetzt, da für die gesamte Steuerperiode 2015 eine korrigierte Veranlagungsverfügung erstellt worden ist, ohne die einzelnen Verhalten/Folgen zu konkretisieren. Die Vorinstanz hat sich zudem weder zur Kalkulation der Busse noch zu deren Höhe geäußert, obwohl es von der Steuerpflichtigen in der Einsprache gerügt worden ist.

6.3.4 Die Beschwerdeführerin bestreitet in der Stellungnahme in Bezug auf den «Bargeldbezug» und die «Kursdifferenzen» das Vorliegen einer Steuerhinterziehung (S. 33). Sie bestreitet in der Einsprache vom 21. Juni 2021 ein vorsätzliches Verhalten (S. 10). «Die Einsprecherin hat den grössten Teil der hier behandelten geldwerten Leistungen bereits mit der Grundstückgewinnsteuer abgerechnet. Bei den übrigen Tatbeständen ist, wie vorstehend dargelegt wurde, ebenfalls von leichter Fahrlässigkeit auszugehen. Die Busse ist nicht aufgrund von 'Vorsatz' oder 'Eventualvorsatz' sondern aufgrund von

leichter Fahrlässigkeit neu festzulegen. Entsprechend wird beantragt, dass bei den zu büssenden Tatbeständen ein Faktor von maximal 0.5 angewandt wird» (S. 9). Auch die Argumentation in der Beschwerde vom 23. Januar 2023 weist darauf hin, dass die Steuerpflichtige den Vorwurf eines fahrlässigen Verhaltens akzeptiert (S. 157 f.).

6.3.5 Die Beschuldigte ist für die Steuerperiode 2015 vorab nach Aufwand besteuert worden. Sie hat das Einkommen anhand eines Rulings, das in den Akten fehlt, deklariert (Akten Vorinstanz S. 132). Es ist für das Kantonsgericht aufgrund der derzeitigen Aktenlage und der Ausführungen ungeklärt, ob und inwiefern die Steuerpflichtige das Ruling verletzt hat. Dies müsste sich jedoch aus dem Einspracheentscheid oder der Busse nachvollziehbarer ergeben.

Der Fiskus hat in der Busse (S. 21) und dem Einspracheentscheid vom 3. Januar 2023 (S. 2) in einer nahezu wortgleichen Begründung auf der Höhe der nichtdeklarierten Beträge verwiesen. «Die Steuerbarkeit dieser Geldbeiträge war für die betroffene Person offensichtlich». Es ist darauf hinzuweisen, dass der Bargeldbezug von Fr. 150'093.00 tatsächlich hoch ist, was für eine vorsätzliche Tatbegehung sprechen könnte. Dies trifft jedoch für die Kursdifferenzen weniger zu. Es obliegt der Steuerverwaltung, in der Anklageschrift für diese beiden Fälle zu präzisieren, inwiefern tatsächlich auf ein vorsätzliches Fehlverhalten geschlossen werden kann. Sie hat andernfalls eine fahrlässige Tatbegehung zu prüfen und die Busse entsprechend anzupassen. Die Kalkulation dieser zwei Vorhalte ist nachvollziehbar darzulegen.

7. Private Fahrzeugkosten in der Steuerperiode 2017

7.1 Es ist auch hier einleitend festzuhalten, dass die steuerpflichtige Person bereits in der Stellungnahme vom 30. Oktober 2020 eine Sanktion akzeptiert. Sie will sich jedoch fahrlässig verhalten haben (S. 33; vgl. den Antrag und die Erörterungen unter lit. c). Die Kosten für das Geschäftsfahrzeug seien, laut Beschwerde vom 23. Januar 2023 «in einem ersten Schritt geschäftsmässig begründet gewesen, da eine Tätigkeit im Immobilienbereich geplant gewesen sei. Letztere sei jedoch aus verschiedenen Gründen eingestellt worden, was beim Erstellen des Jahresabschlusses wegen eines «Kommunikationsproblems zwischen Frau Y _____ und dem Treuhänder» eine «Nichtdeklaration» ignoriert worden sei (S. 158). Es sei, laut Antrag, «höchstens auf leichte Fahrlässigkeit zu erkennen und dieser Umstand ist bei der Festlegung der Busse entsprechend zu berücksichtigen» (S. 157).

7.2 Der Fiskus hält in der Bussenverfügung wie auch im Einspracheentscheid fest, die Beschuldigte habe eine geldwerte Leistung d. h., die Übernahme von privaten Fahrzeugkosten des Sohnes in der Höhe von Fr. 19'400.00 nicht deklariert. Aufgrund ihres Verhaltens sei die Einkommenssteuer unvollständig gewesen. Durch die Transaktionen sei die von der betroffenen Person gehaltenen Gesellschaft entreichert und die Steuerpflichtige bereichert worden. Der Geldbetrag sei hoch und die Steuerbarkeit dieses Geldbetrages offensichtlich (S. 2 ff., S. 21 f.).

7.3

7.3.1 Der Sohn könnte als nahestehende Personen der Alleinaktionärin qualifiziert werden. Die an ihn geflossenen Zuwendungen dürften beliebigen Angestellten nicht gewährt worden sein. Es könnte diesfalls, sofern sie auf dem Nahestehendenverhältnis beruhen, von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden. Diesfalls wäre die reine Dreieckstheorie anwendbar, sofern sich die Beteiligung im Privatvermögen der natürlichen Person befindet. Die geldwerte Leistung flösse demnach für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft an die Inhaberschaft der Beteiligungsrechte, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) erfasst wird, und von da an die nahestehende Drittperson. Dort würde sie sich regelmässig als unentgeltliche Zuwendung darstellen (verdeckte Kapitaleinlage, Schenkung und dergleichen).

7.3.2 Ausführungen zur Dreieckstheorie sind jedoch weder in der Busse vom 19. Mai 2021 (S. 21 ff.) noch im Einspracheentscheid vom 3. Januar 2023 ausreichend vorhanden. Die Kenntnis der Dreieckstheorie, wonach die Steuerpflichtige die Leistung an die Drittperson für eine logische Sekunde bezieht, liegt für eine Laiin zumindest nicht auf der Hand. Das Kantonsgericht vermag ferner nicht zu ersehen, welche von der ESTV festgestellten geldwerten Leistungen des Geschäftsjahrs 2017 in der Veranlagungsverfügung vom 8. Oktober 2020 angepasst worden sind oder ob lediglich die Übernahme der privaten Fahrzeugkosten des Sohnes berichtigt worden ist. Es ist insofern auch für die Steuerperiode 2017 unklar, wie sich die Busse für den konkret vorgeworfenen Sachverhalt (die Übernahme von privaten Fahrzeugkosten des Sohnes in der Höhe von Fr. 19'400.00) zusammensetzt. Die Vorinstanz hat diesbezüglich trotz Rüge der Beschuldigten im Einspracheentscheid keine Stellung bezogen.

7.3.3 Die Bussenverfügung erfüllt die Anforderungen an den Inhalt einer Anklageschrift gemäss Art. 325 Abs. 1 lit. g StPO nicht und verletzt mithin den Anklagegrundsatz gemäss Art. 8 StPO, zumal die Gebüsste in der Einsprache die entsprechende Problematik

ausdrücklich beanstandet hat. Die Akten sind folglich an den Fiskus zurückzuschicken, welcher die Anklage und das Dossier gemäss obigen Ausführungen zu ergänzen hat.

8. Aufgrund des Dargelegten ist die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hat vorab zu prüfen, ob beim Grundstückverkauf *in Bezug auf die Beschwerdeführerin* und in Bezug auf das Steuerjahr die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung vorliegen. Der Fiskus hat ferner, auch unter Beachtung der Pauschalbesteuerung und des Rulings, den *von der Gebüssten* hinterzogenen Betrag zu kalkulieren und dabei zu erklären, warum die von der Steuerpflichtigen bezahlte Grundstückgewinnsteuer unbeachtlich ist. Die Vorinstanz hat schliesslich zu kontrollieren und zu begründen, inwiefern die Steuerpflichtige *in Bezug auf ihre eigene Steuerpflicht* vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hätte, zumal sie den «Gewinn» nicht als Leistung der Gesellschaft, sondern als Grundstückgewinn deklariert hat.

Der Fiskus hat ferner, sofern er dies für gerechtfertigt befindet, zu prüfen, inwiefern er gegen die Steuerpflichtige wegen Teilnahmehandlungen in Bezug auf Steuerkürzungen durch die Gesellschaft ein Verfahren eröffnet. Die örtliche Zuständigkeit ist diesfalls ebenso zu prüfen, zumal die Gesellschaft ihren Sitz nicht im Wallis hat.

Es kann freilich davon ausgehen, dass in Bezug auf die «anderen geldwerten Leistungen» (vgl. E. 5.2 und 5.3) zumindest eine fahrlässige Tatbegehung vorliegt. Die Vorinstanz hat jedoch entweder nachzuweisen, warum die Steuerpflichtige die drei einzelnen Tatvorwürfe vorsätzlich begangen hat oder die Busse gestützt auf eine fahrlässige Tatbegehung zu bemessen.

Die Busse ist schliesslich aufgrund der objektiven und subjektiven Tatschwere sowie der Täterkomponente zu kalkulieren.

9. Es ist hiernach noch über die Kosten und die Parteientschädigung zu befinden.

9.1 Das Kantonsgericht hat auch im Bereich der Kosten das VVRG und das Gesetz betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) zu beachten (Art. 8 AGDBG und Art. 208 i.V.m. Art. 150 StG).

9.2 Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können sie ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 89 Abs. 2 VVRG). Den Behörden des Bundes, des Kantons und der Ge-

meinden, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis und ohne dass es sich um ihr Vermögensinteresse handelt, als Parteien oder Vorinstanzen in einem Verfahren auftreten, werden in der Regel keine Kosten auferlegt (Art. 89 Abs. 4 VVRG). Vorliegend bestehen keine Gründe, von dieser Regel abzuweichen, weshalb keine Gerichtskosten erhoben werden. Der von der Beschuldigten geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.00 wird ihr zurückerstattet.

9.3 Das Kantonsgericht hat den Anspruch einer beschuldigten Person, auf Parteientschädigung oder Genugtuung von Amtes wegen zu prüfen (Art. 91 VVRG). Wird die beschuldigte Person ganz oder teilweise freigesprochen oder wird das Verfahren gegen sie eingestellt, so hat sie Anspruch auf Entschädigung ihrer Aufwendungen für die angemessene Ausübung ihrer Verfahrensrechte. Die Berufungskläger als obsiegende Partei haben grundsätzlich Anspruch auf eine Parteientschädigung. Eine anwaltlich vertretene Partei hat gemäss Art. 39 GTar Anspruch auf eine Entschädigung von Fr. 1'100.00 bis Fr. 11'000.00 plus Auslagen für das Berufungs- und Revisionsverfahren vor dem Kantonsgericht. Die Natur und Bedeutung des Falls, die Schwierigkeit, der Umfang, die vom Rechtsbeistand nützlich aufgewandte Zeit und die finanzielle Situation der Partei sind bei der Bemessung zu beachten (Art. 27 Abs. 1 GTar). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat eine 14 Seiten umfassende Beschwerde eingereicht mit 38 Beilagen bzw. fast 160 Seiten. Weiter hat sie ein zweiseitiges Schreiben deponiert. Sie hat Mitteilungen der Kantonalen Steuerverwaltung und des Gerichts zur Kenntnis nehmen müssen. Unter Beachtung obiger Kriterien gemäss Art. 27 GTar und des Kostenrahmens erscheint es gerechtfertigt, der Beschuldigten zulasten der Kantonalen Steuerverwaltung eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.00 (inkl. Auslagen) zuzusprechen.

Demnach erkennt das Kantonsgericht

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.00 wird Y _____ zurückerstattet.
3. Der Staat Wallis hat Y _____ für das kantonsgerichtliche Beschwerdeverfahren mit Fr. 2'500.00 zu entschädigen.
4. Das Urteil wird Y _____, dem Departement für Finanzen und Energie, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Einwohnergemeinde A _____ schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 22. Juli 2025