

F3 24 5

**URTEIL VOM 26. NOVEMBER 2024**

**Kantonsgericht Wallis  
Steuerrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident, Frédéric Fellay, Kantonsrichter, Nicole Inniger Steiner, Beisitzerin, sowie Nicole Montani, Gerichtsschreiberin,

**in Sachen**

**X** \_\_\_\_\_, Beschwerdeführerin, vertreten durch **Y** \_\_\_\_\_,

**gegen**

**DEPARTEMENT FÜR FINANZEN UND ENERGIE**, Vorinstanz,

(versuchte Steuerhinterziehung)

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 16. September 2022.

## Sachverhalt

**A.** Die Kantonale Steuerverwaltung sprach am 7. September 2022 gegen X \_\_\_\_\_ eine Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung aus. Die Sanktion wurde auf 66% der versucht hinterzogenen Steuer festgesetzt: Fr. 400.00 für die Kantonssteuer, Fr. 600.00 für die Gemeindesteuer und Fr. 100.00 für die Bundessteuer (Akten Vorinstanz S. 7). Die Steuerpflichtige opponierte dagegen am 8. September 2022 per Mail (Akten Vorinstanz S. 6).

**B.** Das Departement für Finanzen und Energie wies die Einsprache am 16. September 2022 ab (S. 12 f.).

Die Steuerpflichtige konnte die eingeschriebene Sendung wegen eines Auslandsaufenthaltes nicht entgegennehmen. Sie erkundigte sich am 4. Oktober 2022 per E-Mail bei der Vorinstanz über den Stand der Dinge, erhielt jedoch keine Antwort (S. 8 und 14). Die Beschuldigte erhielt am 8. November 2022 von der Gemeinde A \_\_\_\_\_ sowie einen Tag später von der Kantonalen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung die jeweiligen Rechnungen zur Busse und eine Kopie des Einspracheentscheids (Akten Vorinstanz S. 2 f.).

Die Steuerpflichtige teilte der Kantonale Steuerverwaltung per E-Mail vom 9. November 2022 mit, dass sie sich vom 15. September bis 3. Oktober 2022 im Ausland aufhielt und daher den eingeschriebenen Einspracheentscheid vom 16. September 2022 nicht entgegennehmen konnte (Akten Vorinstanz S. 2 f.).

Die Steuerpflichtige erhielt vom Fiskus am 5. Dezember 2022 per A-Post eine Kopie des Einspracheentscheides mit einer 30-tägigen Rechtsmittelfrist (S. 20).

**C.** Die Beschuldigte (nachfolgend Beschwerdeführerin) deponierte am 23. Dezember 2022 ein Rechtsmittel bei der Kantonalen Steuerrekurskommission, in welchem sie auf eine Neuurteilung und Aufhebung der Bussen schloss (S. 3 f.).

Der Fiskus bezog am 12. April 2023 Stellung und reichte die Akten ein (S. 29).

Das Kantonsgericht teilte der Beschuldigten am 11. Januar 2024 die Übernahme des Verfahrens mit und verlangte am 26. September 2024 noch zusätzliche Informationen ein (S. 32 f.). Der Fiskus reichte diese am 1. Oktober 2024 ein (S. 35).

## 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. 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 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11] 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. Der Fiskus hat der Steuerpflichtigen am 5. Dezember 2022 nochmals den Einspracheentscheid zukommen lassen und eine 30-tägige Rechtsmittelfrist gewährt. Die Beschuldigte hat daraufhin rechtzeitig gegen den Einspracheentscheid Beschwerde angemeldet. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde wäre deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

**1.4** Die Steuerpflichtige hat am 8. September 2022 per E-Mail eingesprochen (Akten Vorinstanz S. 6). Der Fiskus hat dieses formell unkorrekte Vorgehen akzeptiert und keine Nachbesserung verlangt. Er hat den Einspracheentscheid am 16. September 2022 per eingeschriebenen Brief übermittelt (S. 18), wobei die gebüsste Person das Schreiben aufgrund einer ferienbedingten Abwesenheit nicht in Empfang genommen hat. Die Beschwerdeführerin hat sich am 4. Oktober 2022, also noch während der Einsprachefrist, nach dem Stand der Dinge orientiert, was vom Fiskus jedoch unbeantwortet blieb (S. 8 und 14). Der Beschwerdeführerin kann für die verspätet eingereichte Beschwerde bis zu diesem Zeitpunkt kein Vorwurf gemacht werden.

Die Steuerpflichtige hat jedoch am 8. November 2022 mit den Rechnungen die Kopie eines Einspracheentscheids erhalten. Sie hätte ab diesem Moment reagieren müssen

und hat dies nicht gemacht. Der Fiskus hat der Beschwerdeführerin am 5. Dezember 2022 per A-Post eine weitere Kopie des Einspracheentscheides mit einer 30-tägigen Rechtsmittelfrist übermittelt. Auf Nachfrage der Steuerrekurskommission vom 17. Februar 2023 führte der Fiskus am 12. April 2023 aus, dass sie aus «Kulanzgründen» der Steuerpflichtigen eine Kopie des Einspracheentscheides zukommen liess, die sie innerhalb von 30 Tagen anfechten könne. (S. 26, 29). Es ist nicht erkennbar, inwiefern der Fiskus es als zulässig erachtet hat, der Steuerpflichtigen «aus Kulanzgründen» eine erneute Frist zu einer allfälligen Beschwerde zu erteilen, obschon die Steuerpflichtige seit dem 8. November 2023 Kenntnis des Einspracheentscheides gehabt hat (Akten Vorinstanz S. 2 f.). Die Beschwerde vom 23. Dezember 2022 erscheint zu spät deponiert und es müsste darauf nicht eingetreten werden. Das Rechtsmittel wäre jedoch ohnehin, wie nachfolgend ersichtlich, abzuweisen, wenn darauf eingetreten würde.

## **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<sup>bis</sup> VVRG), überprüft werden.

**2.2** Der Beschuldigten wurde am 26. September 2024 mitgeteilt, dass das Kantonsgericht ohne ihre ausdrückliche, anderslautende Erklärung innert der ihr eingeräumten Frist davon ausgehe, sie verzichte auf eine mündliche Beschwerdeverhandlung (S. 33). Die Beschwerdeführerin hat anschliessend konkludent auf eine mündliche Schlussverhandlung verzichtet.

**2.3** Das Kantonsgericht hat die von der Beschwerdeführerin eingereichten Dokumente zu den Akten genommen. Die kantonale Steuerverwaltung hat ihre Akten am 12. April 2023 eingereicht. Das vorhandene Dossier enthält die entscheiderelevanten Sachverhaltselemente. Die vorliegenden Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Das Kantonsgericht verzichtet deshalb auf zusätzliche Beweisabnahmen.

## **3.**

**3.1** Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach diesem Gesetz dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten

gemeinsam aus. Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt (Art. 40 Abs. 1 und 3 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] i.V.m. Art. 113 DBG). Aus der Ordnung von Art. 40 StHG folgt, dass die Eheleute zwar gemeinsam handeln können, jedoch die Gültigkeit der Verfahrenshandlungen nicht vom gemeinsamen Handeln der Ehegatten abhängt. Jeder Gatte ist berechtigt, die Verfahrensrechte selbständig auszuüben. Es kommt auch nicht darauf an, welcher Gatte die Rechte ausübt (ZWEIFEL / HUNZIKER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., 2022, N. 9 zu Art. 40 StHG). Setzt ein Ehegatte ein Verfahrensrecht durch oder erfüllt er eine Verfahrenspflicht, hat dies aufgrund der vermuteten Vertretung auch Wirkung für den anderen Gatten (Bundesgerichtsurteil 2C\_141/2019 vom 9. Mai 2019 E. 3). Der Ehegatte kann demnach auch für seine Gattin rechtsgültig handeln oder umgekehrt.

**3.2** Die Steuerpflichtige wohnt in St. Léonard und hat vom 1. Juni 2020 bis zum 30. September 2020 zu 80% als Tierärztin für den Kanton Freiburg gearbeitet. Sie hat ihr Einkommen von Fr. 25'862.00 in der Steuererklärung nicht angegeben (S.12 ff.). Die kantonale Steuerverwaltung hat daraufhin ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eröffnet und am 7. September 2022 die Schuldsprüche und Bussen erlassen.

#### **4.**

**4.1** Die Beschwerdeführerin verlangt eine Neuurteilung und Aufhebung der ausgesprochenen Strafe. Eine Sanktion für «Nichtwissen» zu erhalten sei ebenso unangebracht, wie einen Entscheid nur auf Vermutung zu fällen.

**4.1.1** Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG; Art. 131 StG). Die steuerpflichtige Person muss ihrerseits alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 134 StG). Sie muss namentlich die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht bei der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 132 ff. StG). Sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (Bundesgerichtsurteil 2C\_800/2016 vom 14. Februar 2017 E. 2.3). Die Steuerverwaltung hat die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 137 Abs. 1 StG). Sie darf sich dabei grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig

und vollständig ausgefüllt wurde. Der Fiskus ist ohne besonderen Anlass (wie offensichtliche Ungereimtheiten oder Fehler) nicht gehalten, ergänzende Abklärungen wie Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen oder Nachforschungen im Steuereossier der betroffenen Person anzustellen (Bundesgerichtsurteil 2C\_1018/2015 und 2C\_1019/2015 vom 2. November 2017 E. 6.1; ZWEIFEL / CASANOVA / BEUSCH / HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., 2018, S. 241 f.).

Das direktsteuerliche Hinterziehungsverfahren stellt anders als beim 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 (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).

**4.1.2** Der Tatbestand der Steuerhinterziehung knüpft an die Veranlagung an, indem eine vollendete Steuerhinterziehung in objektiver Hinsicht eine unvollständig gebliebene rechtskräftige Veranlagung voraussetzt (Steuerverkürzung; vgl. Art. 175 Abs. 1 DBG). Die versuchte Steuerhinterziehung zeichnet sich durch Ausbleiben des Taterfolgs einer unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung aus (vgl. Art. 176 Abs. 1 DBG). Die Frage, ob eine Veranlagung entsprechend der von der steuerpflichtigen Person abgegebenen Steuererklärung vollständig wäre, ist mithin sowohl bei der versuchten wie auch bei der vollendeten Steuerhinterziehung von Bedeutung (Bundesgerichtsurteil 2C\_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 2.5).

**4.1.3** Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt ein «Bewirken» der Steuerverkürzung durch die steuerpflichtige Person voraus. Dies erfordert einen Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten der steuerpflichtigen Person und der Steuerverkürzung (Bundesgerichtsurteile 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 3.1; 2C\_1018/2015 und 2C\_1019/2015 vom 2. November 2017 E. 9.2 mit Hinweisen). Es muss zwischen der Handlungsweise des Steuerpflichtigen und dem erwünschten Deliktserfolg eine hypothetische Kausalität in dem Sinne bestehen, dass jenes für dieses adäquat kausal gewesen wäre, wenn der Deliktserfolg eingetreten wäre (Bundesgerichtsurteil 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.2 mit Hinweisen).

Eine Unterbrechung des adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen Pflichtverletzung und Steuerverkürzung wird nicht leichthin angenommen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Deklarationspflicht verletzt. Erstere wird namentlich nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen unklaren oder unvollständigen Sachverhalt trotz Rechtserheblichkeit nicht weiter abklärt, obwohl sie die Verletzung der Deklarationspflicht durch zusätzliche Abklärungen hätte erkennen können (Bundesgerichtsurteile 2C\_553/2018 vom 17. Juni 2019 E. 5.3.2; 2A.351/2002 vom 5. November 2002 E. 4.3). Das gilt selbst dann, wenn die Veranlagungsbehörde ihre Untersuchungspflicht verletzt hat und dadurch das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, als Voraussetzung für die Erhebung der Nachsteuer, zu verneinen ist (Urteil des Verwaltungsgerichts Bern 100 2021 68 vom 3. April 2023 E. 5.1 ff.; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015 N. 16 zu Art. 175 DBG).

**4.1.4** Nicht jede im Veranlagungsverfahren seitens der Behörden zulasten der steuerpflichtigen Person vorgenommene Aufrechnung führt zwingend zu einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung. Die Sanktion setzt zusätzlich das Erfüllen von subjektivem Tatbestand und das Fehlen von Rechtfertigungs- und Schuldausschlussgründen voraus (Bundesgerichtsurteil 2C\_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 2.5). Der Versuch der Steuerhinterziehung ist nur bei einer vorsätzlichen Tatbegehung strafbar. Der Begriff des Vorsatzes nach Steuergesetzen entspricht dabei jenem von Art. 12 Abs. 2 StGB, findet letztere Vorschrift doch nach Art. 104 und Art. 333 Abs. 1 StGB grundsätzlich auch für Übertretungen des Nebenstrafrechts Anwendung. Wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt, handelt demnach vorsätzlich. Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 175 N 50). Ein ausreichender Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Beschuldigte die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (sog. Eventualvorsatz Bundesgerichtsurteil 2C\_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 4.1). Es ergibt sich damit eine natürliche Vermutung, ein Indiz, die bzw. das widerlegbar ist (HOWALD, Der Schweizer Treuhänder, Steuerstrafrecht – versuchte Steuerhinterziehung Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, 2007, ST 3/07 S. 197). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst gewesen ist. Es muss angenommen werden, dass der Steuerpflichtige auch mit Willen gehandelt hat, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz), sobald dieses Wissen nachgewiesen ist. Eine solche 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 (Bundesgerichtsurteile 2C\_242/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 3.2; 2C\_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3). Wer leichtfertig darauf vertraut, eine unzulässig unterbliebene oder unvollständige Steuerdeklaration werde von der zuständigen Behörde nicht entdeckt oder aber im Entdeckungsfall nicht als Steuerhinterziehung gewertet, handelt mit Vorsatz (HOWALD, a.a.O., ST 3/07 S. 199).

Bei der Frage, ob eine versuchte Steuerhinterziehung vorsätzlich oder fahrlässig begangen wurde, spielt die Höhe der fraglichen Beträge eine nicht zu vernachlässigende Rolle, da das Fehlen einer Summe auf der Steuererklärung umso schwieriger zu übersehen ist, je höher diese ist (Urteil des Bundesgerichts 2C\_898/2011 vom 28. März 2012 E. 2.2). In Abgrenzung zum Vorsatz gilt Fahrlässigkeit dagegen als pflichtwidriges Verhalten, das nicht mit Wissen und Wollen auch im Hinblick auf die Folgen des Handelns verübt wird. Die Bejahung der Fahrlässigkeit setzt damit die Verneinung des Vorsatzes voraus (HOWALD, a.a.O., ST 3/07 S. 197). Der Vorsatz wurde bei Nichtdeklaration eines Nebenerwerbseinkommens im Umfang von einem Viertel bis zu einem Drittel des Haupterwerbseinkommens bejaht (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a.a.O., Art. 175 N 51 mit Hinweis). Ebenso wurde Vorsatz bejaht in einem Fall, bei dem Einkünfte von über Fr. 20'000.00 nicht deklariert wurden (Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 1970, publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA) 39, S. 258 ff.).

**4.1.5** Handelt der Täter in einer irrigen Vorstellung über den Sachverhalt, so beurteilt das Gericht die Tat zu Gunsten des Täters nach dem Sachverhalt, den sich der Täter vorgestellt hat (Art. 13 Abs. 1 StGB). Einem Sachverhaltsirrtum unterliegt demnach, wer von einem Merkmal eines Straftatbestands keine oder eine falsche Vorstellung hat. In diesem Fall fehlt dem Irrenden der Vorsatz zur Erfüllung der fraglichen Strafnorm (BGE 129 IV 238 E. 3.1). Dagegen liegt ein Verbotsirrtum vor, wenn der Täter bei Begehung der Tat nicht weiss und nicht wissen kann, dass er sich rechtswidrig verhält (Art. 21 StGB). Die Abgrenzung zwischen Sachverhalts- und Verbotsirrtum hängt nicht davon ab, ob die unzutreffende Vorstellung eine Rechtsfrage oder ausserrechtliche Tatsachen betrifft. Vielmehr gilt nicht nur der Irrtum über beschreibende (deskriptive) Merkmale, sondern auch die falsche Vorstellung über Tatbestandsmerkmale rechtlicher (normativer) Natur als Sachverhalts- und nicht als Verbotsirrtum. Hat sich der Täter über Lebensvorgänge oder Umstände geirrt, welche einem objektiven gesetzlichen Tatbestandsmerkmal entsprechen, wie beispielsweise über die Fremdheit der Sache, die er wegnimmt, so befand er sich in einer irrigen Vorstellung über den rechtserheblichen Sachverhalt (BGE 129 IV 238 E. 3.2 mit Hinweisen). Versteht der Täter hingegen in laienhafter Anschauung die soziale Bedeutung des von ihm verwirklichten Sachverhalts, so handelt

er mit Vorsatz, auch wenn er über die genaue rechtliche Qualifikation irrt, was als rechtlich unbeachtlicher Subsumtionsirrtum anzusehen ist (BGE 129 IV 238 E. 3.2.2 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil 6B\_804/2018 vom 4. Dezember 2018 E. 3.1.1.).

Wer bei der Begehung der Tat nicht weiss und nicht wissen kann, dass er sich rechtswidrig verhält, handelt nicht schuldhaft. War der Irrtum vermeidbar, so mildert das Gericht die Strafe (Art. 21 StGB). Im Falle des Rechtsirrtums handelt der Täter in Kenntnis aller Tatumstände, d.h. vorsätzlich, er hält aber sein Tun versehentlich für erlaubt. Der Irrtum bezieht sich auf die Rechtswidrigkeit der konkreten Tat (BGE 129 IV 238 E. 3.1 mit Hinweisen). Für das Bewusstsein um die Rechtswidrigkeit genügt es, wenn der Täter den Tatbestand so versteht, wie es der landläufigen Anschauung eines Laien entspricht (sog. Parallelwertung in der Laiensphäre; vgl. BGE 129 IV 238 E. 3.2.2 mit Hinweisen). Was der Täter weiss, will und in Kauf nimmt, betrifft sogenannte innere Tatsachen und ist damit Tatfrage (BGE 133 IV 9 E. 4.1; 129 IV 238 E. 3.1; je mit Hinweisen). Keine Tat-, sondern Rechtsfrage ist hingegen, ob die kantonale Instanz auf der Grundlage der verbindlich festgestellten subjektiven Vorstellungen des Täters zu Recht einen Rechtsirrtum bejaht oder verneint (Bundesgerichtsurteil 6B\_12/2010 vom 17. Juni 2010 E. 6.3 f.).

Ein Verbotsirrtum gilt regelmässig als vermeidbar, wenn die beschuldigte Person selbst an der Rechtmässigkeit ihres Handelns gezweifelt hat oder hätte zweifeln müssen oder wenn sie weiss, dass eine rechtliche Regelung besteht, sie sich aber über deren Inhalt und Reichweite nicht genügend informiert (BGE 129 IV 6 E. 4.1; 120 IV 208 E. 5b je mit Hinweisen). Diese Regelung beruht auf dem Gedanken, dass sich der Rechtsunterworfenen um die Kenntnis der Rechtslage zu bemühen hat und deren Unkenntnis nur in besonderen Fällen vor Strafe schützt (BGE 129 IV 238 E. 3.1 mit Hinweisen).

## **4.2**

**4.2.1** In den Akten befinden sich die Steuererklärung sowie die eingereichten Belege (Akten Vorinstanz S. 12 ff.). Der ebenso enthaltene Lohnausweis der Steuerpflichtigen (Akten Vorinstanz S. 39 [laut Inhaltsverzeichnis (vgl. Sichtmappe auf der ersten Seite des Dossiers der Vorinstanz) fällt dieser Beleg unter «pièces justificatives»]) ist gemäss Mitteilung des Fiskus vom 1. Oktober 2024 von der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg zugesandt worden (S. 39 und S. 34), d.h. er war nicht Bestandteil der Steuererklärung. Die Steuerpflichtigen haben das Einkommen von Fr. 25'862.00 nicht in der Steuererklärung deklariert (Akten Vorinstanz S. 16 Rückseite). Der Fiskus hat daraufhin den fehlenden Betrag zum Einkommen addiert und die Steuerveranlagung erlassen. Die Kantonale Steuerverwaltung hat am 14. Juni 2022 ein Verfahren eröffnet (Akten Vorinstanz S. 10) und am 7. September 2022 die Steuerbussen wie folgt erlassen:

Fr. 400.00 für die Kantonssteuer, Fr. 600.00 für die Gemeindesteuer und Fr. 100.00 für die Bundessteuer (Akten Vorinstanz S. 7). Die Beschuldigte hat das rechnerische Vorgehen nicht in Frage gestellt.

**4.2.2** Der Ehegatte der Steuerpflichtigen begründet die Nichtdeklaration des Einkommens wie folgt (S. 3): «Die Anstellung beim Kanton Freiburg war ihre erste, die sie in der Schweiz ausübte. Sie hat durch Heirat das Permis B erlangt und sämtliche Personen mit Permis B unterliegen der Quellensteuer. Dies war jedenfalls meine feste Überzeugung, bis ich die Nachricht von der Eröffnung eines Strafverfahrens gegen mich erfuhr. Ich habe den Fall mit der auf der Steuererklärung erwähnten Kontaktperson besprochen, die dementsprechend die notwendigen Korrekturen vorgenommen hat, auch was die Abzüge betrifft». Ferner argumentiert die Beschwerdeführerin (S. 2): «Zusammenfassend lehne ich jede Absicht zur Steuerhinterziehung aus dem vorgenannten Grund kategorisch ab. Ein Verfahren mit Strafe für «Nichtwissen» vom Staat zu erhalten ist ebenso unangebracht wie einen Entscheid nur auf Vermutung zu fällen».

Die Ehegatten haben Einkommen von Fr. 75'781.00 angegeben und Fr. 25'862.00 nicht deklariert. Das Ehepaar hat folglich  $\frac{1}{4}$  ihres Gesamteinkommens in der Steuererklärung verschwiegen, was einen erheblichen Betrag darstellt. Die bewusste Nichtdeklaration steht nicht in Frage, die Beschwerdeführerin will sich aber geirrt haben.

**4.2.2.1** Die Beschuldigte will allgemein angenommen haben, dass Personen mit einer Aufenthaltsbewilligung B der Quellensteuer unterliegen. Allerdings hat sie weder im Einsprache- noch Beschwerdeverfahren erwähnt, dass sie geglaubt habe, die Quellensteuer bereits bezahlt zu haben. Sie hat z.B. keine Dokumente (Arbeitsvertrag/Lohnbescheinigungen) hinterlegt, aus welchen ein Quellensteuerabzug ersichtlich wäre.

**4.2.2.2** Die Steuerpflichtige führt eine «Generalklausel» an, die besage, dass alle Personen mit Aufenthaltsbewilligung B der Quellensteuer unterliegen. Eine derartige «Generalklausel» existiert nicht, im Gegenteil: Gemäss Art. 83 Abs. 2 DBG i.V.m. 108 Abs. 2 StG unterliegen Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, nicht der Quellensteuer, wenn einer der Ehegatten das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt. Da der Ehegatte der Beschuldigten Schweizer Bürger ist, unterliegt die Beschuldigte nicht der Quellensteuer.

**4.2.2.3** Die Steuerpflichtige erklärt, dass es ihre erste Anstellung in der Schweiz gewesen sei. Sie ist demzufolge bis anhin nicht quellenbesteuert gewesen ist. Sie kann folglich nicht argumentieren, sie hätte sich aufgrund bisheriger Erfahrungen geirrt.

**4.2.2.4** Die Steuererklärung ist an beide Ehegatten adressiert worden und betrifft folglich beide Individuen. Die Steuerpflichtige hat demnach in der Steuererklärung auch diverse Abzüge geltend gemacht, wie z.B. Zahnarzt (Akten Vorinstanz S. 17) oder auch die Krankenkassenprämien (Akten Vorinstanz S. 37) und sich somit durchaus selbst «mitbetroffen» gefühlt. Die Steuerpflichtige hat (zu Recht) die Abzüge deklariert, jedoch hätte sie konsequenterweise auch ihr Einkommen angeben müssen.

Die Steuererklärung 2020 enthält auf der ersten Seite bei der «Contribuable 2» «Profession exercée»: «Master en sécurité alimentaire (étudiante sans emploi)» (Akten Vorinstanz S. 12; *kursive Ergänzung durch das Gericht*). Die Steuererklärung enthält mithin sehr wohl eine eindeutige Falschangabe, nämlich, dass die Ehegattin Studentin und nicht erwerbstätig gewesen sei.

**4.2.2.5** Gemäss Art. 162 Abs. 1 Bst. d und Abs. 2 Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF/FR 631.1) sind die Arbeitgeber verpflichtet, eine Bescheinigung über die ihren Angestellten ausgerichteten Leistungen auszustellen. Die Arbeitgeber müssen je ein Exemplar ihren Angestellten und der Kantonalen Steuerverwaltung zustellen. Aufgrund dieser gesetzlichen Pflicht, ist davon auszugehen, dass der Kanton Freiburg als Arbeitgeber auch der Beschuldigten den Lohnausweis zugestellt hat und die Steuerpflichtige diesen erhalten hat. Der Lohnausweis der Steuerpflichtigen zeigt, dass bei der Ziffer 12 «Quellensteuerabzug» kein Betrag eingetragen worden ist und somit diesbezüglich auch kein Abzug erfolgt ist (Akten Vorinstanz S. 39). Zudem ist im Lohnausweis bei der Ziffer 11 «Nettolohn / Rente» vermerkt: «in der Steuererklärung zu übertragen». Dies ist ein weiterer Grund, warum sich die Beschwerdeführerin nicht geirrt haben kann.

**4.2.2.6** Die beiden Steuerpflichtigen dürften bei der vorliegenden Einkommenshöhe (1/4 des Gesamteinkommens) sowie bei diesem ersten Verdienst in der Schweiz durchaus mit Interesse zur Kenntnis genommen haben, was die Ehegattin tatsächlich netto ausbezahlt erhält. Es wird aber gerade nicht behauptet, der Steuerpflichtige habe einen Quellensteuerabzug festgestellt, der ihr Nettoeinkommen belastet. Dies, wie erwähnt, zu Recht, zumal keinerlei Unterlagen oder Beweismittel in diese Richtung hindeuten. Eine selbst betroffene Akademikerin ist im Stande zu verstehen, ob von ihrem Einkommen Quellensteuern abgezogen worden sind oder nicht.

**4.2.2.7** Es wäre unglaublich, wenn die Steuerpflichtige behauptet, sie habe einen tatsächlich erfolgten Quellensteuerabzug festgestellt und deswegen das Einkommen nicht deklariert. Daher liegt in diesem Fall keinesfalls ein Sachverhaltsirrtum vor.

**4.2.2.8** Es bleibt zu prüfen, ob eine falsche juristische Beurteilung, also ein Rechtsirrtum besteht: Die Beschuldigte will das Einkommen vorsätzlich nicht angegeben haben, weil sie angenommen hat, dass sie der Quellensteuer unterliegt. Auch derlei erscheint jedoch unglaubwürdig, darf doch von einer Akademikerin erwartet werden, dass sie eine solche (für sie) grundlegende Frage genauer prüft. Ein einfacher Blick auf den aktenkundigen Lohnausweis, ein Anruf bei der Steuerverwaltung oder eine Anfrage beim Arbeitgeber hätte diesbezüglich genügt.

**4.2.2.9** Der Argumentation der Beschuldigten, dass sie sich in Bezug auf die Pflicht, ihr Einkommen zu deklarieren, geirrt habe, kann nicht gefolgt werden.

**4.3** Die Vorinstanz hat die Steuerpflichtige zu Recht der versuchten Steuerhinterziehung schuldig gesprochen.

**5.** Die Regelbusse beträgt zwei Drittel der pönalen Sanktion, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 176 Abs. 2 DBG und Art. 204 Abs. 3 StG). Sie beläuft sich bei einer vollendeten Steuerhinterziehung regelmässig auf 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 und Art. 203 Abs. 2 StG; Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden, A 23 22 vom 19. September 2023 E. ii.6.1).

Der Fiskus hat die Busse auf 66%, also auf zwei Drittel des hinterzogenen Betrags festgesetzt. Das Kantonsgericht hat mithin zu prüfen, ob dies verschuldensangemessen ist.

Der Ehegatte hat ein Nettoeinkommen von Fr. 75'781.00 in der Steuererklärung deklariert, demgegenüber ist das Nettoeinkommen der Beschuldigten von Fr. 25'861.85 nicht deklariert worden. Das verschwiegene Einkommen hat eine gewisse Höhe erreicht. Das objektive Tatverschulden ist insgesamt gesehen mittel, was den Mittelwert der Regelbusse rechtfertigt. Das zumindest eventualvorsätzliche Verhalten führt zu keiner Herabsetzung des Gesamtverschuldens. Die Beschuldigte hat während des Verfahrens aktiv mitgewirkt. Die Beweislast ist jedoch bereits frühzeitig erdrückend gewesen, weshalb dies nicht als strafmindernde Reue beurteilt werden kann.

Weiter bringt die Beschwerdeführerin keine Tatsachen vor, die eine Strafminderung unter das Regelstrafmass begründen könnten. Solche sind denn auch nicht ersichtlich. Das Kantonsgericht hat demzufolge den Entscheid der Vorinstanz zu bestätigen, soweit es auf das Rechtsmittel eintritt.

6. 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).

6.1 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). Es bestehen vorliegend keine Gründe, von der Grundregel abzuweichen, weshalb die Beschwerdeführerin die Gerichtsgebühr bezahlen muss. Gemäss Art. 3 GTar setzen sich die Kosten aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der Steuerrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.00 und Fr. 5'000.00 (Art. 25 GTar). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1'500.00 festgesetzt. Sie wird mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.00 verrechnet, so dass noch Fr. 1'000.00 offenbleiben.

6.2 Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario). Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 91 Abs. 3 VVRG). Es besteht vorliegend kein Grund, von dieser Regel abzuweichen.

### **Demnach erkennt das Kantonsgericht**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit überhaupt darauf eingetreten werden kann.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.00 werden X \_\_\_\_\_ auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.00 verrechnet, der Restbetrag (Fr. 1'000.00) wird der Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. Das Urteil wird X \_\_\_\_\_, dem Departement für Finanzen und Energie, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Einwohnergemeinde St. Léonard schriftlich mitgeteilt