

ST 25 2

**Entscheid vom 27. Oktober 2025
Steuerabteilung**

Besetzung

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,
Verwaltungsrichter Christian Waser,
Gerichtsschreiber Silvan Zwysig.

Verfahrensbeteiligte

A. __Ltd,

als Abtretungsgläubigerin der Konkursmasse der __AG in Li-
quidation (gelöscht),

vertreten durch lic. iur. Dominik Hohler, Rechtsanwalt, Walder
Wyss AG, Seefeldstrasse 123, Postfach, 8034 Zürich,

Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Bahnhofplatz 3, Postfach 1241, 6371 Stans,

Beschwerdegegner,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Abteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Einziehung

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen
Steueramtes Nidwalden vom 17. Dezember 2024.

Sachverhalt:

A.

a.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung («ESTV») führte betreffend die __AG in Liquidation (CHE-__); vormals: __AG gestützt auf Art. 190 ff. DBG (SR 642.11) i.V.m. Art. 19-50 VStrR (SR 313.0) eine besondere Strafuntersuchung. Mit Schlussbericht vom 4. März 2021 wurde das Verfahren geschlossen und für die direkten Bundessteuern in den Steuerperioden 2012-2014 und für die Kantons- sowie Gemeindesteuern in den Steuerperioden 2012-2014 vollendete Steuerhinterziehungen nachgewiesen.

Gestützt auf diese Erkenntnisse hat das kantonale Steueramt Nidwalden («Steueramt») am 31. Oktober 2021 gemäss Art. 225 Abs. 1 StG (NG 521.1) Nachsteuern betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012-2014 sowie Art. 151 Abs. 1 DBG betreffend die direkten Bundessteuern 2012-2014 in Höhe von insgesamt Fr. 721'288 verfügt. Mit Strafverfügung vom 3. November 2021 ist die __AG sodann wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern, mehrfach begangen, in den Steuerperioden 2012-2014 verurteilt worden. Sämtliche Verfügungen sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

b.

Im Zusammenhang mit der besonderen Strafuntersuchung hatte die ESTV am 27. November 2018 die Beschlagnahme des Kundenstamm-Nummer 0__ bei der UBS Switzerland AG, lautend auf die __AG verfügt. Zur Ermöglichung der Weiterführung der Geschäftstätigkeit mit den bestehenden Kontobeziehungen – und in Absprache mit der ESTV – eröffnete die __AG ein neues Konto, auf welches die ursprünglich beschlagnahmten Aktivsaldi übertragen wurde. Nach der Übertragung wurden die ursprünglichen Kontosperrungen von der ESTV aufgehoben und mit Beschlagnahmeverfügung vom 7. Mai 2019 die Beschlagnahme des neu eröffneten Kontos Nr. 0__ bei der UBS Switzerland AG angeordnet (vgl. vi-Blatt 23).

c.

Mit Entscheidung vom 19. Dezember 2019 eröffnete das Kantonsgericht Nidwalden den Konkurs über die Gesellschaft mit Wirkung ab dem 18. Dezember 2019, 10.30 Uhr. Die A.__Ltd (vormals: B.__Ltd; «Beschwerdeführerin») wurde in diesem Konkurs Nr.__ mit einer Forderung von Fr. 861'719.55 (vollumfänglich anerkannt) in der Klasse 3 zugelassen (BF-Bel. 5). Die Konkursmasse trat mit Verfügung vom 17. Mai 2022 u.a. die Rechte zur Geltendmachung an Ansprüchen hinsichtlich des beschlagnahmten Bankkontos (Inventarposition Nr. 7) gemäss Art. 260 SchKG an die Beschwerdeführerin ab (BF-Bel. 7). Am 6. Oktober 2022 wurde das Konkursverfahren geschlossen und die __AG am 7. Oktober 2022 aus dem Handelsregister gelöscht.

d.

Mit Einziehungsverfügung vom 22. Dezember 2022 zog das Kantonale Steueramt das Guthaben auf dem beschlagnahmten Konto teilweise, d.h. im Betrag von Fr. 721'288 ein (vi-Blatt 154-152). Gleichzeitig gab die ESTV das definitiv nicht einzuziehende Restguthaben zuhanden der Konkursmasse der __AG frei (vi-Blatt 158-156).

Die Einziehungsverfügung wurde der Beschwerdeführerin vom Konkursamt Nidwalden mit Schreiben vom 3. Januar 2023 weitergeleitet (vi-Blatt 215), woraufhin diese am 23. Januar 2023 Einsprache erhob (vi-Blatt 279-259). Das Steueramt wies diese mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2024 ab und bestätigte die Einziehungsverfügung vom 22. Dezember 2022 (vi-Blatt 299-296).

B.

Hiergegen gelangt die Beschwerdeführerin am 17. Januar 2025 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragt was folgt:

- «1. Es sei der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 17. Dezember 2024 (Einziehungsverfügung im Zusammenhang mit vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuern, mehrfach begangen, betreffend die Steuerperioden 2012-2014) vollumfänglich aufzuheben.
2. Es sei das Guthaben auf dem mit Verfügung vom 7. Mai 2019 (ersetzt die Verfügung vom 27. November 2018) beschlagnahmten Konto Nr. 0__ der [_AG] bei der UBS Switzerland AG, im Betrag von CHF 721'288 an die Abtretungsgläubigerin A.__Ltd herauszugeben bzw. zu überweisen.

3. Eventualiter sei das Guthaben auf dem mit Verfügung vom 7. Mai 2019 (ersetzt die Verfügung vom 27. November 2018) beschlagnahmten Konto Nr. 0__ der [__AG] bei der UBS Switzerland AG, im Betrag von CHF 721'288 an das Konkursamt Nidwalden als Konkursverwaltung der [__AG], zu Gunsten der Abtretungsgläubigerin A.__Ltd, herauszugeben bzw. zu überweisen.
4. Subeventualiter sei das Guthaben auf dem mit Verfügung vom 7. Mai 2019 (ersetzt die Verfügung vom 27. November 2018) beschlagnahmten Konto Nr. 0__ der [__AG] bei der UBS Switzerland AG, im Betrag von CHF 721'288 an das Konkursamt Nidwalden als Konkursverwaltung der [__AG] herauszugeben bzw. zu überweisen.
5. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zulasten des Staates.»

Innert angesetzter Frist leistete sie einen Gerichtskostenvorschuss von Fr. 2'500.–.

C.

Mit separaten Eingaben vom 17. März 2025 beantragten das Steueramt – unter Auflage der Verfahrensakten (vi-Blatt 1-303) – und die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

D.

Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Trotzdem reichte die Beschwerdeführerin am 10. April 2025 eine Replik ein, wozu die ESTV am 5. Mai 2025 Stellung nahm. Die Beschwerdeführerin liess sich am 14. Mai 2025 nochmals unaufgefordert vernehmen. Gleichzeitig reichte deren Rechtsvertreter seine Kostennote ein.

E.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 27. Oktober 2025 abschliessend beraten und beurteilt. Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Formelles

1.1 Eintreten

Angefochten ist der Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2024, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführerin betreffend Einziehung von Fr. 721'288 (des durch die ESTV beschlagnahmten Guthabens zur Deckung der Nachsteuern betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012-2014 sowie die direkten Bundessteuern 2012-2014 nach rechtskräftiger Verurteilung der __AG wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern, mehrfach begangen, in den Steuerperioden 2012-2014) abgewiesen wurde. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG bzw. Art. 140 Abs. 1 und Art. 145 DBG). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Die Beschwerdeführerin ist (als diesbezügliche Abtretungsgläubigerin der Konkursmasse) durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert ist. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass in der Beschwerdeschrift nicht nur die Beschwerdeführerin, sondern auch die __AG als rechtsmittelführende Partei aufgeführt wird. Die Beschwerdeführerin hat sich Rechtsansprüche und das Prozessführungsrecht nach Massgabe von Art. 260 SchKG abtreten lassen. Eine Abtretungsgläubiger handelt dabei als Prozessstandschafterin anstelle der Masse, in eigenen Namen (URS BÜRGI, in: Hunkeler [Hrsg.], Kurzkomentar SchKG, 3. A, 2025, N 34 zu Art. 260 SchKG m.w.H.). Beschwerdelegitimiert bzw. Partei dieses Beschwerdeverfahrens ist demnach einzig die Beschwerdeführerin als Abtretungsgläubigerin, nicht hingegen die Konkursmasse oder die konkursite, inzwischen gelöschte Gesellschaft. Insoweit die Beschwerde auch namens der __AG eingereicht wurde, ist auf diese nicht einzutreten.

1.2 Kognition

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG und Art. 140 Abs. 3 DBG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Damit werden die bundesrechtlichen Vorgaben umgesetzt, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Somit kann das Verwaltungsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen.

2. Übersicht

Unbestritten ist, dass

- die ESTV im Rahmen ihrer besonderen Strafuntersuchung vollendete Steuerhinterziehungen der __AG für die direkten Bundessteuern und die Kantons- sowie Gemeindesteuern (Steuerperioden 2012-2014) hat nachweisen können;
- die kantonale Steuerverwaltung am 31. Oktober 2021 zu Lasten der __AG rechtskräftig Nachsteuern in Höhe von insgesamt Fr. 721'288 betreffend die direkten Bundessteuern und die Kantons- sowie Gemeindesteuern (Steuerperioden 2012-2014) veranlagt hat;
- die __AG mit Strafverfügung vom 3. November 2021 rechtskräftig wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern, mehrfach begangen, in den Steuerperioden 2012-2014 verurteilt worden ist;
- auf dem Konto Nr. 0__ bei der UBS Switzerland AG derzeit noch der Betrag Fr. 721'288 beschlagnahmt ist. Im Restbetrag sind die Gelder bereits zugunsten der Konkursmasse freigegeben worden.

Hingegen wird gerügt und ist hier zu beurteilen, ob die Einziehung gestützt auf Art. 70 Abs. 1 StGB rechtmässig ist (E. 3) und ob das Steueramt den Beizug weiterer Akten zu Unrecht unterlassen hat (E. 4).

3. Einziehung

3.1 Angefochtener Entscheid

Die Vorinstanz hielt in der Einziehungsverfügung fest, dem Steuerstrafverfahren der vollendeten Steuerhinterziehung nach Art. 255 ff. StG und Art. 175 Abs. 1 und Abs. 2 DBG liege die Hinterziehung von Gewinn- bzw. Kapitalsteuern durch die __AG zugrunde. Die Gesellschaft habe durch die Verbuchung und Bezahlung von geschäftsmässig nicht begründeten Provisionen an die C.__Ltd, und die D.__Ltd., an welchen ihr Aktionär wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, ihre erwirtschafteten Gewinne im Untersuchungszeitraum in hohem Ausmass zu Unrecht verkürzt.

Im angefochtenen Einspracheentscheid nahm sie ferner an, der deliktische Vermögensvorteil, der einzuziehen sei, bestehe bei der Steuerhinterziehung aus dem Gegenwert der widerrechtlichen Steuerersparnisse. Da der Konnex zu einem konkreten Vermögenswert fehle, wenn die Steuerersparnisse anhand von unrechtmässig geltend gemachten Aufwendungen oder Abzügen erzielt würden, sei die Anknüpfung bei demjenigen Vermögensbestandteil angezeigt, aus welchem der Steuerpflichtige seine Steuerschulden bei rechtmässiger Erfüllung grundsätzlich beglichen hätte. Die __AG habe ihre Steuern jeweils von den ursprünglich gesperrten Konten bei der UBS Switzerland AG bezahlt, womit der erforderliche Konnex bestehe. Nach der Bodensatz-/Sockeltheorie sei der deliktische Erlös (offene Steuerforderungen von Fr. 721'288) auf dem zusammengeführten Konto nach wie vor vorhanden und dementsprechend einzuziehen.

3.2 Beschwerdegründe

Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass Ersparnisgewinne nicht gemäss Art. 70 Abs. 1 StGB eingezogen werden könnten. Selbst wenn das aber möglich wäre, sei in der Einziehungsverfügung aber nicht begründet worden, inwiefern die verbleibenden Bankkontoguthaben von Fr. 721'880 den Steuerersparnissen aus den Jahren 2012-2014 zugeordnet werden könnten. Insbesondere sei dem Umstand nicht Rechnung getragen worden, dass zunächst die Bankkonten mit der Kundenstamm-Nr. __ bei der UBS Switzerland AG beschlagnahmt worden seien, und dass die __AG diese Bankkonten bis zur Beschlagnahme für ihre gewöhnliche Geschäftstätigkeit verwendet habe. Es genüge nicht, dass die __AG ihre Steuern grundsätzlich von den Bankkonten bei der UBS Switzerland AG beglichen habe. Es seien zwischen 2012 und 2018 diverse Zahlungen von diesen Konten ausgeführt worden bzw. seien darauf diverse Zahlungen eingegangen. Es habe damit eine Vermischung zwischen Vermögenswerten legaler Herkunft mit den Steuerersparnissen stattgefunden und es sei nicht mehr möglich letztere zu identifizieren. Die Überweisung der ursprünglich beschlagnahmten Aktivsaldi aus den

Bankkonten mit der Kundenstamm-Nr. 0273-26105 auf das neu eröffnete Konto Nr. 0__ ändern daran nichts. Es fehle folglich an einer Papierspur und es sei nicht nachgewiesen, dass es sich beim beschlagnahmten Bankkontoguthaben um ein unechtes Surrogat handle. Folglich sei eine Einziehung nach Art. 70 Abs. 1 StGB nicht möglich (Beschwerde Ziffn. 30-39 S. 13-18).

Stattdessen hätte das Steueramt eine Ersatzforderung gestützt auf Art. 71 StGB anordnen können. Diesbezüglich wird seitens Beschwerdeführerin aber geltend gemacht, dass eine Ersatzforderung gemäss Art. 71 Abs. 3 StGB im Konkurs als gewöhnliche Forderung zu behandeln sei und keine Privilegien geniesse. Art. 44 SchKG sei bei Ersatzforderungen nicht anwendbar (Beschwerde Ziffn. 40-42 S. 19).

Das Steueramt begründe die Einziehung einzig mit dem Argument der Bodensatz-/Sockeltheorie, ohne die Behauptungen mit Verweisen auf relevante Beweismittel zu untermauern. Es werde unter Hinweis auf verschiedene Entscheide wiederholt, dass die Einziehung von Ersparnissen nach Art. 70 Abs. 1 StGB ausgeschlossen sei, weil Ersparnisse einzig durch Ersatzforderungen (Art. 71 StGB) abschöpfbar seien. Im Ergebnis versuche das Steueramt unter einem falschen Vorwand, das Bankkontoguthaben für eine Ersatzforderung nach Art. 71 StGB einzuziehen, obschon die Ersatzforderung nach Art. 71 StGB kein Vorzugsrecht des Staates begründe (zum Ganzen: Beschwerde Ziffn. 43-53 S. 20-23).

3.3 Rechtliches

3.3.1 Besondere Fiskaluntersuchung

Eine besondere Fiskaluntersuchung gemäss Art. 190 ff. DBG i.V.m. Art. 19-50 VStrR wird eingeleitet, wenn der begründete Verdacht besteht, dass schwere Steuerwiderhandlungen begangen wurden oder dass zu solchen Beihilfe geleistet oder angestiftet wurde (vgl. Art. 190 Abs. 1 DBG). Im Zuge dieser Untersuchung können nach Massgabe von Art. 46 f. VStR Gegenstände oder Vermögenswerte beschlagnahmt werden. Falls nach Abschluss der besonderen Fiskaluntersuchung ein Verdacht auf Steuervergehen (namentlich Steuerbetrug) resultiert, wird ein Fiskalstrafverfahren vor den kantonalen Strafverfolgungsbehörden eingeleitet. Bei Verdacht auf Steuerhinterziehung erfolgt ein Hinterziehungsverfahren (Strafsteuerverfahren) sowie ein separates Nachsteuerverfahren vor den Verwaltungsbehörden. Ob eine strafrechtliche Einziehung (oder allenfalls die Deckung einer Strafbusse, von Verfahrenskosten oder von Nachsteuern) in Frage kommt, hängt vom Ergebnis des hängigen Untersuchungsverfahrens wegen mutmasslichen schweren Steuerwiderhandlungen ab. Selbst wenn eine (abgeschlossene) besondere Fiskaluntersuchung der ESTV «lediglich» Anhaltspunkte für eine (allenfalls

qualifizierte) Steuerhinterziehung ergibt, sind mit der zuvor verfügten Beschlagnahme als provisorische Sicherungsmassnahme grundsätzlich auch mögliche Nach- und Strafsteuern vorläufig (verwaltungsstrafprozessual) sichergestellt worden (BGE 137 IV 145 E. 6.2). Die im Hinblick auf mutmassliche Steuervergehen sichergestellten Vermögenswerte können folglich nicht bloss im allfälligen Fiskalstrafverfahren (strafrechtlich durch die kantonale Strafverfolgungsbehörde), sondern auch im Rahmen der Hinterziehungs- bzw. Nachsteuerverfahren (verwaltungsstrafrechtlich durch die kantonale Steuerbehörde) eingezogen werden. Dies, zumal der Gesetzgeber bei besonderen Untersuchungen der ESTV explizit eine Zusammenarbeit von Bundes- und kantonalen Behörden will. Entsprechend sollen die Untersuchungs- und Zwangsmassnahmen der ersten Behörde (ESTV) auch durch die zweite, kantonale verwendet werden können (Urteil des Bundesgerichts 1B_253/2014 vom 20. Februar 2015 E. 5.1).

3.3.2 Einziehung

Das Gericht verfügt die Einziehung von Vermögenswerten, die durch eine Straftat erlangt worden sind oder dazu bestimmt waren, eine Straftat zu veranlassen oder zu belohnen, sofern sie nicht dem Verletzten zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes ausgehändigt werden (Art. 272 Abs. 1 StG und Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 70 Abs. 1 StGB). Die Einziehung beruht auf dem Gedanken, dass sich strafbares Verhalten nicht lohnen darf. Sie ist deswegen nicht fakultativ. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, ist diese zwingend anzuordnen (BGE 139 IV 209 E. 5.3 m.w.H.). Neben dem Gericht kann die Einziehung – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – auch von einer Steuer- als Verwaltungsbehörde angeordnet werden, sofern deren Entscheid an ein unabhängiges Gericht weitergezogen werden kann, welches mit voller Kognition in Sach- und Rechtsfragen entscheidet (BGE 126 IV 107 E. 1b/cc).

3.3.3 Einziehbarkeit des Steuerersparnisgewinns

Der sich aus dem Delikt ergebende Vermögensvorteil besteht bei der Steuerhinterziehung im Gegenwert der hinterzogenen Steuern (BGE 120 IV 365 E. 1d). Der Vermögenseinziehung gemäss Art. 70 Abs. 1 und 2 StGB und damit auch der Beschlagnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR unterliegen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch rechnerisch-abstrakte Vermögensvorteile, die direkt oder indirekt durch die strafbare Handlung erlangt worden sind. Grundsätzlich sind auch widerrechtliche Steuerersparnisse (bzw. der sog. Ersparnisgewinn) als im Sinne von Art. 70 Abs. 1 und 2 StGB einzugsfähig zu betrachten (Urteil des Bundesgerichts 1B_783/2012, 1B_784/2012, 1B_786/2012 vom 16. Oktober 2013 E. 8.1 m.w.H.; vgl. auch STEFAN TRECHSEL/MARC JEAN-RICHARD-DIT-BRESSEL, in: Trechsel/Pieth [Hrsg.],

Praxiskommentar Schweizerisches Strafgesetzbuch, 4. A., 2021, N 4 zu Art. 70 StGB unter Hinweis auf BGE 137 IV 151).

Die demzufolge einziehbaren Steuerersparnisgewinne zeichnen sich typischerweise gerade dadurch aus, dass es dabei zu keinem effektiven Vermögenszufluss kommt, sondern durch die Steuerstraftat «lediglich» unrechtmässig die Entstehung eines Passivpostens verhindert wird. Einziehungsrechtlich stellt sich folglich die Frage, welcher Bestandteil des Gesamtvermögens dabei kontaminiert wird und einziehbar ist. Bei einer Steuerersparnis anhand von unrechtmässig geltend gemachten Aufwendungen oder Abzügen wird als ein Lösungsansatz postuliert, denjenigen Vermögensbestandteil als – im Umfang der Ersparnis – kontaminiert zu betrachten, aus welchem der Steuerpflichtige seine Steuerschulden bei rechtmässiger Erfüllung grundsätzlich begleicht (CHRISTOPH SUTER/CÉDRIC REMUND/NINA LUMENGO PAKA, Steuervortaten zur Geldwäscherei, S. 522 ff., in: GesKR 4/2019, S. 532 f. unter Hinweis auf: BENOÎT MAURON, La valeur patrimoniale sujette à confiscation ou à restitution en procédure pénale, État des lieux de la jurisprudence et défis actuels, S. 1364 ff., in: AJP/PJA 11/2018 S. 1374, sowie URSULA CASSANI, Evolutions législatives récentes en matière de droit pénal économique: blanchiment d'argent et corruption privée, S. 179 ff., in: ZStrR 2018, S. 193). Das erscheint sachgerecht, zumal bei korrekter Veranlagung ebenjener Vermögensbestandteil im Umfang der deliktischen Ersparnis an Wert verloren hätte, weil die Steuern aller Voraussicht nach von diesem bezahlt worden wären. Darin kann der nach der Rechtsprechung erforderliche hinreichend enge, adäquate Zusammenhang zwischen Vermögenswert und Straftat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 6B_430/2012 vom 8. Juli 2023 E. 3.1.2) erkannt werden.

3.3.4 Kontamination und Bodensatz

Der Zufluss von deliktischen Vermögenswerten auf ein Konto mit nicht deliktischen Vermögenswerten (oder umgekehrt) wird als «Vermischung» oder «Kontamination» bezeichnet. Radikallösungen, wonach eine solche Vermischung von deliktisch mit nicht deliktisch erlangten Vermögenswerten die Einziehung vollständig ausschliesst respektive die Einziehung des gesamten Vermögenswerts vermischter Herkunft erlaubt, werden abgelehnt. Diskutiert wurden indes mehrere Zwischenlösungen, darunter die Bodensatz-/Sockeltheorie (Urteil des Bundesgerichts 6B_285/2018 vom 17. Mai 2019 E. 1.4.2 m.w.H.). Nach dieser Theorie sinkt der deliktische Zufluss auf den Boden des Gesamtvermögenswert (ausführlich: FELIX BAUMANN, in: Niggli/Wiprächtiger [Hrsg.], BSK-StGB, 4. A., 2019, N 46 zu Art. 70/71 StGB). In BGE 147 IV 479 schloss sich das Bundesgericht diesem Ansatz an und hielt ausdrücklich fest, dass der deliktische Erlös selbst dann noch bei der begünstigten Gesellschaft einziehbar ist,

wenn mit den vermischten Vermögenswerten Ausgaben getätigt wurden, solange diese den legalen Anteil nicht übersteigen (E. 7.5.3 m.w.H.; vgl. auch CATHRINE KONOPATSCH, in: Graf [Hrsg.], StGB Annotierter Kommentar, 2. A., 2025, N 33 zu Art. 70 StGB).

3.3.5 Verwertung beschlagnahmter Gegenstände

Auf Geldzahlung oder Sicherheitsleistung gerichtete Ansprüche werden grundsätzlich in Anwendung des SchKG vollstreckt (Art. 38 SchKG), und zwar unabhängig davon, ob diese ihre Grundlage im Privatrecht oder im öffentlichen Recht haben. Art. 44 SchKG statuiert eine Ausnahme von diesem Grundsatz. Danach geschieht die Verwertung von Gegenständen, welche aufgrund strafrechtlicher oder fiskalischer Gesetze oder aufgrund des Bundesgesetzes über die Sperrung und die Rückerstattung unrechtmässig erworbener Vermögenswerte ausländischer politisch exponierter Personen mit Beschlag belegt sind, nach den zutreffenden eidgenössischen oder kantonalen Gesetzesbestimmungen. Art. 44 SchKG erfasst indes nicht nur die Verwertung als solche, sondern auch eine dieser vorangehende Beschlagnahme. Grundsätzlich besteht ein Vorrang vor dem Pfändungs-, Konkurs- und Arrestbeschlagnahme, selbst wenn dieser bereits vollzogen ist. Der Vorrang einer unter Art. 44 SchKG fallenden Beschlagnahme schliesst umgekehrt eine spätere Pfändung, Konkurseröffnung und Arrestlegung als solche nicht aus. Im Konfliktfall geht aber die Beschlagnahme vor. Namentlich fallen auch Strafverfahren im Sinn des VStrR unter Art. 44 SchKG. Die dort statuierte Ausnahme gilt u.a. für besondere Steueruntersuchungen im Sinn von Art. 190 ff. DGB i.V.m. Art. 19 bis Art. 50 VStrR (Urteil des Bundesgerichts 5A_18/2024 vom 9. April 2024 E. 2.1-2.2 m.w.H.). Mit anderen Worten werden bei der Einziehung in natura (Art. 70 Abs. 1 StGB) deliktstämmige Vermögenswerte aus dem Vermögen des Einziehungsbetroffenen ausgeschieden und ohne Vollstreckung über das SchKG unmittelbar dem Staat zugeführt. Die deliktstämmigen Vermögenswerte kommen unter Ausschluss aller anderen Gläubiger dem Staat zu. Anderes gilt (einzig) hinsichtlich Ersatzforderungen (THOMAS ROHNER, in: Hunkeler [Hrsg.], Kurzkomentar SchKG, 3. A, 2025, N 6 zu Art. 55 SchKG m.w.H.).

3.4 Würdigung

3.4.1 Anlasstat und Deliktserfolg

Mit dem rechtskräftigen Strafspruch gegen die __AG wegen vollendeter Steuerhinterziehung (mehrfache Begehung) liegt eine Anlasstat im Sinne von Art. 71 Abs. 1 StGB vor. Die in Frage stehende Tathandlungen, die zur Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung (mehrfache Begehung) geführt haben, bestanden in der Hinterziehung von Gewinn- bzw. Kapitalsteuern durch die __AG. Die Gesellschaft hatte durch die Verbuchung und Bezahlung von geschäftsmässig nicht begründeten Provisionen ihre erwirtschafteten Gewinne im Untersuchungszeitraum in hohem Ausmass zu Unrecht verkürzt. Diese vorinstanzliche Feststellung (vgl. vorne E. 3.1) wird von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt. Der deliktische Erfolg besteht demzufolge in widerrechtlichen Steuerersparnissen im Umfang von insgesamt Fr. 721'288 (wobei der Vermögensvorteil mit jeder zusätzlichen Steuerperiode um den jeweils hinterzogenen Betrag angewachsen war). Nach der dargelegten Rechtsprechung (vgl. vorne E. 3.3.3) ist dieser deliktische Erfolg gestützt auf Art. 71 Abs. 1 StGB einziehbar, obschon der __AG durch die Straftat keine Aktiven zuflossen, sondern ein blosser Ersparnisgewinn vorliegt.

3.4.2 Zusammenhang zu den __AG-Konti mit der Kundenstamm-Nr. __

Indes stellt sich im Weiteren die Frage, ob überhaupt ein hinreichender Zusammenhang zwischen den Fiskalstraftaten sowie den ursprünglich beschlagnahmten Vermögenswerte auf den Konti der __AG mit der Kundenstamm-Nr. __ bestand, d.h. ob diese kontaminiert waren.

Aus der Darstellung in einer Aktennotiz des Steueramtes (vi-Blatt 303-300) ergibt sich, dass folgende Konti der __AG beschlagnahmt wurden (Auszug aus vi-Blatt 303):

Tabelle 1 (...)

Das Steueramt stellte ferner fest, dass im Untersuchungszeitraum 117 Zahlungen an den Fiskus geleistet wurden, teilweise aber von Privatkonti oder nicht eindeutig für steuerliche Zwecke bestimmte. Folgende geschäftliche Zahlungen hätten hingegen mit Sicherheit Steuerzahlungen betroffen (Auszug aus vi-Blatt 302):

Tabelle 2 (...)

Daneben berücksichtigte das Steueramt, dass die __AG Gelder aus ihren Fremdwährungskonti in ihr CHF-Konto übertragen habe, um ihre Steuern bezahlen zu können. Der Saldo des CHF-Kontos sei zur Begleichung der Steuerschulden ansonsten nicht genügend gross gewesen, weshalb die __AG auf ihre Fremdwährungsreserven habe zurückgreifen müssen. Folgende Fremdwährungsüberträge seien in nahem zeitlichen Konnex zu den vorerwähnten

Steuerzahlungen getätigt worden und könnten deshalb mit diesen in Verbindung gebracht werden (Auszug aus vi-Blatt 302):

Tabelle 3 (...)

Zuletzt glich das Steueramt mit einer tabellarischen Übersicht die effektiv geschuldeten Steuern gemäss den Nachsteuerverfügungen des veranlagungszuständigen Gemeindesteueramtes (betreffend die direkten Bundessteuern und die Kantons- sowie Gemeindesteuern) mit dem jeweiligen Saldo des CHF-Kontos, von welchem die Steuern bezahlt worden wären, am Verfalltag ab. Die rot markierten Felder würden aufzeigen, in welchen Jahren die __AG alleine mit ihrem CHF-Konto die Steuerschulden nicht hätte begleichen können. Vor dem Hintergrund, dass die __AG regelmässig auf Überträge von den Fremdwährungskonti auf das CHF-Konto angewiesen gewesen sei, um fällige Zahlungen zu begleichen, lasse sich schliessen, dass die Gesellschaft ebenso auf ihre Fremdwährungskonti hätte zurückgreifen müssen, um die effektiv geschuldeten Steuern zu bezahlen (Auszug aus vi-Blatt 301 und 300):

Tabelle 4 (...)

Die Vorinstanz schloss, dass die Fremdwährungskonti der __AG im Untersuchungszeitraum als Finanzierungsquelle für das CHF-Konto dienten. Auf das CHF-Konto mit Nr. 2__ der __AG seien regelmässige Überträge von den Fremdwährungskonti erfolgt, ansonsten der Saldo des CHF-Konto zu klein gewesen wäre, um die tatsächlich geschuldeten Steuern zu bezahlen. Daraus ergebe sich, dass sich vorliegend der deliktische Vermögensvorteil auf sämtlichen geschäftlichen Konti der __AG unter der Stammnummer __ bei der UBS befinde.

Diesen Ausführungen pflichtet das Gericht vollumfänglich bei. Das Steueramt hat nachvollziehbar dargelegt, dass die __AG zur Bezahlung ihrer Steuerschulden auf sämtliche Geschäftskonti, inklusive der Fremdwährungskonti, mit der Kundenstamm-Nr. 0__ zurückgegriffen hätte. Die Anknüpfung des deliktischen Vorteils (Vermögensersparnis) an diejenigen Konti, von welchen die Steuerschulden bezahlt worden wären, erscheint ferner sachgerecht (vgl. vorne E. 3.3.3). Demzufolge bestand ein hinreichender Zusammenhang zwischen den ursprünglich beschlagnahmten Vermögenswerte auf den Konti der __AG mit der Kundenstamm-Nr. __ und den Fiskalstraftaten. Die ursprünglich beschlagnahmten Gelder auf den Konti mit dieser Kundenstamm-Nr. waren im Umfang der unrechtmässigen Steuerersparnis, d.h. Fr. 721'288 kontaminiert.

3.4.3 Keine Vermischung und einziehbares Surrogat

Im Gegensatz zum Regelfall besteht der sich aus dem Delikt ergebende Vermögensvorteil bei der Steuerhinterziehung im Gegenwert der hinterzogenen Steuern (E. 3.3.3). Anders als bei widerrechtlich erlangten Aktiven ist bei einem unrechtmässigen Vermögensvorteil in der Form eines vermiedenen Passivums deshalb eine Vermischung ausgeschlossen. Solange der Gesamtsaldo der beschlagnahmten, kontaminierten Konti grösser war als der Bodensatz, d.h. der Betrag, welchen die __AG unrechtmässig an Steuern eingespart hatte (am Ende des Deliktszeitraums: Fr. 721'288), blieb die Kontamination der Kundenstamm-Nr. __ unverändert bestehen. Die Beschwerdeführerin macht denn auch nirgends geltend, dass der Saldo der Konti mit der Kundenstamm-Nr. __ je niedriger als die unrechtmässige Steuerersparnis gewesen wäre. Es ergibt sich demnach weder aus den Akten noch aus den Beschwerdebegründung, dass der kontaminierten Bodensatz im Umfang von Fr. 721'288 im Zeitraum zwischen dem Eintritt des strafrechtlichen Erfolgs (Steuerersparnis) und der Beschlagnahme der Konti angebracht wurde. Eine Vermischung steht der Einziehung somit nicht entgegen.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass der noch beschlagnahmten Saldo auf dem Konto Nr. __ (Surrogat) unmittelbar von den Konti der __AG mit der Kundenstamm-Nr. __ (Originalwerte) stammt, welche vorgängig beschlagnahmt worden waren. Dieser Umstand steht der Einziehung nicht entgegen, zumal auch die anstelle der Originalwerte tretenden Surrogate einziehbar sind, wenn – wie hier – der Vermögensfluss nachvollziehbar ist (vgl. hierzu: Urteil des Bundesgerichts 6B_285/2018 vom 17. Mai 2019 E. 1.4.2 m.w.H.).

3.4.4 Ersatzforderung

Im Eventualpunkt bzw. als Eventualrüge hat die Beschwerdeführerin Vorbehalte gegen eine allfällige Ersatzforderung im Sinne von Art. 71 StGB (vgl. Beschwerde Ziffn. 40-42 S. 19).

Nach Gesagtem sind die beschlagnahmten Vermögenswerte von Fr. 721'288 gestützt auf Art. 70 StGB (als Surrogate in natura) einzuziehen, womit sich die Frage nach einer Ersatzforderung nicht stellt. Weiterungen zu den diesbezüglichen Einwänden der Beschwerdeführerin erübrigen sich, zumal im Bereich der Einziehung mit Art. 44 SchKG eine gesetzliche Grundlage besteht, welche die besondere Behandlung dieser Forderung im Konkurs bzw. die Privilegierung des Staates erlaubt (vgl. vorne E. 3.3.5).

3.5 Zwischenfazit betreffend die Einziehung

Demzufolge liegt mit dem rechtskräftigen Strafspruch gegen die __AG wegen vollendeter Steuerhinterziehung (mehrfache Begehung) eine Anlasstat im Sinne von Art. 71 Abs. 1 StGB vor. Aus diesen Straftaten resultierten (nach der Rechtsprechung einziehbare) widerrechtliche Steuerersparnissen im Umfang von insgesamt Fr. 721'288 (E. 3.4.1). Kontaminiert war der Bodensatz des Gesamtsaldos der __AG-Konti mit der Kundenstamm-Nr. __, weil von diesen die Steuern bei rechtmässiger Besteuerung bezahlt worden wären (E. 3.4.2). Eine Vermischung hat dabei nicht stattgefunden bzw. war der kontaminierte Bodensatz im Zeitpunkt der Beschlagnahme unverändert vorhanden (E. 3.4.3). Sodann besteht mit Art. 44 SchKG eine Rechtsgrundlage für die Vorzugsbehandlung der staatlichen Einziehungsforderung (E. 3.4.4). Die mit dem angefochtenen Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2024 bestätigte Einziehung der Beschlagnahme-Restanz von Fr. 721'288 ist folglich nicht zu beanstanden.

4. Aktenbeizug

Die Beschwerdeführerin verlangt ferner eine Offenlegung sämtlicher Korrespondenz und Verfügungen mit den ehemaligen Aktionären der __AG bzw. deren Rechtsanwalt Frey betreffend die Vergleichsgespräche mit dem Steueramt. Diese Vergleichsverhandlungen und deren Ergebnis seien für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens relevant. Wenn die Aktionäre der __AG eine Gesamtlösung mit dem Steueramt betreffend die Begleichung von Steuerforderungen gefunden hätten, so sei das eingezogene Bankkontoguthaben freizugeben und an die Beschwerdeführerin auszuhändigen (Beschwerde Ziff. 54 S. 24). Wie dargelegt wurde die __AG nach Nachweis vollendeter Steuerhinterziehungen verurteilt und es wurden hierfür Nachsteuern verfügt (vgl. vorne Bst. A/a). Auch das beschlagnahmte Bankkontoguthaben ist der __AG (und nicht deren Aktionären) zuzuordnen. Das steuerrechtliche Schicksal der ehemaligen Aktionäre der __AG ist für dieses Verfahren somit ohne Belang. Damit fehlt es an einer Notwendigkeit und Grundlage zur Offenlegung bzw. Edition von allfälliger Korrespondenz aus deren mutmasslichen Steuerverfahren.

5. Fazit

Die Beschwerde vom 17. Januar 2025 ist somit unbegründet und vollumfänglich abzuweisen. Der Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2024 ist korrekt und zu bestätigen.

6. Kosten

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens richten sich nach der Verwaltungsrechtspflegegesetzgebung und umfassen die amtlichen Kosten (Gebühren und Auslagen) sowie die Parteientschädigung (Art. 188 StG sowie Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 115 Abs. 1 VRG).

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 116 Abs. 3 VRG i.V.m. Art. 17 Abs. 1 PKoG [NG 261.2]). Die Gebühr wird vorliegend ermessensweise, nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache (s. Art. 2 Abs. 1 PKoG), auf Fr. 5'000.– festgelegt. Dabei fällt namentlich das erhebliche wirtschaftliche Interesse der Beschwerdeführerin an diesem Verfahren und der hohe Aufwand für die Verfahrenserledigung ins Gewicht.

Die Partei hat die amtlichen Kosten im Rechtsmittelverfahren zu tragen, wenn sie unterliegt, auf ihr Rechtsmittel nicht eingetreten wurde oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen hat (Art. 188 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 122 Abs. 1 VRG; Art. 144 Abs. 1 Satz 1 DBG). Ausgangsgemäss wird die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– vollumfänglich der unterliegenden Beschwerdeführerin auferlegt, deren Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.– entnommen und ist in diesem Umfang bezahlt. Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet, der Gerichtskasse den Restbetrag von Fr. 2'500.– innert dreissig Tagen zu bezahlen.

Parteientschädigungen sind keine zu sprechen (Art. 123 Abs. 2 VRG e contrario; Art. 123 Abs. 4 VRG).

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde vom 17. Januar 2025 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Gebühr wird auf Fr. 5'000.– festgelegt. Sie wird der Beschwerdeführerin auferlegt, ihrem Kostenvorschuss entnommen und ist in diesem Umfang bezahlt. Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet, der Gerichtskasse den Restbetrag von Fr. 2'500.– innert dreissig Tagen zu bezahlen.
3. Es werden keine Entschädigungen zugesprochen.
4. [Zustellung].

Stans, 27. Oktober 2025

VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN

Steuerabteilung

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Der Gerichtsschreiber

MLaw Silvan Zwysig

Versand: _____

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde eingereicht werden (Art. 82 ff. i. V. m. Art. 90 ff. BGG). Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angeführten Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Für den Fristenlauf gelten die Art. 44 ff. BGG.