

# **BGer 2C\_362/2018 vom 19. Juni 2019**

Bundesgericht, 2019-06-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_362\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_362_2018)

FR: TF 2C\_362/2018 du 19 juin 2019

IT: TF 2C\_362/2018 del 19 giugno 2019

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die von der kantonalen Steuerverwaltung wegen versuchter Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2011, 2012 und 2013 ausgesprochenen Bussen beziehen sich einerseits auf die direkte Bundessteuer und andererseits auf die Kantonssteuer. Der Steuergerichtshof des Kantons Freiburg hat in seinem Urteil vom 14. März 2018 beide Fragen in einem Entscheid behandelt. Weil sich inhaltlich dieselben Rechtsfragen stellten (vgl. Urteil 2C\_908/2011 vom 23. April 2012 E. 1.1), war dieses Vorgehen zulässig ( BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 ff.). Entsprechend war es der Beschwerdeführerin auch unbenommen, den vorinstanzlichen Entscheid mit einer einzigen Beschwerde anzufechten (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 263 f.; Urteil 2C\_12/2017 vom 23. März 2018 E. 1.1).

### **E. 1.2**

Angefochten ist ein verfahrensabschliessender Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG , Art. 182 Abs. 3 DBG [mit Verweis auf Art. 146 DBG ], Art. 73 Abs. 2 StHG , Art. 90 BGG ). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, es sei denn, weitere rechtliche Mängel seien geradezu offensichtlich.

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Zudem muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein ( Art. 97 Abs. 1 BGG ).

## **II. Direkte Bundessteuer**

### **E. 3.1**

Nach Art. 175 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der Versuch der Steuerhinterziehung ist nach Art. 176 Abs. 1 DBG ebenfalls strafbar, wobei hier - in Einklang mit den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen - Vorsatz erforderlich ist; Eventualvorsatz genügt (vgl. Urteil

2C\_533/2012 vom 19. Februar 2013 E. 5.2).

### **E. 3.2**

In der Anhörung im vorinstanzlichen Verfahren hat der Beschwerdegegner gemäss den Feststellungen der Vorinstanz offen zugegeben, dass er den von seiner ehemaligen Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Wagen kostenfrei habe benützen können und ihm dafür keine Aufwendungen entstanden seien. Er hat folglich einen Abzug geltend gemacht, auf den er klarerweise keinen Anspruch hatte (vgl. auch Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]). Hätte die Steuerverwaltung den Abzug nicht verhindert, wäre aufgrund seines Verhaltens die Veranlagung zu tief ausgefallen. Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist damit der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt. Dies wird von keiner der Parteien in Frage gestellt. Nachfolgend zu prüfen ist vor diesem Hintergrund einzig die Frage, ob auch der für die Annahme einer versuchten Steuerhinterziehung erforderliche Vorsatz zu bejahen ist. Die Vorinstanz hat diese Frage verneint.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz diesbezüglich eine falsche Anwendung des Grundsatzes "in dubio pro reo" vor. Sie habe die Tragweite des Grundsatzes als Beweiswürdigungsregel verkannt, indem sie zur Feststellung des massgeblichen Sachverhalts einseitig auf die Anhörung während des Beschwerdeverfahrens abgestellt und andere Beweismittel ausser Acht gelassen habe. Bei ausgewogener Würdigung der Beweismittel könne nicht ernsthaft in Frage gestellt werden, dass der Beschwerdegegner um die Unrichtigkeit seiner Angaben in der Steuererklärung gewusst habe. Zumindest der Eventualvorsatz in Bezug auf die versuchte Steuerhinterziehung durch Falschdeklarierung berufsbedingter Fahrtkosten sei insofern offensichtlich.

### **E. 3.4**

Der Nachweis des Vorsatzes gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist ( BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f.; vgl. im Übrigen Urteil 2C\_1157/2016 vom 2. November 2017 E. 6.2 m.w.H.).

### **E. 3.5**

Beim Verfahren, das zur Sanktionierung einer Steuerhinterziehung führt, handelt es sich um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ("de nature pénale"; BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74; 139 II 404 E. 6 S. 419; 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51). Damit kommt namentlich die Unschuldsvermutung zum Tragen ( Art. 32 Abs. 1 BV ; Art. 6 Ziff. 2 EMRK ; BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74; 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51; 121 II 273 E. 3a/b S. 281 ff.). Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Anklagebehörde - vorliegend der kantonalen Steuerverwaltung - ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Im Sinne einer Beweiswürdigungsregel ergibt sich aus der Unschuldsvermutung, dass den Steuerstrafen keine

Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten.

Der Grundsatz "in dubio pro reo" ändert nichts am bereits erwähnten Erfahrungssatz, dass bei erstelltem Wissen um die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit einer Steuererklärung in der Regel darauf zu schliessen ist, eine Schädigung des Fiskus sei vom Steuerpflichtigen zumindest in Kauf genommen worden (vgl. E. 2.3 hiervor). Um diese Vermutung zu widerlegen, bedürfte es konkreter und substanzierter Anhaltspunkte, die auf das Gegenteil schliessen liessen.

#### **E. 4**

Mit Blick auf den hier zu entscheidenden Fall ergibt sich aus den dargelegten Grundsätzen (vgl. E. 2.2 und E. 3 hiervor) das Folgende: Tatfrage ist, ob sich der Beschwerdegegner beim Ausfüllen der Steuererklärungen für die Steuerperioden 2011, 2012 und 2013 der Unrichtigkeit seiner Angaben bezüglich Fahrkosten bewusst gewesen ist (Wissenselement) und eine unrichtige Veranlagung gewollt oder zumindest in Kauf genommen hat (Willenselement). Entsprechend kann das Bundesgericht nur unter dem Gesichtspunkt der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. einer Rechtsverletzung (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 95 BGG ) prüfen, ob die diesbezüglichen Annahmen der Vorinstanz zutreffen (vgl. Urteile 2C\_476/2014 vom 21. November 2014 E. 9.1; 2C\_336/2010 vom 7. Oktober 2010 E. 4.1, in: RDAF 2010 II 593).

Soweit hingegen strittig wäre, ob die Vorinstanz vom richtigen Begriff des Vorsatzes ausgegangen ist, handelt es sich um eine Rechtsfrage, für welche im Verfahren vor Bundesgericht keine Kognitionsbeschränkung besteht (vgl. Urteil 2C\_722/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 9.4 m.w.H.).

#### **E. 4.1**

Weil im vorinstanzlichen Urteil die Frage des Wissens des Beschwerdegegners um die Unrichtigkeit der von ihm ausgefüllten Steuererklärung nur am Rande gestreift worden ist, diesem Aspekt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch massgebende Bedeutung für das Vorliegen des Willenselements zukommt (vgl. E. 3.3 hiervor), ist zunächst der Frage nachzugehen, ob davon auszugehen ist, der Beschwerdegegner habe um die Unrichtigkeit der von ihm ausgefüllten Steuererklärung gewusst.

##### **E. 4.1.1**

Aus den Akten ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) ergibt sich, dass der Beschwerdegegner widersprüchliche Aussagen dazu getätigt hat, wer die Kosten für Treibstoff, Service und Pneu getragen hat: Im Einspracheverfahren hat er noch ausgeführt, selbst dafür aufgekommen zu sein. In der Beschwerde vom 25. Juni 2017 an das Kantonsgericht Freiburg hat er hingegen zugestanden, dass die Autokosten von der Firmenbuchhaltung beglichen worden seien. Dass nur letzteres zutreffen kann, ergibt sich unter anderem aus dem von der Vorinstanz zitierten "Fahrzeugvertrag für Firmenfahrzeug / fest zugeteilt", den der Beschwerdegegner mit seiner ehemaligen Arbeitgeberin abgeschlossen hat. Dessen Art. 10 und 11 sehen vor, dass dem Mitarbeiter von der Arbeitgeberin zwei Tankkarten für sämtliche Agrola- und Coop-Tankstellen in der Schweiz zur Verfügung gestellt sowie sämtliche Unterhalts-, Service- und Reparaturarbeiten bei den AMAG-Garagen übernommen werden. Vor diesem Hintergrund kann nicht ernsthaft in Frage gestellt

werden, dass der Beschwerdegegner gewusst hat, keine Kosten für das Fahrzeug getragen zu haben und entsprechend auch keinen Anspruch auf Fahrkostenabzug zu haben.

#### **E. 4.1.2**

Darauf deutet auch der Umstand hin, dass der Beschwerdegegner die für die Steuerperioden 2009 und 2010 im Wesentlichen aufgrund desselben Sachverhalts auferlegten Nachsteuern und Bussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung akzeptiert hat. Zwar liesse sich aus seiner Sicht diesbezüglich argumentieren, dass für die Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung auch Fahrlässigkeit genügt ( Art. 175 Abs. 1 DBG ); insofern kann nicht von entscheidendem Gewicht sein, dass er die entsprechenden Entscheide nicht angefochten hat, insbesondere wenn er in Bezug auf die widerrechtlich geltend gemachten Gewinnungskostenabzüge (vgl. E. 3.1 hiervor) zwar anerkennen würde, fahrlässig gehandelt zu haben, Vorsatz jedoch abstreiten würde. Gleichwohl bildet der Umstand der Nichtanfechtung der Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung ein weiteres Indiz dafür, dass er um die Unrichtigkeit der von ihm geltend gemachten Fahrkostenabzüge gewusst hat.

#### **E. 4.1.3**

Nichts anderes ergibt sich aus den vom Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren mündlich vorgetragene Gründe für die Falschdeklaration: Anlässlich der Anhörung vor der Vorinstanz brachte er zu seiner Entlastung nämlich vor, er sei der Ansicht gewesen, dass er das Firmenauto aufgrund der Umstände als sein eigenes Auto betrachten dürfe und daher auch [die Kosten für] den Arbeitsweg als Gewinnungskosten steuerlich abziehen könne. Er habe für seinen Arbeitgeber sehr viele, nicht vergütete Überstunden geleistet, welche durch die private Nutzung des Geschäftswagens vergütet worden seien. Es sei für ihn klar gewesen, dass er sämtliche Kosten des Firmenautos über seine Überstunden selber habe tragen müssen (vgl. angefochtener Entscheid, E. 2.5).

Hätte es sich tatsächlich so verhalten, dass der Beschwerdegegner das Auto als sein eigenes betrachten konnte und die Fahrkosten damit selber getragen hätte, wäre er unter dem Gesichtspunkt der Gewinnungskosten zwar unter Umständen tatsächlich zum Abzug derselben berechtigt gewesen. Dies würde jedoch nichts daran ändern, dass er seine Steuererklärung falsch ausgefüllt hätte und um diese Unrichtigkeit hätte wissen müssen. Diesfalls hätte er es nämlich unterlassen, ein Naturaleinkommen zu deklarieren, indem er die Überlassung des Fahrzeugs als Entgelt für seine Überstunden verschwiegen hätte ( Art. 16 Abs. 2 DBG ; vgl. zur Überlassung eines Fahrzeugs an einen Arbeitnehmenden als "typischen Fall" von Naturaleinkommen MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 13 Rz. 12). Wenn er im Verlaufe des hier letztinstanzlich beurteilten Steuerhinterziehungsverfahrens vorgebracht hat, "niemals wieder einen Deal" mit seiner Anstellungsfirma einzugehen und "jede Leistung sauber ab[z]u rechnen" (vgl. Schreiben vom 25. Juni 2017, S. 3; Art. 105 Abs. 2 BGG ), deutet dies darauf hin, dass er sich der Inkohärenzen seiner Steuerabrechnung schon länger bewusst gewesen ist.

#### **E. 4.2**

Insgesamt kann nach dem Gesagten kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass der Beschwerdegegner um die Unrichtigkeit seiner Angaben in den Steuererklärungen für die Steuerperioden 2011, 2012 und 2013 gewusst hat. Nachdem dieses Wissen nachgewiesen ist, muss aber aufgrund fehlender gegenteiliger Indizien angenommen werden, dass er auch mit Willen gehandelt hat (vgl. E. 3.3 hiervor), d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden

zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit der gemachten Angaben ist nur schwer vorstellbar und wurde im Verlaufe des Verfahrens nie auch nur ansatzweise dargetan.

Indem die Vorinstanz trotz des Wissens des Beschwerdeführers um die Unrichtigkeit seiner Steuererklärung seinen Willen zur Steuerhinterziehung verneint hat, hat sie - wie die Beschwerdeführerin zutreffend vorbringt - die Unschuldsvermutung (vgl. E. 3.4 hiervor) falsch angewendet und den Sachverhalt willkürlich festgestellt (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3 S. 351 f.). Auch im Anwendungsbereich der Unschuldsvermutung muss der Richter unter dem Gesichtspunkt der freien Beweiswürdigung eine gewissenhafte Prüfung vornehmen (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.1 S. 348 ff.; 127 IV 172 E. 3a S. 174). Diesem Anspruch ist die Vorinstanz nicht gerecht geworden, indem sie trotz des erwiesenen Wissens des Beschwerdegegners allein aufgrund seiner nicht weiter hinterfragten Aussagen während der Anhörung und ohne Würdigung der weiteren im Recht liegenden Beweismittel auf das Fehlen von Vorsatz geschlossen hat.

#### **E. 4.3**

Mit Blick auf die versuchte Steuerhinterziehung liegt nach dem Gesagten entgegen der Vorinstanz Vorsatz des Beschwerdegegners vor. Damit ist der subjektive Tatbestand von Art. 176 Abs. 1 DBG erfüllt. Nachdem schon oben festgestellt worden ist, dass auch der objektive Tatbestand erfüllt ist, sind die Voraussetzungen für eine Bestrafung nach Art. 176 Abs. 1 DBG (vgl. E. 2.3 hiervor) vorliegend gegeben.

Folglich stellt sich die Frage, wie die Busse zu bemessen ist. Im Einspracheentscheid vom 7. Juni 2017 hat die kantonale Steuerverwaltung die dem Beschwerdegegner ursprünglich auferlegte Busse von Fr. 3'600.-- bestätigt. Der Beschwerdegegner hat weder im Verfahren vor der Vorinstanz noch im vorliegenden Verfahren vorgebracht, diese Festsetzung der Busse sei gesetzeswidrig gewesen, sondern immer nur behauptet, er habe nicht "betrogen". Der festgesetzte Bussenbetrag entspricht im Übrigen den Vorgaben von Art. 176 Abs. 2 DBG .

#### **E. 4.4**

Entsprechend erweist sich die Beschwerde als begründet und ist im Punkte der direkten Bundessteuer entsprechend dem Antrag der Beschwerdeführerin gutzuheissen. In Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils ist die wegen versuchter Steuerhinterziehung nach dem Recht der direkten Bundessteuer geschuldete Busse für die Steuerperioden 2011 bis 2013 auf Fr. 3'600.-- festzusetzen.

### **III. Kantonssteuer**

#### **E. 5**

In Umsetzung von Art. 56 Abs. 2 StHG entspricht Art. 221 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 (DStG, SGF 631.1) in den massgeblichen Punkten der Regelung von Art. 176 Abs. 1 DBG . Daraus folgt, dass die zum DBG ergangene Doktrin und Judikatur für die kantonalen Steuern ebenfalls massgebend ist. Dies gilt auch für die Bemessung der Busse, sieht doch die einschlägige kantonale Regelung (Art. 221 Abs. 2 DStG) wie Art. 176 Abs. 2 DBG vor, dass die Busse auf zwei Drittel der Busse festzusetzen ist, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre.

Dies führt für die Kantonssteuern zum gleichen Ergebnis wie für die direkte Bundessteuer und damit zur Gutheissung der Beschwerde entsprechend dem Antrag der Beschwerdeführerin. In Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils ist die wegen versuchter Steuerhinterziehung nach kantonalem Recht geschuldete Busse für die Steuerperioden 2011 bis 2013 auf Fr. 8'500.-- festzusetzen.

#### IV. Kosten und Entschädigung

##### **E. 6**

Der unterliegende Beschwerdegegner hat die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Parteienschädigungen sind nicht geschuldet, da der Kanton Freiburg in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (vgl. Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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