

# FR\_GERICHTE 604 2017 75 vom 14. März 2018

FR Kantonsgericht, 2018-03-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2017\\_75](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_75)

FR: FR\_GERICHTE 604 2017 75 du 14 mars 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2017 75 del 14 marzo 2018

## Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Steuerhinterziehung und Nachsteuer

## Erwägungen

### E. 1

Die am 27. Juni 2017 fristgerecht beim zuständigen Kantonsgericht eingereichte Beschwerde (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern vom 6. Juni 2000 [DStG; SGF 631.1]) gegen den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2017 ist begründet und enthält Rechtsbegehren (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Der Beschwerdeführer, Schuldner der in Frage gestellten Busse, ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (vgl. Art. 76 Bst. a des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SGF 150.1]). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### E. 2

Direkte Bundessteuer (604 2017 75) Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, er habe nicht die Absicht gehabt, einen Steuerbetrug zu begehen.

#### E. 2.1

Wer eine Steuer zu hinterziehen versucht, wird mit Busse bestraft (Art. 176 DBG). Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt voraus, dass aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen eine Veranlagung überhaupt unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung sich als unvollständig erweist. Bei der versuchten Steuerhinterziehung tritt der erwünschte Deliktserfolg, die ausgebliebene oder unvollständige Veranlagung, nicht ein, d.h. dass die Veranlagung steuerrechtlich korrekt und umfassend erfolgt. Bei der unvollständigen Veranlagung bleibt die Straftat solange im Versuchsstadium, bis die Veranlagung rechtskräftig geworden ist. Zwischen dem Verhalten des Steuerpflichtigen und dem erwünschten Deliktserfolg muss eine hypothetische Kausalität in dem Sinne bestehen, dass jenes für dieses adäquat kausal gewesen wäre, wenn der Deliktserfolg eingetreten wäre (Urteil BGer 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.2 mit Hinweisen).

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 Der subjektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz voraus; Fahrlässigkeit genügt dafür nicht. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn

mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist. Lediglich fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Urteil BGer 2C\_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3 mit Verweis; bestätigt in Urteil BGer 2C\_242/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 3.2).

## **E. 2.2**

Die in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerte Unschuldsvermutung sowie der dazu gehörende Grundsatz „in dubio pro reo“ betreffen sowohl die Verteilung der Beweislast als auch die Würdigung der Beweise (vgl. BGE 120 Ia 31 E. 2c mit weiteren Hinweisen). Jeder Mensch gilt als unschuldig, solange er nicht in einem rechtmässigen Gerichtsverfahren für schuldig befunden wurde, einen Straftatbestand erfüllt zu haben. Als Beweislastregel bedeutet die Maxime, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen, und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Der Grundsatz „in dubio pro reo“ ist verletzt, wenn der Straf- richter einen Angeklagten (einzig) mit der Begründung verurteilt, er habe seine Unschuld nicht nachgewiesen. Ebenso ist die Maxime verletzt, wenn sich aus den Urteilsgründen ergibt, dass der Strafrichter von der falschen Meinung ausging, der Angeklagte habe seine Unschuld zu beweisen, und dass er ihn verurteilte, weil ihm dieser Beweis misslang (BGE 127 I 38 E. 2a; vgl. auch BGE 120 Ia 31 E. 2c). Als Beweiswürdigungsregel besagt die Maxime, dass sich der Strafrichter nicht von der Existenz eines für den Angeklagten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären darf, wenn bei objektiver Betrachtung erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat. Der Grundsatz ist verletzt, wenn der Strafrichter an der Schuld des Angeklagten hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, weil solche immer möglich sind und absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann. Es muss sich um erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel handeln, d.h. um solche, die sich nach der objektiven Sachlage aufdrängen (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a; 124 IV 86 E. 2a; 120 Ia 31 E. 2c). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung soll sicherstellen, dass der Richter nicht entgegen seiner Überzeugung entscheiden, also etwas als erwiesen ansehen muss, von dem er nicht überzeugt ist, und umgekehrt etwas als nicht erwiesen anzusehen hat, obwohl er davon überzeugt ist, dass dieser Umstand gegeben war bzw. ist. Tatsächlich ist es dem Richter aber verwehrt, sich zur Begründung seines Entscheids schlicht auf seine innere Überzeugung zurückzuziehen: Die persönliche Überzeugung des Richters muss zum einen auf einer gewissen- haften Prüfung aufbauen und sie muss zum anderen, wenn auch nicht zwingend, so doch zumin- dest objektivier- und nachvollziehbar sein. Hieraus folgt, dass objektive begründete Zweifel, d.h. solche, die sich nach der objektiven Sachlage einem vernünftigen Menschen aufdrängen, auch dann ausschlaggebend sind, wenn der Richter derartige Zweifel zwar nicht hat, er diese aber hätte haben sollen bzw. hätte haben müssen (vgl. BGE 120 Ia 31 E. 2c).

### E. 2.3

Der Steuergerichtshof hat mit Urteil vom 17. September 2014 (604 2013 39 & 40) für die Steuerperiode 2011 festgestellt, dass es dem Steuerpflichtigen nicht gelungen sei, den ihm Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 obliegenden Beweis zu erbringen, dass er die Fahrkosten vom Wohnort zum Arbeitsort selber tragen musste, so dass der vorgenommene steuerliche Abzug dieser Kosten nicht zulässig gewesen sei. Es wurde Folgendes festgehalten: "Unselbstständigerwerbende können nach Art. 26 DBG als Berufskosten insbesondere die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen (Abs. 1 Bst. a). Für diese Gewinnungskosten werden Pauschalansätze festgelegt, doch steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2). [...] Im vorliegenden Fall ist in erster Linie umstritten, ob dem Beschwerdeführer kein Abzug für die Fahrkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort zusteht, weil ihm der Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zu Verfügung stellt. Aus dem (von den Steuerbehörden genehmigten) Spesenreglement der Firma B. \_\_\_\_\_ AG ergibt sich unter Ziff. 2.5: 'Das Unternehmen kann ihren Mitarbeitenden einen Geschäftswagen zur Verfügung stellen. Der Geschäftswagen kann auch privat genutzt werden. Im Lohnausweis wird eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen. Die Anschaffungs- sowie sämtliche Unterhaltskosten werden vom Unternehmen bezahlt. Von den Mitarbeitenden selbst zu tragen sind die Benzinkosten, die ihnen bei ferienbedingten Autofahrten entstehen. Für die Privatbenützung wird den Mitarbeitenden pro Monat 0.8 % des Kaufpreises (exkl. Mehrwertsteuer) im Lohnausweis aufgerechnet, mind. CHF 150.-. Im Lohnausweis wird ein entsprechender Hinweis angebracht. Eine Abrechnung für den Arbeitsweg entfällt.' Zudem wurde zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Arbeitgeberin ein "Fahrzeugvertrag für Firmenfahrzeug / fest zugeteilt" abgeschlossen: Darin wird insbesondere festgehalten: 'Art. 3 / Allgemeine Bestimmungen Das Fahrzeug dient grundsätzlich betrieblichen Zwecken. Es wird primär A. \_\_\_\_\_ für Arbeitszwecke zur Verfügung gestellt. Er darf das Fahrzeug für den Weg von C. \_\_\_\_\_ nach D. \_\_\_\_\_ und umgekehrt benutzen. Art. 17 / Privatbenützung Privatfahrten und Fahrten für den Arbeitsweg – hin und zurück – gelten als Privatfahrten und müssen im KM-Journal eingeschrieben werden. Es ist Pflicht, dass alle Privatfahrten sauber und ohne Aufforderung mit Datum und KM-Anzahl vom Fahrzeugverantwortlichen im KM-Journal rapportiert werden. Das KM-Journal ist monatlich per letztem Arbeitstag dem Betriebsmechaniker abzugeben. Hinweis: Für Privatfahrten kann ein KM-Ansatz von Fr. 0.50 verrechnet werden, dies wird dann Ende Jahr vereinbart, bei besonderen Leistungen ist es Usanz in der B. \_\_\_\_\_, dass die privaten KM geschenkt werden.' Art. 10 und 11 des Vertrages sehen im Weiteren vor, dass zwei Tankkarten für sämtliche E. \_\_\_\_\_ - und F. \_\_\_\_\_ -Tankstellen in der Schweiz zur Verfügung stehen sowie sämtliche Unterhalts-, Service- und Reparaturarbeiten bei den G. \_\_\_\_\_ -Garagen vorgenommen werden können. Aus diesen Grundlagen ergibt sich vorweg die Vermutung, dass der Beschwerdeführer den Firmenwagen ohne besonderes Entgelt für den Arbeitsweg benutzen durfte. Bestätigt wird dies durch das von der Vorinstanz angerufene Telefongespräch mit dem Personalchef der Firma. Wenn der Beschwerdeführer

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 demgegenüber einwendet, es sei gut möglich, dass der Personalchef nicht alle Details kenne, so vermag das offensichtlich nicht zu überzeugen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass der Vorsitzende der Geschäftsleitung die Beschwerdeschrift mitunterzeichnet hat. Der Beschwerdeführer hat im Übrigen auch nicht

beantragt, den Personalchef und den Vorsitzenden der Geschäftsleitung zusätzlich zu befragen. Als weiteres gewichtiges Indiz kommt dazu, dass der Beschwerdeführer gemäss dem Lohnausweis (für das ganze Jahr) nur einen Privatanteil von CHF 3'349.- vergütet hat, was in etwa dem Pauschalansatz von 0.8 % des Kaufpreises pro Monat entsprechen dürfte. Die angeblich selbst übernommenen Nebenkosten sind nicht im Geringsten nachgewiesen und der Beschwerdeführer hat es wohlweislich auch nicht für nötig befunden, das KM-Journal mit einer allfälligen Abrechnung einzureichen, obwohl dies gegebenenfalls naheliegend gewesen wäre. Ebenso wenig liegen Angaben darüber vor, dass und inwieweit der Arbeitsweg entgegen der bestehenden Vermutung mit einem privaten Fahrzeug zurückgelegt worden wäre. Die enorme Diskrepanz zwischen der geleisteten Vergütung von CHF 3'349.- und den geltend gemachten Fahrkosten von CHF 41'500.- erschüttert die These des Beschwerdeführers vollends. Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass es sich beim Betrag von CHF 3'349.- nicht um den pauschalen Privatanteil (für die über den Arbeitsweg hinausgehend private Nutzung), sondern um effektiv abgerechnete Kilometerkosten handeln würde, ergäbe dies beim Ansatz der Firma 6'698 km und mithin bloss rund 30 km pro Arbeitstag (bei einer geltend gemachten Fahrdistanz von 2 x 175 km pro Tag bzw. total 77'000 km!)."

#### **E. 2.4**

Anlässlich seiner Einvernahme durch die Instruktionsrichterin hat der Beschwerdeführer nun offen zugegeben, dass er für den Gebrauch des Firmenautos keine Entschädigung bezahlen musste, er mithin diesen Wagen kostenfrei benutzen durfte. Da sein Arbeitgeber die entsprechenden Aufwendungen übernahm, er selber somit keine Kosten tragen musste, durfte er auch keinen Steuerabzug geltend machen (vgl. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung, SR 642.118.1]; ECKERT, in Commentaire romand LIFD, 2. Aufl. 2017, Art. 26 N. 20). Die objektive Sachverhaltsvoraussetzung der versuchten Steuerhinterziehung ist somit ohne weiteres erwiesen, hat doch der Steuerpflichtige einen steuerlichen Abzug geltend gemacht, auf den er keinen Anspruch hatte, so dass aufgrund seines Verhaltens die Veranlagung niedriger gewesen wäre, wenn sie nicht von der Steuerverwaltung verhindert worden wäre.

#### **E. 2.5**

Es bleibt zu untersuchen, wie es sich mit der subjektiven Sachverhaltsvoraussetzung verhält. Zu den subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen führt die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid aus, dass es dem Steuerpflichtigen aufgrund der gesamten Umstände klar gewesen sein musste, dass er kein Anrecht auf den besagten Abzug gehabt habe. Er habe jedoch den Abzug trotzdem vorgenommen und gehofft, so eine Steuerersparnis erzielen zu können, was den Vorsatz oder zumindest den Eventualvorsatz nachweise. In seiner Beschwerde erwähnt der Steuerpflichtige die subjektiven Voraussetzungen nur insoweit, als er geltend macht, er sei der Ansicht gewesen, dass er aufgrund der Umstände das Firmenauto als sein eigenes Auto betrachten könne und daher auch den Arbeitsweg als Gewinnungskosten steuerlich abziehen könne. Anlässlich der Anhörung vor der Instruktionsrichterin machte er zum ersten Mal geltend, 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 tragen musste, und dass er daher zum Steuerabzug berechtigt gewesen sei. Die Behauptung, er habe sehr viele

nicht vergütete Überstunden geleistet, wird zwar nicht belegt, die anlässlich der Anhörung gemachten Ausführungen klingen jedoch aufrichtig und wahrheitsgetreu und sind daher geeignet, erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel am Willen des Beschwerdeführers, eine

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 Steuerhinterziehung begehen zu wollen, aufkommen zu lassen. "In dubio pro reo" muss daher davon ausgegangen werden, dass die subjektive Voraussetzung des Vorsatzes, bzw. des Eventualvorsatzes, fehlt und die versuchte Steuerhinterziehung höchstens fahrlässig erfolgt ist. Ist die subjektive Tatbestandsvoraussetzung der versuchten Steuerhinterziehung nicht erfüllt, liegt jedoch kein strafbares Verhalten vor. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben.

### **E. 3**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 131 und 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 400.- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

### **E. 4**

Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der geleistet Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 400.- wird A. \_\_\_\_\_ zurückerstattet. III. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuer (Dispositiv Ziff. I) als auch der Kantonssteuer (Dispositiv Ziff. II) gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden, wobei die Begehren und Begründungen je der betroffenen Steuer anzupassen sind. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 14. März 2018/dbe  
Der Präsident Die Gerichtsschreiberin-Praktikantin

#### **E. 4.1**

In Übereinstimmung mit Art. 56 StHG sieht Art. 221 DStG vor, dass mit Busse bestraft wird, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht. Die Busse beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Diese beträgt in der Regel 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. 220 Abs. 2 DStG). Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 2 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben.

#### **E. 4.2**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 131 und 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 400.- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. (Dispositiv auf der folgenden Seite)

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2017 75)  
1. Die Beschwerde von A. \_\_\_\_\_ wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der

Kantonale Steuerverwaltung vom 7. Juni 2017 wird aufgehoben. 2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 400.- wird A. \_\_\_\_\_ zurückerstattet. II. Kantonssteuer (604 2017 76) 3. Die Beschwerde von A. \_\_\_\_\_ wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 7. Juni 2017 wird aufgehoben.

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