

# **FR\_GERICHTE 604 2018 22 vom 5. Juli 2018**

FR Kantonsgericht, 2018-07-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2018\\_22](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_22)

FR: FR\_GERICHTE 604 2018 22 du 5 juillet 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2018 22 del 5 luglio 2018

## **Regeste**

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Steuerhinterziehung und Nachsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die am 29. März 2018 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 1. März 2018 ist begründet und enthält Rechtsbegehren (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Die Beschwerdeführerin, Schuldnerin der in Frage gestellten Nachsteuern und Bussen, 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 prima facie einzutreten.

Kantonsgericht KG Seite 4 von 6

### **E. 2**

Das vorliegende Verfahren betrifft einen Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 1. März 2018, in dem die Einsprache der Steuerpflichtigen gegen die sie betreffenden Entscheide in Sachen Nachsteuern und Steuerhinterziehung vom 4. Juli 2014 abgewiesen wurde. Dieser Entscheid hat, wie von der Beschwerdeführerin zu Recht erwähnt, genau denselben Wortlaut wie der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 21. April 2016 in der gleichen Angelegenheit, von dem die Steuerpflichtige behauptet, er sei ihr nie rechtsgültig eröffnet worden. Dieser Einschätzung kann allerdings nicht gefolgt werden. Es ergibt sich nämlich aus den Akten, dass der Einspracheentscheid vom 21. April 2016 dem Rechtsvertreter der A. \_\_\_\_\_ AG, welcher am 15. Juli 2016 der Kantonalen Steuerverwaltung mitgeteilt hatte, er sei mit der anwaltlichen Wahrung der Interessen der Steuerpflichtigen beauftragt worden, mit eingeschriebenem Brief vom 16. August 2016, welcher am folgenden Tag entgegengenommen wurde, zugestellt wurde. Die Beschwerdefrist gegen diesen Entscheid ist somit am Freitag, den 16. September 2016 (vgl. 140 Abs. 1 DBG und Art. 180 Abs. 1 DStG), abgelaufen, ohne dass eine entsprechende Beschwerde eingereicht worden wäre. Dieser Entscheid ist somit in Rechtskraft erwachsen. In Bezug auf die Frage der bereits entschiedenen Sache betreffend eine Nachsteuerverfügung hat das Bundesgericht festgehalten, eine (weitere) Nachsteuerverfügung sei solange zulässig und erforderlich, als

keine res iudicata vorliege. Konkret heisse dies, dass eine (weitere) Nachsteuer- verfügung ausgeschlossen ist, wenn zur betreffenden Steuerperiode erstens bereits eine rechts- kräftige Nachsteuerverfügung im Sinne von Art. 151 DBG vorliegt (formelles Element) und diese zweitens den rechtserheblichen Sachverhalt in dem Sinne vollständig gewürdigt hat (materielles Element), so dass die Veranlagungsbehörde später nicht mehr berechtigterweise vorbringen kann, einzelne Elemente seien trotz sorgfältigen Vorgehens noch unberücksichtigt geblieben (vgl. Urteil BGer 2C\_853/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 3.3.6). Diese Überlegungen müssen mutatis mutandis auch für einen Einspracheentscheid gelten. Sie bedeuten im vorliegenden Fall, dass die Kantonale Steuerverwaltung – vorbehaltlich eines Revisionsverfahrens nach Art. 147 DBG und Art. 188 DStG – nicht berechtigt war, in einem die gleiche Steuerpflichtige, den gleichen Sachverhalt und die gleiche rechtliche Argumentation betreffenden Verfahren einen neuen Einspracheentscheid zu erlassen, nachdem der erste in Rechtskraft erwachsen war (vgl. CASANOVA/DUBEY, in CR-LIFD, 2. Aufl. 2017, Intro. Art. 147-153a N. 2 und 5), umso mehr als der zweite Entscheid mit dem ersten gleichlautend ist. Der Einspracheentscheid vom 1. März 2018 konnte somit der Steuerpflichtigen keine erneute Beschwerdemöglichkeit eröffnen. Auf die Beschwerde vom 29. März 2018 ist somit mangels eines tauglichen Anfechtungsobjekts nicht einzutreten. Dies gilt sowohl in Bezug auf die direkte Bundessteuer (Verfahren 604 2018 22), wie betreffend die Kantonssteuer (Verfahren 604 2018 23).

### **E. 3**

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Verjährungseinrede nicht zu hören gewesen wäre, wenn auf die Beschwerde einzutreten gewesen wäre.

#### **E. 3.1**

Die von der Beschwerdeführerin angerufenen Art. 185 Abs. 2 DBG und Art. 230 Abs. 2 DStG sehen vor, dass Bussen- und Kostenforderungen fünf Jahre, nachdem die Veranlagung rechts- kräftig geworden ist, verjähren. Diese Bestimmung gelangt folglich nur zur Anwendung, nachdem

Kantonsgericht KG Seite 5 von 6 ein Steuerstrafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist. Sie regeln jedoch nicht, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, die Verjährung der Strafverfolgung oder des Rechts auf Einleitung eines Nachsteuerverfahrens. Unter diesen Voraussetzungen kann die Beschwerde- führerin aus diesen Bestimmungen nichts für die gegen sie am 30. April 2014 eröffneten Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren betreffend die Steuerperiode 2005 ableiten.

#### **E. 3.2**

Gemäss Art. 152 DBG und 193 DStG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Betreffend die hier relevante Steuerperiode 2005 war folglich die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens bis zum 31. Dezember 2015 möglich. Mit dessen Eröffnung am 30. April 2014 wurde die Frist eingehalten. Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt seinerseits 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (vgl. Art. 152 Abs. 3 DBG und Art. 193 Abs. 3 DStG). Für die Steuerperiode 2005 läuft diese Frist somit erst am 31. Dezember 2020 ab. Die mit Einspracheentscheid vom 21. April 2016 rechtskräftig festgesetzte

Nachsteuer wurde somit offensichtlich vor Ablauf der Verwirkungsfrist beschlossen.

### **E. 3.3**

Was schliesslich die Steuerhinterziehung betrifft, so verjährt die Strafverfolgung gemäss Art. 184 Abs. 1 Bst. b Ziff. 1 DBG und Art. 229 Abs. 1 Bst. b DStG bei vollendeter Steuerhinterziehung zehn Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde. Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat (vgl. Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 229 Abs. 2 DStG). Diese Verjährungsregelung ist zwar erst am 1. Januar 2017 in Kraft getreten (vgl. AS 2015 779), muss aber gestützt auf Art. 205f DBG und den allgemeinen Grundsatz der *lex mitior* (vgl. Art. 2 Abs. 2 StGB), welcher auch auf das Steuerstrafrecht anwendbar ist (vgl. Art. 333 Abs. 1 StGB), sofern sie sich im Ergebnis für den Steuerpflichtigen als milder erweist als die bisher geltende Regelung, trotzdem Anwendung finden. Für das Bundesrecht ist mit Bezug auf die ab 1. Oktober 2002 und bis 31. Dezember 2016 geltende Verjährungsordnung festzuhalten, dass diese grundsätzlich milder ist, als die am 1. Januar 2017 in Kraft getretene Ordnung. So sah sie zwar eine längere Verjährungsfrist von 15 Jahren vor (vgl. Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG i.V.m. Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB), diese lief jedoch weiter, auch nachdem ein erstinstanzlicher Entscheid ergangen war (vgl. Art. 184 Abs. 2 aDBG und Art. 229 Abs. 2 aDStG), so dass die Verjährung bis zum letztinstanzlichen Entscheid eintreten konnte (vgl. zur Publikation bestimmtes Urteil BGER 2C\_12/2017 vom 23. März 2018 E. 4.1). In Anwendung der erwähnten Bestimmungen gilt es festzuhalten, dass die Strafverfolgung nach altem Recht bis zum 31. Dezember 2020 möglich war und diese Frist mit dem rechtskräftigen Einspracheentscheid vom 21. April 2016 eingehalten wurde. Nach neuem Recht war die Strafverfolgung bis zum 31. Dezember 2015 möglich und diese Frist ist mit den Entscheiden der Kantonalen Steuerverwaltung vom 4. Juli 2014, nach denen die Verjährung nicht mehr eintreten kann, eingehalten worden. Beide Verjährungsordnungen führen somit zum gleichen Ergebnis, was zur Abweisung der Verjährungseinrede führt.

### **E. 4**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 und 132 Abs. 2 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG). Es gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ;

Kantonsgericht KG Seite 6 von 6 SGF 150.12) zur Anwendung (vgl. Art. 146-147 VRG), welcher vorsieht, dass die Verwaltungsjustizgebühr CHF 50.- bis 50 000.- beträgt (Art. 1 Abs. 1 Tarif VJ) und die Höhe der Gebühr nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert festgesetzt wird (Art. 2 Tarif VJ). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr gesamthaft auf CHF 800.- festzusetzen. Der Hof erkennt: 1. Auf die Beschwerde der A. \_\_\_\_\_ AG wird betreffend die direkte Bundessteuer (Verfahren 604 2018 22) und die Kantonssteuer (Verfahren 604 2018 23) nicht eingetreten. 2. Die Verfahrenskosten im Betrag von CHF 800.- werden der A. \_\_\_\_\_ AG auferlegt und mit dem geleisteten Vorschuss verrechnet. Der Saldo wird ihr zurückerstattet. 3. 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, 5. Juli 2018/dbe  
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

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