

FR_GERICHTE 604 2024 46 vom 8. Oktober 2024

FR Kantonsgericht, 2024-10-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_46

FR: FR_GERICHTE 604 2024 46 du 8 octobre 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2024 46 del 8 ottobre 2024

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Steuerhinterziehung und Nachsteuer

Erwägungen

E. 1

Die am 2. März 2024 fristgerecht beim sachlich und örtlich 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 9. Februar 2024 ist begründet und enthält Rechtsbegehren (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Die Beschwerdeführer, Schuldner der streitigen Nachsteuern und Bussen, sind durch den angefochtenen Entscheid berührt und haben 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 einzutreten.

Kantonsgericht KG Seite 5 von 13 Formelles

E. 2.1

In formeller Hinsicht rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung der Begründungspflicht. Sie führen aus, die Vorinstanz sei in ihrem Entscheid nicht darauf eingegangen, dass der Liegen- schaftsschätzer sich über die bis zum Jahre 2021 unterlassene Schätzung überrascht gezeigt und erklärt habe, ihm seien die Versäumnisse der Steuerverwaltung in den Jahren 2005 und 2006 bekannt.

E. 2.2

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) fliesst unter anderem ein Anspruch der betroffenen Person, dass die Behörde ihre Vorbringen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Entsprechend haben die Einsprachebehörden ihre Entscheide zu begründen. Welche Anforderun- gen an Inhalt und Umfang der Begründung zu stellen sind, kann aber nicht allgemein gesagt werden. Es kommt auf den konkreten Fall an. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der Steuer- pflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen. Auf diese Weise soll er beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er die Verfügung bzw. den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung

der Rechtsmittelbehörde die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Die Behörde muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Dichte und Umfang der Begründung hängen von verschiedenen Faktoren ab, namentlich von der funktionellen Stellung der verfügenden bzw. entscheidenden Instanz, von den Vorbringen der Parteien, vom Umfang des Ermessensbereichs der Behörde und von der Komplexität der Materie (zur Begründungspflicht allgemein: BGE 146 II 335 E. 5.1; 136 I 229 E. 5.2, je mit Hinweisen; zudem Urteile KG FR 604 2016 69 vom 24. März 2017 E. 3 und 604 2016 152 vom 27. Juli 2017 E. 3).

E. 2.3

Vorliegend hat die Steuerverwaltung die Rechtmässigkeit der Erhebung einer Nachsteuer und die Auferlegung einer Steuerbusse sowohl auf Bundes- als auch Kantonsebene vertieft geprüft und aufgezeigt, weshalb sie die jeweiligen Voraussetzungen als erfüllt erachtet. Namentlich hätten die Beschwerdeführer nie eindeutig darauf hingewiesen, dass ihre Liegenschaft über drei zusätzliche Zimmer verfüge. Es gebe auch keinen Beweis dafür, dass der Steuerverwaltung die Baubewilligung übermittelt worden wäre. Da die Beschwerdeführer keine Angaben zu dem zu tiefen Eigenmiet- und Steuerwert gemacht hätten, hätten sie ihre Steuererklärungen nicht wahrheitsgetreu und vollständig ausgefüllt. Die von ihnen in den Steuererklärungen 2006 (Liegenschaftsunterhaltskosten) und 2007 (Erhöhung der Hypothekarschuld) angegebenen Elemente änderten hieran nichts. Die Beschwerdeführer hätten damit zumindest den Tatbestand der fahrlässigen Steuerhinterziehung erfüllt, indem sie zwischen 2011 und 2018 die drei zusätzlichen Zimmer nicht deklariert hätten. Mit dieser Begründung hat sich die Steuerverwaltung (rechtsgenügend) mit den von den Beschwerdeführern erhobenen Einwänden auseinandergesetzt. Dass sie dabei nicht explizit auf das Argument eingegangen ist, wonach die Versäumnisse der Steuerverwaltung in den Jahren 2005 und 2006 hinlänglich bekannt seien, vermag daran nichts zu ändern, könnten doch die Beschwerdeführer aus einer solchen Aussage, sofern sie denn tatsächlich in diesem Wortlaut gemacht wurde, ohne hin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ausserdem waren die Beschwerdeführer mit der Begründung

Kantonsgericht KG Seite 6 von 13 im angefochtenen Einspracheentscheid durchaus in der Lage, diesen zu verstehen und substantiiert Beschwerde dagegen zu führen.

E. 2.4

Der Rüge, die Steuerverwaltung habe ihre Begründungspflicht verletzt, kann damit nicht stattgegeben werden. Direkte Bundessteuer (604 2024 46)

E. 3

Nachsteuer

E. 3.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert

(Art. 151 Abs. 1 DBG). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen bildet nicht Voraussetzung, vielmehr kommt es auf die Würdigung der Pflichten an, welche die Steuerbehörde einerseits und den Steuerpflichtigen andererseits bei der Veranlagung treffen. Für die Beantwortung der (entscheidenden) Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind oder schon bei der Veranlagung vorgelegen haben, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgebend (Urteil BGer 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.1 in ASA 78 S. 308).

E. 3.2

Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus ergibt sich zunächst, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Der Steuerpflichtige muss seinerseits alles tun, um eine solche zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG), und hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); er trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat er der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich der Steuerpflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Urteile BGer 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.2.1 in ASA 78 S. 308; 2A.182/2002 vom 25. April 2003 E. 3.3.1 in ASA 73 S. 482). Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Allerdings darf die Veranlagungsbehörde nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuerklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Sie hat insbesondere zu berücksichtigen, dass vom Steuerpflichtigen nicht bloss Tatsachen in die Formulare einzutragen sind, sondern sich beim Ausfüllen der Steuerklärung auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde aber nur dann, wenn die Steuerklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Weist die Steuerklärung zwar erkennbare Mängel auf, sind diese aber nicht

Kantonsgericht KG Seite 7 von 13 geradezu offensichtlich, so führt das nicht dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert werden (bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten; Urteile BGer 2C_223 und 224/2011 vom 13. September 2011 E. 2 mit Verweis auf Urteile BGer 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.2.2 in ASA 78 S. 308 und 2A.182/2002 vom 25. April 2003 E. 3.3.2 f. in ASA 73 S. 482).

E. 3.3

Sieht die Steuerbehörde davon ab, einen bestimmten, einfach zu erhellenden Umstand näher abzuklären, obwohl dazu Anlass bestünde, so kann sie keine Nachsteuer erheben, wenn sie

nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhält. Unterlässt die Steuerbehörde nähere Abklärungen, so ist ihr das entsprechende Wissen anzurechnen. Mangels neuer Tatsachen kommt diesfalls eine Nachsteuer nicht in Frage. Zugleich ist damit der objektive Tatbestand einer vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG ausgeschlossen (Urteile BGer 2C_223 und 224/2011 vom 13. September 2011 E. 3.3, mit Hinweisen).

E. 3.4

Gemäss Art. 16 DBG unterliegen der Einkommenssteuer grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Abs. 1); als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art (Abs. 2). Auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen sind steuerbar, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG). Dies entspricht dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen, die eine eigene Liegenschaft bewohnen und Schuldzinsen sowie Unterhaltskosten vom rohen Einkommen abziehen können, mit denjenigen, die eine Wohnung mieten, jedoch keinen Abzug für die aufgewendeten Mietzinse geltend machen können (vgl. Urteile KG FR 604 2023 45 vom 20. Juni 2023 u.a. mit Verweis auf BGE 131 I 377 E. 2.1 und 123 II 9 E. 3 und Urteil BGer 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen; 604 2021 100 vom 7. Juli 2022 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG). Als Grundlage für die Bemessung des anzurechnenden Eigenmietwertes gilt der objektive Marktwert. Nach einhelliger Ansicht der Lehre handelt es sich dabei um den Betrag, den der Steuerpflichtige für die Miete des betreffenden Wohnobjekts an Dritte zahlen müsste bzw. den eine Drittperson für die entgeltliche Überlassung der Nutzung zu zahlen bereit wäre. Fehlt es für die Ermittlung des Mietwertes eines Hauses oder einer Wohnung an Vergleichsobjekten, so ist der Mietwert nach objektiven Kriterien und unter Berücksichtigung aller wesentlichen Umstände zu schätzen (vgl. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Auflage 2019, Art. 21 Rz. 52 ff. sowie das bereits zitierte Urteil KG FR 604 2021 100 vom 7. Juli 2022 E. 2.1.2.1 mit weiteren Hinweisen). Der Kanton Freiburg verfügt ausserdem über den Beschluss des Staatsrats vom 9. April 1992 über die Besteuerung von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften (SGF 631.33; nachfolgend kurz: Staatsratsbeschluss). Gemäss diesem wird der Mietwert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft oder einer vom Eigentümer oder Nutzniesser selbst benutzten Wohnung aufgrund von Normen nach Zimmereinheiten, zusätzlichen Räumen und Garagen festgesetzt (Art. 1). Die Anzahl der Zimmereinheiten wird aufgrund der Wohnfläche ermittelt (Art. 2 Abs. 1). Für die Ermittlung der Anzahl Einheiten werden die Zimmer, Küchen, geheizten Wintergärten und die Schwimmbäder im Haus in Betracht gezogen. Im Untergeschoss werden einzig die Zimmer mit normalen Fenstern berücksichtigt (Art. 2 Abs. 1 und 2). Die Wohnflächen werden nach der in Art. 2 Abs. 3 enthaltenen

Kantonsgericht KG Seite 8 von 13 Tabelle in Zimmereinheiten umgerechnet. Die übrigen Räumlichkeiten – wie Hallen oder Wohndielen, zusätzliche Waschräume, zusätzliche/separate Toiletten, Saunen oder Duschen – werden pauschal bewertet (Art. 2 Abs. 4). Anschliessend wird der Wert der jeweiligen Zimmereinheit unter Berücksichtigung des Baujahres, des Jahres des Umbaus oder der Renovation sowie des Ausbaus und der

Lage der Liegenschaft bestimmt und der Ausbau und die Lage der Liegenschaft aufgrund von Punkten bewertet (Art. 3 ff.).

E. 3.5

Vorliegend stellt sich die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die der Steuerbehörde zum Zeitpunkt der Veranlagungen 2011 bis 2018 nicht bekannt waren und deshalb eine Nachbesteuerung zu rechtfertigen vermögen. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführer in den Jahren 2005 und 2006 einen Anbau mit drei zusätzlichen Zimmern erstellen liessen, die in der Berechnung des Eigenmietwerts der Liegenschaft (und auf kantonaler Ebene zusätzlich des Steuerwerts, vgl. hierzu E. 5.1 unten) erhöhend zu berücksichtigen gewesen wären. Aus den vorliegenden Akten geht aber nicht hervor, dass die Beschwerdeführer die Steuerverwaltung – bis zum Einspracheverfahren betreffend die Steuerperiode 2019 – zu irgendeinem Zeitpunkt explizit bzw. eindeutig über die erfolgten Arbeiten und die zusätzlichen Zimmer informiert hätten, beispielsweise durch eine entsprechende Erwähnung im Feld Bemerkungen (z.B. mit "Anbau mit drei neuen Zimmern") oder durch Beilage der Baupläne bzw. der Baubewilligung, woraus die zusätzlichen Zimmer ersichtlich gewesen wären. Zudem deklarierten die Beschwerdeführer auch nach der Realisierung des Bauprojekts in ihren Steuererklärungen unverändert die gleichen Eigenmiet- wie auch Steuerwerte wie zuvor (Eigenmietwert: CHF 11'496.-; Steuerwert: CHF 216'000.-; vgl. hierfür die Veranlagungsanzeigen 2005, 2006 und 2011 sowie die Steuererklärungen 2012 bis 2018). Zwar gaben sie ab der Steuerperiode 2007 um ca. CHF 200'000.- höhere Privat- bzw. Hypothekarschulden an (Privatschulden 2006: CHF 437'750.-; Privatschulden 2007: CHF 646'990.-). Daraus allein kann jedoch noch nicht auf einen wertvermehrenden Umbau und damit auf einen höheren Eigenmietwert (und auch Steuerwert) der Liegenschaft geschlossen werden: Eine Hypothek kann nämlich nicht nur bei Sanierungs- oder Umbauarbeiten an einer Liegenschaft erhöht werden, sondern auch für einen zweckentfremdeten Nutzen, namentlich für den Kauf eines Fahrzeugs, zur Rückzahlung eines Privatkredits oder zur Absolvierung einer Ausbildung. Auch aus dem in der Steuerperiode 2006 unter dem Titel "Unterhalt für Privatliegenschaften" zugelassenen Abzug von CHF 54'463.- können die Beschwerdeführer nichts für sich ableiten, erhellt doch auch aus den deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten, die steuermindernd berücksichtigt werden können, nicht, dass die realisierten Bauarbeiten auch werterhöhend und nicht bloss werterhaltend waren. Da die Steuerverwaltung keine einfach erhellenden Hinweise dafür hatte, dass an der Liegenschaft wertvermehrnde Arbeiten vorgenommen wurden, war sie auch nicht gehalten, weitere Abklärungen zu tätigen. Die Behauptung der Beschwerdeführer, wonach die Steuerverwaltung sie angewiesen habe, beim Eigenmiet- und Steuerwert auch nach den erfolgten An- und Ausbaubauarbeiten weiterhin die Vorjahreswerte einzutragen, ändert an dieser Beurteilung nichts, wurden doch die Veränderungen an der Liegenschaft in den streitbetroffenen Steuererklärungen so oder anders unvollständig dargelegt. Ausserdem haben die Beschwerdeführer nicht im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, weshalb sie aus dieser allfälligen falschen behördlichen Auskunft, falls sie denn tatsächlich gemacht wurde, wofür es in den vorliegenden Akten aber keine Hinweise gibt, ohnehin nichts zu ihren Gunsten ableiten können.

Kantonsgericht KG Seite 9 von 13 Hinsichtlich der Steuerperiode 2018 schliesslich bleibt festzuhalten, dass den Beschwerdeführern auch nicht weiterhilft, dass sie der Steuerverwaltung als Beilage zur Steuererklärung die Prämienanzeige der Kantonalen

Gebäudeversicherung für das Jahr 2018 eingereicht haben. Zwar wird darin für die Liegenschaft – gestützt auf eine Schätzung im Jahr 2007 – ein Schätzwert von CHF 677'000.- ausgewiesen. Der Prämienanzeige kann jedoch der Grund für die im Jahr 2007 erfolgte Schätzung nicht entnommen werden. Damit lässt sich auch aus dieser Prämienanzeige nichts entnehmen, das auf einen wertvermehrenden Umbau hinweisen würde, werden doch Liegenschaften nicht nur bei einem Neu- oder Umbau, sondern auch periodisch zur Berichtigung bzw. Aktualisierung des Werts durch die Kantonale Gebäudeversicherung geschätzt, namentlich wenn das Gebäude vor über 15 Jahren zuletzt geschätzt wurde (vgl. www.ecab.ch/de, Rubrik Versicherte > Schätzung eines Gebäudes > Schätzungsanfrage, besucht am Tag des Urteils). Weitere Dokumente, aus denen der Grund oder die Bemessungsgrundlagen der Schätzung entnommen werden können, namentlich das Schätzungsprotokoll der Kantonalen Gebäudeversicherung, haben die Beschwerdeführer jedoch nicht eingereicht. Von einer eindeutigen Deklaration der Veränderungen kann daher auch in der Steuerperiode 2018 keine Rede sein, und die Steuerverwaltung war auch hier nicht gehalten, weitere Abklärungen vorzunehmen. Unter den gegebenen Umständen ist also nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung den Eigenmietwert der Liegenschaft für die Steuerperioden 2011 bis 2018 im Umfang des nicht deklarierten Anbaus mit drei zusätzlichen Zimmern nachbesteuert hat. Die Berechnung der Nachsteuern, namentlich auch die Ermittlung des Eigenmietwerts, wird von den Beschwerdeführern nicht moniert, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Damit ist der angefochtene Einspracheentscheid, soweit er die Nachsteuern der direkten Bundessteuer der Steuerjahre 2011-2018 anbelangt, zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Steuerhinterziehung

E. 4.1

Wer als Steuerpflichtiger entgegen seiner Mitwirkungspflicht vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG mit Busse bestraft. Die Busse 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. 175 Abs. 2 DBG; vgl. auch BGE 144 IV 136 E. 7.3.2, wonach eine Busse in der Höhe eines Drittels der hinterzogenen Steuer die mildeste Strafe darstellt). Beim Hinterziehungsverfahren im Recht der direkten Bundessteuer handelt es sich um ein echtes Strafverfahren («de nature pénale»), für welches die strafprozessualen Garantien der EMRK gelten (BGE 138 IV 47 E. 2.6.1; 121 II 257 E. 4b; 121 II 273 E. 3a; 119 Ib 311 E. 2e und 2f; Urteile des EGMR Chambaz gegen Schweiz vom 5. April 2012 [11663/04] § 36 ff., insb. 48; J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001 [31827/96] § 42 ff., insb. 50; A.P., M.P. und T.P. gegen Schweiz vom 29. August 1997 [19958/92] § 37 ff., insb. 43, unter Bezugnahme auf das Urteil des EGMR Bendenoun gegen Frankreich vom 24. Februar 1994 [12547/86] § 44 ff., insb. 47). 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

Kantonsgericht KG Seite 10 von 13 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). Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung bedingt Vorsatz oder Fahrlässigkeit. Nach Lehre und Rechtsprechung kann der Wille zur Steuerhinterziehung dann vorausgesetzt werden, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Pflichtige der Unrichtigkeit oder der Unvollständigkeit der gegenüber der Steuerverwaltung gemachten Angaben bewusst war bzw. eine Täuschung der Behörde beabsichtigte und eine zu niedrige Veranlagung bezweckte (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf nahm (Eventualvorsatz). Zu berücksichtigen ist dabei das gesamte Deklarationsverhalten; u.a. muss die Steuerbarkeit oder die Nichtsteuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für den Pflichtigen erkennbar gewesen sein. Dieser kann sich seiner Verantwortlichkeit nicht dadurch entziehen, dass er geltend macht, er habe einen Berater oder Vertreter beigezogen (Urteile BGer 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 6.1; 2A.168/2006 vom 8. März 2007 E. 4.2 mit Hinweisen in StE 2007 B 101.21 Nr. 17). Die Vermutung, welche vom Wissen auf den Willen schliesst, ist zwar entkräftbar; ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben ist allerdings in der Regel nur schwer vorstellbar (vgl. Urteil BGer 2C_656/2013 vom 17. September 2013 E. 2.2.3, mit weiteren Hinweisen).

E. 4.2

Die von Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Abs. 2 EMRK garantierte Unschuldsvermutung sowie als ihre direkte Folge der Grundsatz «in dubio pro reo» betreffen sowohl die Beweislast als auch die Beweiswürdigung im weiten Sinne. Als Beweislastregel bedeutet sie im Urteilsstadium, dass die Beweislast der Anklage obliegt und dass vom Zweifel der Beschuldigte profitieren muss. Als Beweiswürdigungsregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass der Richter sich nicht von einem für den Beschuldigten ungünstigen Sachverhalt überzeugt erklären kann, wenn aus einem objektiven Blickwinkel in Bezug auf das Bestehen dieses Sachverhalts Zweifel bestehen. Nicht entscheidend ist, dass bloss abstrakte und theoretische Zweifel bestehen, die jederzeit möglich sind, da eine absolute Sicherheit nicht verlangt werden kann. Es muss sich um ernsthafte und unüberwindbare Zweifel handeln, das heisst Zweifel, die sich aufgrund der objektiven Sachlage aufzwingen (vgl. BGE 145 IV 154 E. 1.1 mit Hinweisen, in Pra 108 [2019] Nr. 139).

E. 4.3

Die Steuerverwaltung hat auf vollendete Steuerhinterziehung erkannt, weil die Beschwerdeführer ihre Pflicht zur Abgabe einer komplett und wahrheitsgetreu ausgefüllten Steuererklärung verletzt haben. Dass die Beschwerdeführer unvollständige bzw. unwahre Angaben bezüglich des Eigenmietwerts (und des Steuerwerts) gemacht haben, indem sie auch nach dem Umbau weiterhin die bisherigen Werte deklariert und die Steuerverwaltung nicht auf die neuen Tatsachen hingewiesen haben, wurde bereits ausgeführt (vgl. namentlich E. 3.5 hiervor). Diese Falschdeklaration führte zu einer unvollständigen Besteuerung der Beschwerdeführer. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 175 Abs. 1 DBG ist damit erfüllt. In Bezug auf den subjektiven Tatbestand der Strafbarkeit ist im Einklang mit der Steuerverwaltung von

fahrlässiger Tatbegehung auszugehen. Die Beschwerdeführer haben zwar unvollständige bzw. unwahre Angaben gemacht, sie führen aber insgesamt glaubhaft an, dass sie korrekte Eigenmiet- und Steuerwerte deklarieren wollten und auf eine Neuschätzung der Steuerverwaltung warteten. In der Zwischenzeit gaben sie auch die gestiegene Hypothekarbelastung sowie, ziemlich verspätet, die Schätzung der Kantonalen Gebäudeversicherung an. Damit ist auch der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 175 Abs. 1 DBG erfüllt.

Kantonsgericht KG Seite 11 von 13 Rechtfertigungs- oder Schuldausschlussgründe werden von den Beschwerdeführern keine geltend gemacht und ergeben sich auch nicht aus den Akten. Den Beschwerdeführern wurde folglich zu Recht wegen vollständiger Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 175 Abs. 1 DBG eine Busse auferlegt.

E. 4.4

Die Bemessung der Hinterziehungsbusse, die an sich nicht streitig ist, überprüft das Gericht nur unter dem Aspekt der Ermessensüberschreitung oder des Ermessensmissbrauchs. Das Gericht hebt bei der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung von Steuerbussen die Busse nur dann auf, wenn die Vorinstanz den gesetzlichen Strafrahmen über- oder unterschritten hat, nicht von den rechtlich massgebenden Gesichtspunkten ausgegangen ist oder die Strafe willkürlich hart oder milde ansetzt hat (ASA 68 240 E. 3a S. 244). Vorliegend ist die Steuerverwaltung von einem leichten Verschulden ausgegangen, hat sie doch die Steuerbusse auf 30 Prozent des hinterzogenen Steuerbetrags festgesetzt (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG). Angesichts der konkreten Umstände erscheint die den Beschwerdeführern auferlegte Busse zwar eher tief, handelt es sich doch um die mildestmögliche Strafe. Angesichts der fahrlässigen Begehung ist sie aber nicht willkürlich. Allerdings ist festzustellen, dass 30 Prozent nicht einem Drittel entspricht und die ausgesprochene Steuerbusse somit minimal unter dem gesetzlichen Strafrahmen liegt. Aufgrund der bloss marginalen Abweichung (30 Prozent anstatt 33 Prozent) kann jedoch darauf verzichtet werden, die Steuerbusse zum Nachteil der Beschwerdeführer zu korrigieren. Die Höhe der ausgesprochenen Busse von CHF 900.- ist daher zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen. Kantonssteuer (604 2024 47)

E. 5

Nachsteuer

E. 5.1

Auch das kantonale Recht sieht vor, dass, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist, die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert wird (Art. 192 Abs. 1 DStG; zu den Verfahrenspflichten: Art. 154 ff. DStG), und dass auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar sind, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Art. 22 Abs. 1 Bst. b DStG). Die entsprechenden Bestimmungen des harmonisierten kantonalen Rechts finden sich in Art. 7 Abs. 1 und 53 StHG. Zudem unterliegt gemäss Art. 52 DStG sowie Art. 13 Abs. 1 StHG das gesamte Reinvermögen der kantonalen Vermögenssteuer. Das steuerbare Vermögen bemisst sich

nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 67 Abs. 1 DStG und Art. 17 Abs. 1 StHG). Die Aktiven werden grundsätzlich, d.h. unter Vorbehalt von Sondervorschriften, zum Verkehrswert bewertet (Art. 53 Abs. 2 DStG und Art. 14 Abs. 1 StHG). Gemäss Art. 13 Abs. 1 des bereits erwähnten Staatsratsbeschlusses wird der Steuerwert von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften in der Regel aufgrund des arithmetischen Mittels zwischen dem Verkehrswert (Marktwert) und dem zweifachen Ertragswert ermittelt. Der Ertragswert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft ergibt sich durch Kapitalisierung des Bruttoertrages der Liegenschaft. Der Bruttoertrag entspricht dem Gesamtmiet-

Kantonsgericht KG Seite 12 von 13 wert der Liegenschaft oder der Wohnung des Eigentümers und dem Mietwert der Berufs- und Geschäftsräume im Jahr sowie der Mietzinseinnahmen entsprechend der Mietzinsaufstellung für die Wohnungen, Geschäfts- und übrigen Räume. Für Mehrfamilienhäuser kommt ein Kapitalisierungssatz von 8,5 Prozent und für Stockwerkeigentum und Eigentumswohnungen ein Kapitalisierungssatz von 8 Prozent zur Anwendung. Andere nach 1960 erstellte Liegenschaften werden mit 8 Prozent kapitalisiert (Art. 14 des Staatsratsbeschlusses).

E. 5.2

Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung betreffend die Erhebung von Nachsteuern kann für die Rechtsanwendung sowohl hinsichtlich des Eigenmiet- als auch des Steuerwerts auf die Ausführungen in Erwägung 3 verwiesen werden. Die Berechnung der Nachsteuern, namentlich auch die Ermittlung des Steuerwerts der Liegenschaft, wird von den Beschwerdeführern nicht moniert. Folglich ist auch im Bereich der Kantonssteuer nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung bei der Einkommenssteuer den Eigenmiet- und bei der Vermögenssteuer den Steuerwert der Liegenschaft für die Steuerperioden 2011 bis 2018 im Umfang des nicht deklarierten Anbaus mit drei zusätzlichen Zimmern nachbesteuert hat. Damit ist der angefochtene Einspracheentscheid, auch soweit er die Nachsteuern der Kantonssteuer der Steuerjahre 2011-2018 anbelangt, zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen.

E. 6

Steuerhinterziehung

E. 6.1

Auch im Bereich der Steuerhinterziehung entspricht das kantonale Recht dem Recht der direkten Bundessteuer. So sieht Art. 220 DStG vor, dass, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, mit Busse bestraft wird (Abs. 1). Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf ein Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Abs. 2).

E. 6.2

Damit kann für die Rechtsanwendung auf Erwägung 4 verwiesen werden. Zu Recht wurde den Beschwerdeführern wegen vollständiger Steuerhinterziehung eine Busse auferlegt. Die Höhe der ausgesprochenen Busse von CHF 3'000.- ist zwar eher tief und liegt minimal unter dem gesetzlichen Strafrahmen, ist aber insgesamt zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen. Kosten- und Entschädigungsfolgen

E. 7.1

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 und 147 VRG).

Kantonsgericht KG Seite 13 von 13 Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 800.- festzusetzen. Dieser Betrag geht vollumfänglich zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführer und ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

E. 7.2

Die unterliegenden Beschwerdeführer haben keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]; Art. 137 Abs. 1 VRG). Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2024 46) 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. Kantonssteuer (604 2024 47) 2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Kosten und Entschädigung 3. Die Kosten (Gebühr: CHF 800.-) werden A._____ und B._____ auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. 4. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 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 in Luzern angefochten werden. 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, 8. Oktober 2024 /tsc Der Präsident Der Gerichtsschreiber

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