

SO_GERICHTE SGSTA.2019.44 vom 30. März 2020

SO Obergericht, 2020-03-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2019.44

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2019.44 du 30 mars 2020

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2019.44 del 30 marzo 2020

Regeste

Nachsteuern, Steuerhinterziehung. Fall aus dem Autohandel, mangelhafte Buchhaltung, Voraussetzungen für Nachsteuern hier erfüllt, Annahme einer zu hohen Bruttogewinnmarge, Rückweisung; Strafsteuern nicht zulasten der Ehefrau, sondern nur des Ehemanns, teilweise Aufhebung mangels Unterlagen, ansonsten Strafsteuern geschuldet, hier keine Auswirkungen der Teileinstellung des Mehrwertsteuerverfahrens.

Erwägungen

E. 1

i.V.m. § 172 Abs. 1 StG (Steuergesetz, BGS 614.11) kann ein Steuerpflichtiger gegen den Einspracheentscheid über eine Nachsteuerfestsetzung beim Kantonalen Steuergericht Rekurs erheben. Die Zulässigkeit des Rechtsmittels der Beschwerde ergibt sich aus Art. 140 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, SR 642.11) und § 4 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31). Im Bereich der Steuerhinterziehung folgt die Zulässigkeit des Rechtsmittels aus § 160 Abs. 1 i.V.m. § 195 Abs. 3 StG für die Staatssteuer bzw. Art. 140 Abs. 1 i.V.m. Art. 183 Abs. 3 DBG. Die Rekurrenten sind daher grundsätzlich zur Einlegung der entsprechenden Rechtsmittel legitimiert und das angerufene Gericht sachlich zuständig. Rekurs und Beschwerde sind innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, einzureichen. Die beiden Einspracheentscheide datieren vom 18. Juni 2019 und wurden am 21. Juni 2019 zugestellt. Am 5. Juli 2019 wurden die beiden Rechtsschriften der Rekurrenten der Post übergeben. Rekurs und Beschwerde wurden fristgerecht erhoben. Es ist darauf einzutreten. 2. Die Voraussetzungen eines Nachsteuerverfahrens werden in Art. 151 DBG geregelt. Eine nahezu gleichlautende Formulierung findet sich in § 170 StG. Auch für die Steuerhinterziehung existieren in Art. 175 DBG und § 189 StG nahezu gleichlautende Formulierungen. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden. Soweit notwendig wird auf Differenzierungen nachfolgend eingegangen. A. Nachsteuer 3. Nachdem Art. 129 ff. BdBSSt noch die Vorstellung zugrunde lag, dass eine Nachsteuer nur in Verbindung mit einer Busse erhoben werden konnte und ein Verschulden der steuerpflichtigen Person voraussetzte, wurde das heutige Nachsteuerverfahren in Umsetzung des Grundsatzes der Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 EMRK vom Steuerstrafverfahren entkoppelt (StR 55 S. 124; ASA 57 S. 220; ASA 52 S. 457 f.; StE 1987 B 101.2 Nr. 3; U.R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, S. 152 ff. und 353). Die Nachsteuer hat heute somit keinerlei Strafcharakter mehr. Sie wird als Folge einer Unterbesteuerung mit dem einzigen Zweck erhoben, einen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen (BGer 7.3.2007, 2A.554/2006; BGer 27.2.2007, 2A.300/2006; BGer 13.12.2004, 2A.300/2004; vgl. mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung: F. Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3.

A., Art. 151 N 1 ff.; M. E. Looser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., Art. 151 DBG N 7; E. Blumenstein/P. Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., S. 414 ff.). Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, müssen drei Voraussetzungen gegeben sein: a) Die in Frage stehende Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. b) Die in Frage stehende Veranlagung ist zu tief ausgefallen. Es ist zu einer sog. Unterbesteuerung gekommen. c) Die ungenügende Veranlagung ist auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen gegenüber den Steuerbehörden zurückzuführen. 4. Vorliegend kann zunächst festgehalten werden, dass die definitiven Veranlagungen der Steuerjahre 2008-2013 in Rechtskraft erwachsen sind. Da die Rekurrenten die verlangten Unterlagen nicht eingereicht hatten, mussten jeweils Ermessensveranlagungen vorgenommen werden. Mit Steuermeldung vom 9. Juli 2015 informierte die EStV das KStA dass die Buchhaltung der V GmbH materiell nicht vollständig sei. In den Jahren 2008-2013 seien die folgenden Umsätze nicht verbucht worden: - 2008: CHF 713'603 - 2009: CHF 1'142'161 - 2010: CHF 1'065'100 - 2011: CHF 798'400 - 2012: CHF 696'621 - 2013: CHF 305'585 Die Rekurrenten bestreiten die Umsätze und halten fest, dass diese nie getätigt wurden. Sämtliche Fahrzeuge, die verkauft wurden, seien auch in der Buchhaltung geführt worden. Diese pauschalen Behauptungen vermögen nicht zu überzeugen. Den Akten kann entnommen werden, dass dem Rekurrenten nachgewiesen werden konnte, dass die von ihm geführte Buchhaltung der V GmbH massive Mängel aufwies, und unter anderem erhebliche Umsatzdifferenzen festgestellt werden konnten. Es kann davon ausgegangen werden, dass ein Grossteil der inserierten Fahrzeuge auch tatsächlich verkauft werden konnte. Hätte die V GmbH eine ordentliche Buchhaltung geführt, wäre sie zweifellos in der Lage gewesen, anhand von Unterlagen aufzuzeigen, was mit den angeblich nicht verkauften Fahrzeugen geschehen ist. Im Lagerbestand der Gesellschaft erscheinen diese Fahrzeuge nicht. Sollten die Fahrzeuge nur auf Kommissionsbasis angeboten worden sein, hätte auch dieser Umstand anhand von Unterlagen nachgewiesen werden können. 5. Führt ein Steuerpflichtiger eine mangelhafte Buchhaltung, kommt er seinen in Art. 126 Abs. 2 DBG bzw. § 142 Abs. 2 StG verankerten Mitwirkungspflichten nicht nach. Dies führt dazu, dass die Veranlagungsbehörde, soweit es um steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen geht, berechtigt ist, ermessensweise Aufrechnungen vorzunehmen (F. Richner et al., a.a.O., Art. 126 N 50). Die von der EStV bestätigten, nicht deklarierten Umsätze bewirken, dass auf Stufe des Anteilinhabers der Gesellschaft von geldwerten Leistungen (verdeckte Gewinnausschüttung) auszugehen ist. Das KStA ist bei der Berechnung dieser verdeckten Gewinne von einer nach seinen Angaben branchenüblichen Nettomarge von 8 % ausgegangen. Was die Rekurrenten gegen die Unterbesteuerung an sich vorbringen, vermag nicht zu überzeugen. Aus dem Umstand, dass die EStV letztlich auf eine strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung verzichtet hat, können sie nichts für sich ableiten. An den nicht deklarierten Umsätzen und der daraus resultierenden Forderung hat die EStV ausdrücklich festgehalten. Auch die Behauptung, dass nicht getätigte Umsätze nicht nachgewiesen werden könnten, ist unbehelflich, denn eine Gesellschaft muss mit ihren ordnungsgemäss geführten Geschäftsunterlagen in der Lage sein, aufzuzeigen, was mit ihren Fahrzeugen, die sie zum Verkauf ausgeschrieben hat, geschehen ist. Demnach steht fest, dass in den rechtskräftigen Veranlagungen die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht besteuert worden sind. Es ist zu einer Unterbesteuerung gekommen. Fraglich ist nun noch die Höhe der Unterbesteuerung. Wenn ein Steuerpflichtiger seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

Dabei kann sie Erfahrungszahlen, die Vermögensentwicklung und den Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 147 Abs. 2 StG). Das KStA hat sich dabei auf die Kennzahlen einer einzigen schweizerischen Garage für das Jahr 2014 abgestützt, deren materiell vollständige Buchhaltung durch die Z Treuhand AG erstellt wurde (Vorakten, Beilage 29); indessen ist die Situation jener Garage nicht weiter bekannt. Die Bruttogewinnmarge betrug dort 10.8 %. Konkrete Einwände gegen diese Zahl und dieses Vorgehen werden von den Rekurrenten zwar nicht vorgebracht (vgl. zur Substantiierung BGer 22.8.2019, 2C_177/2018, E. 3). Es ist aber dafürzuhalten, dass das KStA mit der Festlegung der Nettomarge auf letztlich 8 % die Höhe der Unterbesteuerung nicht hinreichend dargelegt hat; daran vermögen die Ausführungen in der Vernehmlassung des KStA nichts zu ändern. Gemäss den erwähnten Kennzahlen der Z betrug die Bruttogewinnmarge für den Occasionshandel 5.7 % im schweizerischen Durchschnitt des Jahres 2014. Weshalb dieser Wert nicht massgebend sein soll, ist aus den Unterlagen und Angaben des KStA nicht ersichtlich. Es ist daher von einer Nettomarge von 5.7 % und nicht von 8 % auszugehen. 6. Auf eine rechtskräftige Veranlagung darf im Nachsteuerverfahren nur zurückgekommen werden, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel ergibt, dass die Veranlagung unrichtig (entweder überhaupt nicht oder ungenügend) ausgefallen ist (F. Richner et al., a.a.O., Art. 151 N 15). Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Beweismittel sind Erkenntnisquellen, die dazu geeignet sind, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen, d.h. vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsachen zu überzeugen (F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, S. 275; M. E. Looser, a.a.O., Art. 151 DBG N 13). Anlässlich der Vornahme der Veranlagung waren die nicht deklarierten Umsätze noch nicht bekannt. Somit sind die Voraussetzungen einer Nachbesteuerung erfüllt. Nach dem Gesagten ist bei der Höhe der Nachsteuer indes von einer Nettomarge von 5.7 % auszugehen. Im Übrigen sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen. B. Strafsteuer 7. Nach Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. § 189 Abs. 1 StG wird mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Geschütztes Rechtsgut ist der Fiskalanspruch des Staates (BGE 121 II 265; 121 II 283). Weiter soll mit dem Hinterziehungsverfahren der Schutz der Steuerrechtsordnung generell, das Vertrauen in die wahrheitsgemässe Auskunft über die für die Veranlagung wesentlichen Tatsachen, die Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerveranlagung an sich und auch die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen gefördert werden (F. Richner et al., a.a.O., Art. 175 N 5). Der objektive Tatbestand ist erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten nicht gehörig erfüllt hat und es dadurch im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu einem Steuerausfall gekommen ist (F. Richner et al., a.a.O., Art. 175 N 26 ff.). 8. Die Steuerhinterziehung gilt als Sonderdelikt. Täter kann nur sein, wer als steuerpflichtige Person ihr zukommende Verfahrenspflichten verletzt hat. Bei Ehegatten wird angenommen, dass sie gemäss Art. 180 DBG bzw. § 194 bis StG selbständige und gleichberechtigte Steuerpflichtige sind. Eine Steuerbusse darf nur gegenüber jenem Ehegatten ausgesprochen werden, der sich schuldig gemacht hat (F. Richner et al., a.a.O., Art. 180 N 1). Das blosses Unterzeichnen der gemeinsamen Steuererklärung genügt dabei nicht als Mitwirken an einer Steuerhinterziehung. Vorliegend führte der Ehemann und Rekurrent die V GmbH in Liquidation. Die Ehefrau hatte demgegenüber mit der Geschäftstätigkeit ihres Ehemannes nichts zu tun. Der Vorwurf richtet sich somit nur gegen den Ehemann. 9. Der Ehemann und Rekurrent bringt vor, dass das

Hinterziehungsverfahren im Bereich der Mehrwertsteuer eingestellt worden sei, weil keine Verkürzung der Steuerforderung zulasten des Staates erkennbar gewesen sei. Die Steuermeldung der EStV könne daher nicht Grundlage der Strafsteuer sein. Im Bereich der Mehrwertsteuer wurde das Verfahren wegen Steuerhinterziehung gemäss Teileinstellungsverfügung vom ... 2019 eingestellt, weil keine Verkürzung der Steuerforderung zu Lasten des Staates erkennbar war. Ob eine Verkürzung der Mehrwertsteuerforderung erkennbar ist, kann aber für den Bereich der direkten Steuer nicht massgebend sein. Entscheidend ist hier vielmehr, ob der Steuerpflichtige mit seinem Verhalten bewirkt hat, dass eine Veranlagung unvollständig und unterblieben ist. Das "Bewirken" muss dabei einer Verletzung von Verfahrenspflichten gleichkommen (R. J. Sieber/J. Malla , in: Zweifel/ Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Art. 175 N 7). Festzuhalten ist, dass die Untersuchung der EStV gezeigt hat, dass der Rekurrent in seiner Geschäftsbuchhaltung diverse Umsätze nicht verbucht hat. Die EStV hat dem KStA eine entsprechende Steuermeldung zugestellt. Konkret fehlten in der Buchhaltung Umsätze pro Jahr zwischen CHF 305'585 und CHF 1'142'161. Grundlage dieser Berechnung waren die Unterlagen, welche die EStV bei der X AG herausverlangt hat. Diese Unterlagen zeigten die Fahrzeugverkäufe auf der Plattform X ab dem Jahr 2010 auf. Die Unterlagen der Jahre 2008 und 2009 konnten nicht erhältlich gemacht werden. Für diese Jahre hat die EStV Hochrechnungen basierend auf den Zahlen der Jahre 2010 und 2011 vorgenommen. Im Rahmen der Einspracheverhandlung hat der Rekurrent mitgeteilt, dass er zum Teil auch Fahrzeuge von Kollegen angeboten habe. Für das Inserieren habe er nichts verlangt. Dass der Rekurrent auch fremde Fahrzeuge verkauft hat, ist durchaus möglich. Es darf aber erwartet werden, dass er auch darüber Buch führt, wem die angebotenen Fahrzeuge gehören. Zu beachten ist, dass der Rekurrent nur ca. 35 % der effektiven Umsätze verbucht hat. Rund 65 % des Umsatzes wurde somit nicht verbucht. Dass annähernd zwei Drittel der verkauften Fahrzeuge Freunden gehörten, die ihm für diese Dienstleistungen nichts bezahlt haben, ist wenig wahrscheinlich. Der Rekurrent kann denn auch diese Behauptung in keiner Art und Weise belegen. Folglich ist hier davon auszugehen, dass der überwiegende Teil des nicht verbuchten Umsatzes eigene Verkäufe waren und nur ein kleiner Teil des Umsatzes allenfalls auf Verkäufe von Freunden zurückzuführen war. Das Nichtverbuchen von Einnahmen stellt eine Verfahrenspflichtverletzung dar, die zu einer Steuerverkürzung führt. Der objektive Tatbestand von Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. § 189 Abs. 1 StG ist daher zumindest für die Steuerjahre 2010-2013 erfüllt. Für die Steuerjahre 2008 und 2009 fehlen hingegen Unterlagen. Ob der Rekurrent auch in diesen Jahren Umsätze nicht korrekt deklariert hat, kann ihm nicht rechtsgenügend nachgewiesen werden. Auf der Basis von Vermutungen und Annahmen darf ein Schuldspruch nicht erfolgen. Hier ist der Rekurrent gemäss dem Grundsatz "in dubio pro reo" freizusprechen (U. R. Behnisch , Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, S. 266). 10. In subjektiver Hinsicht ist die vollendete Steuerhinterziehung sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar. Der Nachweis des Verschuldens 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, muss angenommen werden, dass der Beschuldigte auch mit Willen handelte (BGer 16.3.2010, 2C_480/2009, E. 5.5; R. J. Sieber/ J. Malla , a.a.O., Art. 175 N 31). Im Rahmen der Einspracheverhandlung hat der Rekurrent sein Verhalten damit entschuldigt, dass er Analphabet sei, keine eigentliche Ausbildung genossen habe und

nur eine Berufserfahrung aufweisen könne. Nach Ansicht der Vorinstanz ist dieses Argument vorgeschoben, habe der Rekurrent doch nach eigenen Angaben eine Schulbildung von 9 Jahren aufzuweisen, auch wenn er letztlich kein Diplom vorweisen könne. Festzuhalten sei zudem, dass der Rekurrent einen Treuhänder hatte und in der Lage gewesen sei, Inserate im Internet aufzuschalten. Effektiv muss davon ausgegangen werden, dass sich der Rekurrent - selbst wenn er nie eine kaufmännische Ausbildung absolviert hat - durchaus bewusst war, dass er sämtliche Umsätze verbuchen muss. Dies hat ihm zweifellos auch sein Buchhalter mitgeteilt. Das Vollständigkeitsprinzip ist ein zentrales Prinzip der ordnungsgemässen handelsrechtlichen Bilanzierung (R. Benz , Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, S. 142). Ein Teil des Verkaufsumsatzes ist ja auch effektiv verbucht worden. Zweifellos war dem Rekurrenten somit bewusst, dass ein erheblicher Teil des Verkaufsumsatzes nicht verbucht worden war. Der Rekurrent wusste somit um die Unvollständigkeit seiner Buchhaltung. Somit ist der Entscheid der Vorinstanz, der von einem vorsätzlichen Handeln ausgegangen war, nicht zu beanstanden. 11. Bei der Strafzumessung ist die Vorinstanz von einem Faktor 1.0 (Regelfaktor) ausgegangen. Wegen der mehrfachen Tatbegehung wurde der Faktor auf 1.2 erhöht und anschliessend wieder auf 0.7 reduziert. Dabei wurden die wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten und die lange Verfahrensdauer berücksichtigt. Nachdem der Rekurrent die Strafzumessung nicht bestritten hat und die Strafzumessung als angemessen erscheint, ist nach wie vor von einem Bussenfaktor von 0.7 auszugehen. 12. Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich deshalb als teilweise begründet. Für die Steuerjahre 2008 und 2009 ist von einer Busse abzusehen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten im Umfang des Unterliegens kostenpflichtig. Die Gebühren berechnen sich nach § 150 des Gebührentarifs (BGS 615.11). Die Rekurrenten haben demnach an die gesamten Gerichtskosten von CHF 1'879 (Grundgebühr: CHF 1'500; Zuschlag: CHF 379) einen Betrag von CHF 1'717 zu bezahlen. Die Ehefrau haftet dabei solidarisch für CHF 973. Dieser Betrag ist auf die Nachsteuer zurückzuführen. Den Rekurrenten ist zudem eine reduzierte Parteientschädigung von pauschal CHF 400 zuzusprechen (inkl. Auslagen und MwSt). *****

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