

Direkte Bundessteuer

Steuerhinterziehung

Nichtdeklaration fiktiver Spesen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 9b/1996 vom 21. März 1996

Der Steuerpflichtige, der fiktive Spesen als Teil seines Lohnes bezieht, aber nicht deklariert, begeht eine Steuerhinterziehung und kann sich nicht mit dem Einwand entlasten, die Spesen seien nicht im Lohnausweis enthalten gewesen.

I. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war bis zum 31. Dezember 1987 bei der M. S.A., O./GE, als Geschäftsführer der Filiale in Basel tätig. Nach Übernahme dieser Firma durch die I. S.A. war er bei der übernehmenden Firma vom 1. Januar 1988 bis zu seiner Pensionierung per 30. April 1989 weiterbeschäftigt.

2. Am 17. August 1989 teilte die neue Arbeitgeberin der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer (nachfolgend Verwaltung genannt) mit, dass sie dem Beschwerdeführer monatlich Fr. 1'200.-- für fiktive Spesen ausbezahlt habe. Diese seien monatlich mittels Dauerauftrag bei der Banque cantonale Vaudoise auf sein Privatkonto überwiesen worden. Weiter wurde in diesem Schreiben ausgeführt, dass die Firma M. S.A. während 20 Jahren einen Teil des Lohnes des Beschwerdeführers in Form von fiktiven Spesen ausbezahlt hätte.

3. Der Beschwerdeführer anerkannte in einer Vorsprache vom 26. September 1989 bei der Verwaltung, dass er in früheren Jahren Zahlungen erhalten habe, welche nicht im Lohnausweis enthalten seien. Diese Zahlungen hätten jedoch weniger als Fr. 1'200.-- monatlich ausgemacht. Am 6. November 1989 reichte der Beschwerdeführer eine Bestätigung vom 10. Oktober 1989 seiner früheren Arbeitgeberin ein, nach der ihm u.a. in den Jahren 1981 bis 1987 folgende Zahlungen als Spesen zugegangen sind:

1981 bis 1982:	Fr. 800.-- pro Monat
1983:	Fr. 900.-- pro Monat
1984 bis 1985	Fr. 1'000.-- pro Monat
1986 bis August 1987:	Fr. 1'100.-- pro Monat
September 1987 bis Dezember 1987	Fr. 1'200.-- pro Monat

4. Der Beschwerdeführer reichte zudem eine Aufstellung über seine diversen Ausgaben ein, die durch die Spesen entschädigt worden seien; diese Ausgaben konnte er aber nicht belegen.

5. Die Verwaltung anerkannte einen Drittel der nicht in den Lohnausweisen enthaltenen Zahlungen der Arbeitgeberin als Spesenersatz. Die restlichen 2/3 rechnete sie dem Beschwerdeführer als Einkommen auf. Die Nachsteuer- und Bussenveranlagungen zur 22., 23. und 24. Periode wurden dem Beschwerdeführer am 22. November 1989 eröffnet. Die Nachsteuer der 22. Periode betrug Fr. 830.90 und die Busse Fr. 1'620.25, die Nachsteuer der 23. Periode Fr. 408.20 und die Busse Fr. 675.10, die Nachsteuer der 24. Periode Fr. 1'478.40 und die Busse Fr. 2'661.--.

6. Gegen diese Veranlagungen erhob der Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 12. Dezember 1989 Einsprache, welche gestützt auf Art. 132 BdBST als Beschwerde entgegengenommen wurde. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die ausgerichteten und nicht im Lohnausweis enthaltenen Beträge Spesenersatz und nicht Lohnersatz darstellen würden.

Am 20. Dezember 1989 teilte Herr C. E., Prokurist der M. S.A., auf Anfrage der Verwaltung mit, dass die nicht im Lohnausweis aufgeführten Entschädigungen an den Beschwerdeführer Lohnbestandteil gewesen und die in Basel angefallenen Spesen separat verrechnet worden seien. Diese Aussage nahm Herr C. E. gegenüber dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. Mai 1989 zurück.

7. In ihrer Vernehmlassung vom 9. Juni 1995 beantragt die Verwaltung die Abweisung der Beschwerde und die Abänderung der Veranlagung zu Ungunsten des Rekurrenten, soweit diese die erhobene Nachsteuer betrifft; die umstrittenen Zahlungen seien statt nur zu zwei Dritteln vollumfänglich im Einkommen aufzurechnen. In Anwendung von Art. 175 Abs. 2 DBG sei eine Busse auszusprechen, welche dem Einfachen der hinterzogenen Steuer entspricht. Die Begründung der Verwaltung ergibt sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

8. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 21. März 1996 halten sowohl der Beschwerdeführer als auch die Verwaltung an ihrem Standpunkt fest.

II. Entscheidungsgründe

1. Der Beschwerdeführer beantragt sinngemäss, die Nachsteuer- und Bussenveranlagung vom 22. November 1989 aufzuheben.

Unbestritten ist die Tatsache, dass der Beschwerdeführer in den betreffenden Jahren Zahlungen erhalten hat, die nicht im Lohnausweis aufgeführt waren und welche er auch nicht als Einkommen in der Steuererklärung deklariert hat.

Gegenstand des vorliegenden Rekurses bildet somit die Frage, ob die erwähnten Zahlungen (teilweise) steuerbares Einkommen darstellen oder nicht.

2. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt fällt das gesamte Einkommen aus einer Tätigkeit mit Einschluss der Nebenbezüge in die Steuerberechnung. Das Gesetz gibt jedoch keine Begriffsumschreibung des steuerbaren Einkommens. Es werden lediglich dessen Hauptgruppen aufgezählt. Unter Einkommen versteht man "die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für die laufende Wirtschaft verwenden kann" (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 4. Auflage, S.141).

a) Die dem Beschwerdeführer ausbezahlten, aber nicht im Lohnausweis aufgeführten Beträge stellen mit Ausnahme der Autokosten (vgl. unten lit. b) steuerbares Einkommen dar. Keinesfalls ist davon auszugehen, dass er diese Zahlungen als Ersatz für entstandene Kosten erhalten hat. Aufgrund der eingereichten Abrechnungen der M. S.A., Filiale Basel, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die tatsächlich entstandenen Spesen direkt der Arbeitgeberin belastet hat und diese nicht mit den erhaltenen Pauschalzahlungen begleichen musste. Für diese Auffassung spricht auch die Tatsache, dass die Pauschalzahlungen dem Beschwerdeführer direkt auf sein privates Postcheckkonto überwiesen wurden und nicht in den Abrechnungen erscheinen. Darüber hinaus bestätigt Herr C. E. schriftlich, dass die dem Beschwerdeführer ausbezahlten Spesenpauschalen Lohnbestandteile dargestellt hätten und die effektiv angefallenen Spesen separat verrechnet worden seien. In diesem Zusammenhang muss das Schreiben vom 6. Mai 1991, in welchem Herr C. E. seine Aussage revidiert, als reine Gefälligkeit bewertet werden.

b) Aufgrund der eingereichten Abrechnungen der Filiale Basel ergibt sich, dass der Beschwerdeführer für Benzinkosten monatlich rund Fr. 150.-- erhalten hat. Darüber hinaus wurden ihm weitere Fr. 250.-- pro Jahr an die Autokosten beigesteuert. Es ist offensichtlich, dass diese Beträge nicht ausreichen, um die dem Beschwerdeführer geschäftlich entstandenen Autokosten zu decken. Es ist daher angezeigt, ein Teil der Pauschalzahlungen als Zahlungen für entstandene Autospesen anzuerkennen. Die erkennende Kommission kommt zum Schluss, dass unter dem Aspekt der Au-

tokosten ein Drittel der erhaltenen Pauschalspesen als effektive Spesen anzuerkennen sind. Im Ergebnis deckt sich dies mit den von der Verwaltung im Nachsteuer- und Bussenveranlagungsverfahren vorgenommenen Aufrechnungen. Für eine reformatio in peius besteht kein Raum.

c) Dem Beschwerdeführer standen somit zwei Drittel der ausgerichteten Pauschalspesen für seine persönlichen Bedürfnisse zur freien Verfügung und mussten nicht für geschäftlich entstandene Kosten verwendet werden. Demzufolge sind sie in diesem Umfange als Einkommen in die Steuerberechnung miteinzubeziehen.

3. Wer dem Staat einen Steuerbetrag dadurch vorenthält, dass er die ihm im Veranlagungsverfahren obliegenden Pflichten nicht erfüllt oder Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige Angaben macht, hat - neben einer Busse - den entzogenen Steuerbetrag nachzuzahlen (Art. 129 BdBSt).

Der Beschwerdeführer hat es unterlassen, die Verwaltung über die bezogenen Pauschalspesen zu informieren. Die den Steuererklärungen beigelegten Lohnausweise waren unwahr und unvollständig. Die Rubrik „Spesenvergütungen“ war auf den Lohnausweisen nicht ausgefüllt, was den Eindruck erweckte, dass effektiv keine Spesen ausbezahlt wurden. Weil der Beschwerdeführer im Veranlagungsverfahren bezogene Spesenzahlungen, welche zu zwei Dritteln Einkommen darstellen und bei der ordentlichen Veranlagung nicht berücksichtigt wurden, unerwähnt liess, hat er klarerweise den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach Art. 129 BdBSt erfüllt. Der Beschwerdeführer hat folglich die zu wenig entrichteten Beträge nachzuzahlen, was dazu führt, dass die Veranlagungen vom 22. November 1989 in bezug auf die Nachsteuern zu bestätigen sind.

4. Nach Art. 129 BdBSt ist neben der Nachsteuer auch eine Busse bis zum Vierfachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen. Nach Art. 175 Abs. 2 des am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer wird die vollendete Steuerhinterziehung hingegen mit einer Busse von einem Drittel bis zum Dreifachen des hinterzogenen Steuer bestraft. Das DBG erweist sich somit gegenüber dem BdBSt als das mildere Recht, weshalb in Anwendung der lex mitior eine Busse gestützt auf das DBG auszusprechen ist.

Der Strafrahmen von Art. 175 Abs. 2 DBG bewegt sich zwischen einem Drittel und dem Dreifachen der hinterzogenen Steuer, je nach Verschulden des Täters. „In der Regel“, d.h. bei Vorsatz beträgt sie das Einfache der hinterzogenen Steuer (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, S. 475).

Der Beschwerdeführer vertritt die Meinung, dass ihn kein Verschulden treffe. Er habe sein Einkommen nach bestem Wissen und Gewissen und gemäss Lohnausweis deklariert. Diese Begründung vermag indessen nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführer hätte bemerken sollen, dass die Lohnausweise zu Unrecht keine Angaben über Spesen enthielten und die Verwaltung folglich die ausgezahlten Spesen nicht auf Lohncharakter hin überprüfen konnte. Wenn der Beschwerdeführer aber trotz dieses Wissens die Verwaltung über die nicht im Lohnausweis deklarierten Zahlungen in Unkenntnis gelassen hat, so hat er zumindest in Kauf genommen, dass er für ein zu tiefes Einkommen veranlagt wird. Sein Verhalten ist somit als eventualvorsätzlich zu qualifizieren, was folglich eine Busse vom Einfachen der hinterzogenen Steuer zur Folge hat.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagungen vom 22. November 1989 in bezug auf die Nachsteuern zu bestätigen sind, die Beschwerde aber in bezug auf die Bussenveranlagungen insofern teilweise gutgeheissen wird, als die Busse für jede Periode auf das Einfache der hinterzogenen Steuer reduziert wird.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem Beschwerdeführer in Anwendung des Gesetzes über die Verwaltungsgebühren vom 9. März 1972 und der Verordnung hierzu vom 20. Juni 1972 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.