

# **BGer 2A.60/2002 vom 25. April 2003**

Bundesgericht, 2003-04-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.60\\_2002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.60_2002)

FR: TF 2A.60/2002 du 25 avril 2003

IT: TF 2A.60/2002 del 25 aprile 2003

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die beiden Verwaltungsgerichtsbeschwerden stehen sachlich und prozessual in einem engen Zusammenhang. Es rechtfertigt sich deshalb, die Beschwerden, in sinngemässer Anwendung von Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 40 OG, in einem Verfahren zusammenzufassen und in einem einzigen Entscheid zu beurteilen (vgl. BGE 113 Ia 390 E. 1 S. 394).

### **E. 2.1**

Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden handelte im vorliegenden Fall als kantonale Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 140 ff. DBG. Gegen deren Entscheid ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ( Art. 146 DBG ). Das kantonale Steueramt ist als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zur Beschwerde legitimiert ( Art. 146 zweiter Satz DBG in Verbindung mit Art. 103 lit. c OG ). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2.2**

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden ( Art. 104 lit. a und b OG ). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung gebunden ( Art. 105 Abs. 2 OG ).

### **E. 2.3**

Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen ( BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).

### **E. 3.1**

Streitig ist im vorliegenden Fall, ob die Urteile des Verwaltungsgerichts, den Beschwerdegegner bei der direkten Bundessteuer im Zusammenhang mit dem unversteuert gebliebenen Liquidationserlös nicht mit einer Nachsteuer zu belegen und nicht wegen Steuerhinterziehung zu büssen, vor Bundesrecht standhalten. Die beiden Tatbestände sind nach dem neuen Recht der direkten Bundessteuer nicht mehr zwingend aneinander gekoppelt ( dazu etwa Klaus A. Vallender, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG],

Art. 83-222, Basel/Genf/München 2000, N 5 f. zu Art. 151). Im Folgenden ist dennoch zunächst die Frage der Nachsteuer und danach diejenige der Steuerbusse zu prüfen.

### **E. 3.2**

Nicht mehr strittig ist, ob die angefochtenen Urteile auch insoweit dem Bundesrecht entsprechen, als der Beschwerdegegner die Hinterlassenenrenten seiner Ehefrau und deren Kinder nicht deklariert hatte. Da die beschwerdeführende Behörde ihren Antrag ausdrücklich auf den Gesichtspunkt des Liquidationsüberschusses beschränkt und sich nicht auf die unterbliebene Deklaration der Witwen- und Waisenrenten beruft, bildet dies vor Bundesgericht nicht mehr Streitgegenstand.

### **E. 4.1**

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 ).

Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war ( Art. 151 Abs. 2 DBG ).

### **E. 4.2**

Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (Urteil des Bundesgerichts 2A.187/2000 vom 3. November 2000). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (vgl. etwa Agner/ Jung/Steinmann, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 439; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 345). Im Übrigen kommt es entscheidend auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an. Dabei stehen die Prinzipien der objektiven Gesetzmässigkeit und der Rechtsgleichheit in einem Spannungsfeld zum Grundsatz der Rechtssicherheit und zum Vertrauensprinzip. Dieses Spannungsfeld soll nach der Regel von Art. 151 DBG aufgelöst werden, wobei das Gesetz allerdings auslegungsbedürftig ist.

#### **E. 4.2.1**

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 geht zunächst hervor, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen ( Art. 126 Abs. 1 DBG ). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen ( Art. 124 Abs. 2 DBG ); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, unter anderem Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden ( Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG ). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit

hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen.

#### **E. 4.2.2**

Demgegenüber prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor ( Art. 130 Abs. 1 DBG ). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen (Urteil des Bundesgerichts 2A.187/2000 vom 3. November 2000) oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Die Steuerbehörde muss insbesondere berücksichtigen, dass in die Steuerdeklarationsformulare nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen (vgl. dazu Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 345; Klaus A. Vallender, a.a.O., N 7 ff. zu Art. 151; Ders., in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 8 zu Art. 53).

#### **E. 4.2.3**

Nicht gefestigt ist, was gilt, wenn die Veranlagungsbehörde einen nicht eindeutigen oder unvollständigen Sachverhalt ungeklärt liess und die auf derart unsicherer Grundlage getroffenen Annahmen sich nachträglich als unzutreffend herausstellen (vgl. Vallender, a.a.O., N 9 zu Art. 151). Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber auch diesfalls nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, dass davon ausgegangen werden muss, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden.

#### **E. 4.3**

Im vorliegenden Fall ist die Veranlagung unbestrittenermassen rechtskräftig geworden. Da der Beschwerdegegner den Überschuss aus der Liquidation der A. \_\_\_\_\_ AG nicht als Wertschriftenenertrag bzw. als Einkommen im Bemessungsjahr 1996 ausgewiesen und die Steuerbehörde in der Folge einen solchen nicht als Einkommen veranlagt hat, steht überdies fest, dass die Veranlagung unvollständig geblieben ist. Zu prüfen bleibt freilich, ob der fragliche Liquidationsüberschuss der Steuerbehörde im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG bekannt war oder ihr allenfalls erkennbar gewesen wäre.

#### **E. 4.3.1**

In der Steuererklärung hatte der Beschwerdegegner seinen Beteiligungsüberschuss aus der Liquidation der A. \_\_\_\_\_ AG bzw. den Umstand, dass die Liquidation inzwischen abgeschlossen war, überhaupt nicht angeführt. In der Wegleitung zur Steuererklärung 1997/98 für die direkte Bundessteuer wird in Ziff. 3 unter anderem ausgeführt:

"Als Zinsen und Gewinnanteile gelten auch die in Form von Gratisaktien, Gratisobligationen, Gratisliberierungen, Liquidationsüberschüssen oder in irgendeiner anderen Form enthaltenen geldwerten Leistungen aus Guthaben und Beteiligungen, die rechtlich keine Rückzahlung eines der steuerpflichtigen Person zustehenden

Kapitalguthabens oder Kapitalanteils darstellen."

Zwar ist dem Beschwerdegegner teilweise zugute zu halten, dass es nicht offensichtlich ist, von welchem massgeblichen Zeitpunkt bei einem Liquidationsanteil, wie er im vorliegenden Fall zur Diskussion steht, steuerrechtlich auszugehen ist. Aufgrund der allfälligen Unsicherheit hätte er aber an die Steuerbehörden gelangen können und müssen und nicht einfach auf eine Deklaration des Liquidationsüberschusses als Einkommen verzichten dürfen. Der Beschwerdegegner hat somit seine gesetzlichen Pflichten bei der Steuererklärung nicht erfüllt.

#### **E. 4.3.2**

Die Steuerbehörde hat das Wertschriftenverzeichnis mit dem Vermerk "Aktien A. \_\_\_\_\_ AG, Em --> in Liq." ergänzt. Unklar ist, ob die weitere Anmerkung "Übertrag auf Kto. ...", die sich jedenfalls auf zwei zusätzliche Ergänzungen des Wertschriftenverzeichnisses bezieht, auch für den Vermerk über die Beteiligung an der A. \_\_\_\_\_ AG gilt. Dem zuständigen Steueramt war somit sowohl die Beteiligung des Beschwerdegegners an der A. \_\_\_\_\_ AG als auch der Umstand, dass sich diese in Liquidation befand, bekannt. Woher das Steueramt davon wusste, ist nicht erstellt, aber auch nicht entscheidend. Denn die Veranlagungsbehörde konnte nicht wissen, dass die Liquidation vollendet und der daraus hervorgegangene Erlös dem Beschwerdegegner zugeflossen war. Der Beschwerdegegner hatte sie auch in keiner Art darauf aufmerksam gemacht. Damit erweist sich der Tatbestand von Art. 151 Abs. 2 DBG, wonach eine Nachbesteuerung ausgeschlossen ist, wenn der Steuerpflichtige richtig deklariert und die Steuerbehörde die Bewertung anerkannt hat, als nicht erfüllt.

#### **E. 4.3.3**

Darüber hinaus war die Veranlagungsbehörde auch nicht verpflichtet, im Dossier ergänzend nachzuprüfen, ob ein Meldeformular oder sonstige aufschlussreiche Unterlagen vorhanden waren. Hätte die Steuerbehörde allerdings das Dossier des Beschwerdegegners konsultiert, wäre sie auf die Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. März 1997 gestossen, welche beim zuständigen Steueramt unbestrittenermassen am 4. April 1997 und damit vor Abschluss des Veranlagungsverfahrens am 22. Januar 1998 eingegangen ist. Der Beschwerdegegner hat im vorliegenden Fall ein solches Gesuch für einen Liquidationsüberschuss im Betrag von Fr. 188'747.-- gestellt, und diesem Gesuch ist von der Eidgenössischen Steuerverwaltung stattgegeben worden. Darüber erhielt das für die Veranlagung der Einkommenssteuer zuständige Steueramt an sich rechtzeitig Meldung. Da es jedoch aufgrund des Fehlens jeglichen Hinweises auf den Liquidationserlös in der Steuererklärung zu keinen entsprechenden Nachforschungen verpflichtet war, darf dem Steueramt das mögliche Wissen um das Meldeformular nicht entgegengehalten werden.

#### **E. 4.4**

Demnach handelt es sich beim fraglichen Liquidationserlös des Beschwerdegegners nicht um eine der Steuerbehörde bekannte Tatsache bzw. um eine solche, deren Kenntnis sich das Steueramt anrechnen lassen muss. Der Beschwerdegegner durfte aus der unvollständigen Veranlagung folglich auch nicht ableiten, dass die Steuerbehörde den Liquidationsüberschuss als nicht steuerbar erachtete. Damit ist eine Nachsteuer zu erheben, und das Verwaltungsgericht hat insoweit Bundesrecht verletzt, als es von einer Nachsteuer absah.

### **E. 5.1**

Nach Art. 175 Abs. 1 DBG wird unter anderem mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.

### **E. 5.2**

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 (vgl. dazu Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 175, N 1 ff., S. 474 ff.; Agner/Digeronimo/ Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 175, N 2 ff., S. 333 ff.; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 363 f.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/ Wien 2001, S. 1009 ff., § 38, N 9 ff.; Roman Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 6 ff. zu Art. 56).

### **E. 5.3**

Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Art. 175, N 2 f., S. 475; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, a.a.O., Art. 175, N 2.3 , S. 336; Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 1014, § 38, N 19 ; Sieber, a.a.O., N 18 zu Art. 56). 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 ( BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f., mit Hinweisen; Urteil 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c/bb). 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 (vgl. Art. 18 Abs. 3 StGB ).

### **E. 5.4**

In objektiver Hinsicht erging aufgrund der unvollständigen Steuererklärung des Beschwerdegegners eine ungenügende Veranlagung, welche rechtskräftig geworden ist.

### **E. 5.5**

In subjektiver Hinsicht ergibt sich, dass der Beschwerdegegner, von Beruf Schreiner und im fraglichen Zeitpunkt rund 44 Jahre alt, Alleinaktionär und Liquidator der aufgelösten Gesellschaft war. Als solcher kann er sich der Verantwortung für die mit der Liquidation zusammenhängenden Fragen nicht mit dem Argument angeblich ungenügender Sachkenntnis entziehen. Der Beschwerdegegner hat zwar für die Erarbeitung der

Steuererklärung - auch wenn er diese danach selber unterzeichnet und eingereicht hat - einen Treuhänder beigezogen. Dennoch war seine Beteiligung an der A. \_\_\_\_\_ AG und der Umstand, dass sich diese in Liquidation befand, in der Steuererklärung nicht aufgeführt. Für diese Unterlassung gibt es keine nachvollziehbaren Gründe oder Erklärungen. Zwar scheint, dass er weitgehend seinem Treuhänder vertraut hat. Nach der Rechtsprechung hat sich der Steuerpflichtige aber das schuldhaft Verhalten seines Vertreters anrechnen zu lassen, wenn dieser im Veranlagungsverfahren unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt hat und wenn der Steuerpflichtige in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen (ASA 36 S. 374 E. 3). Insbesondere nimmt der Steuerpflichtige den Versuch einer Steuerverkürzung in Kauf, wenn er die Erstellung der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt und sich nicht darum kümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.228/2001 vom 13. November 2001 in StE 2002 B 101.21 Nr. 15). Der Beschwerdegegner hätte somit die Arbeit seines Treuhänders kontrollieren und allenfalls korrigieren müssen. Er kann daher aus dem Verhalten des Treuhänders nichts zu seinen Gunsten ableiten.

Hinzu kommt, dass auf Seiten des Beschwerdegegners keine Schwierigkeiten bestanden, das Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer einzuleiten bzw. einleiten zu lassen, obwohl sich für die entsprechende steuerliche Behandlung des Liquidationsüberschusses zumindest vergleichbare Fragen stellten wie bei der Veranlagung für die direkte Bundessteuer; gleichzeitig ergab sich dadurch freilich auch ein gewisses Risiko, dass nicht nur die Eidgenössische Steuerverwaltung, sondern vermutlich auch die kantonale und kommunale Steuerbehörde davon Kenntnis erhalten würden. Mit der Genehmigung des Meldeverfahrens wurden indessen auch allfällige Unklarheiten über den Liquidationserlös beseitigt. Trotzdem hat der Beschwerdegegner diesen Überschuss, der immerhin mehr als das Dreifache des deklarierten Einkommens betrug, in der Steuererklärung nicht angegeben. Er hat sich damit zumindest eine Sorgfaltspflichtverletzung zuschulden kommen lassen, womit sein Verschulden erstellt ist.

#### **E. 5.6**

Der Beschwerdegegner hat sich demnach der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht, weshalb das Verwaltungsgericht auch insoweit Bundesrecht verletzt hat.

#### **E. 6.1**

Damit sind beide Verwaltungsgerichtsbeschwerden gutzuheissen, und die angefochtenen Entscheide müssen aufgehoben werden, soweit sie den Liquidationserlös betreffen. Hinsichtlich der Nachsteuer kann der Einspracheentscheid der Steuerkommission für übrige natürliche Personen vom 25. Oktober 1999 bestätigt werden, soweit er sich auf den Liquidationsüberschuss bezieht. Hingegen ist die Angelegenheit an das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden zurückzuweisen zur Neufestsetzung der Hinterziehungsbusse - da insofern aus dem Einspracheentscheid nicht deutlich hervorgeht, wieweit er sich auf den Liquidationserlös und nicht auch auf die Hinterlassenenrenten bezieht - sowie zur allfälligen Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des kantonalen Verfahrens (vgl. Art. 114 Abs. 2 OG ).

#### **E. 6.2**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a OG ). Eine

Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen ( Art. 159 Abs. 1 und 2 OG ).

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