Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.502/2005 /leb

Urteil vom 2. Februar 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Kantonale Steuerverwaltung Schaffhausen,
Abteilung direkte Bundessteuer, Mühlentalstrasse 105, 8200 Schaffhausen,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. und B.X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Trimega AG,
Obergericht des Kantons Schaffhausen,
Postfach 568, 8201 Schaffhausen.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000
(Nach- und Strafsteuern),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Obergerichts des Kantons Schaffhausen
vom 29. Juli 2005.

Sachverhalt:
A.
A. und B.X._____ sind alleinige Eigentümer der Aktien der C._____ AG. Diese Gesellschaft verfügt über ein zur Hälfte liberiertes Aktienkapital von Fr. 100'000.– und bezweckt die Herausgabe und den Vertrieb von Zeitschriften, Büchern und Videokassetten. A.X._____ ist Verwaltungsratspräsidentin und B.X._____ ist Geschäftsführer der C._____ AG.

Am 14. März 2000 reichten A. und B.X._____ ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 ein und deklarierten unter anderem in den Bemessungsjahren 1997 bzw. 1998 bezogene Erwerbseinkünfte der C._____ AG von (brutto) Fr. 67'000.– bzw. Fr. 48'000.– (B.X._____) und Fr. 20'000.– bzw. Fr. 36'000.– (A.X._____).

Am 13. November 2000 wurden sie für die direkte Bundessteuer 1999/2000 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 45'700.– veranlagt. Gegenüber ihrer Selbstschatzung wurden vor allem Schuldzinsen im Betrag von Fr. 5'000.– nicht zum Abzug zugelassen, weil kein Schuldenverzeichnis vorlag. Die definitive Rechnung für die direkte Bundessteuer des Steuerjahres 1999 datiert vom 31. Oktober 2000 und diejenige für das Steuerjahr 2000 vom 28. Februar 2001 (je Fr. 282.–). Diese Veranlagung blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.
B.
Die C._____ AG reichte ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 1997 am 6. Mai 1999 und diejenige für die Steuerperiode 1998 am 14. März 2000 ein. Nach umfangreichem Schriftenwechsel mit dem früheren

Vertreter der C._____ AG bzw. mit dieser selbst in der zweiten Hälfte des Jahres 2000 wurden die Veranlagungen für die Steuerperioden 1997 und 1998 am 23. August 2002 eröffnet, lautend auf einen steuerbaren Gewinn von Fr. 0.– (Kapital: Fr. 50'000.–). Dabei war der deklarierte Verlust 1997 um Fr. 169'000.– reduziert worden, indem Nachtragsbuchungen von Fr. 157'000.– für unverbuchte Privatanteile (Spesen) der Jahre 1992 bis 1996 sowie ein Privatanteil Spesen des Jahres 1997 von Fr. 12'000.– aufgerechnet wurden und der Verlust 1998 um einen Privatanteil an den Spesen von Fr. 6'000.– korrigiert wurde. Diese Verfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

Am 25. Februar 2003 erstattete der für die Veranlagung der C._____ AG zuständige Steuerkommissär der Gemeindesteuerverwaltung Y._____ Meldung über die bei der Gesellschaft aufgerechneten geldwerten Leistungen der Jahre 1997 und 1998.

C.

Am 6. März 2003 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerperiode 1999/2000 ein und gab A. und B.X._____ Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 13. März 2003 äusserte sich die neue Vertreterin dazu. Die Nachtragsbuchung über Fr. 157'000.– erklärte sie im Wesentlichen mit in der Vergangenheit unterlassenen Jahresendabgrenzungen vorausbezahlter Abonnemente. Mit Verfügung vom 14. Mai 2003 erhöhte die Kantonale Steuerverwaltung Schaffhausen das bei der direkten Bundessteuer steuerbare Einkommen der Steuerperiode 1999/2000 von A. und B.X._____ um durchschnittlich Fr. 87'500.– auf Fr. 133'200.–; gleichzeitig erhob sie Nachsteuern und Bussen von insgesamt Fr. 26'023.– (einschliesslich Verzugszins).

Eine Einsprache hiergegen, mit welcher die Einstellung des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens beantragt wurde, wurde von der Kantonalen Steuerkommission Schaffhausen am 2. Dezember 2003 abgewiesen.

Demgegenüber hiess das Obergericht des Kantons Schaffhausen eine dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 29. Juli 2005 gut und hob den Einspracheentscheid auf. Das Obergericht erwog, Alleinaktionären bzw. Aktionärsdirektoren würden oft geldwerte Leistungen erbracht. Einen Hauptaktionär definitiv zu veranlagen, bevor die Gesellschaft rechtskräftig veranlagt wurde, sei fragwürdig. Wolle der Steuerkommissär einen solchen vor der - durch andere Steuerkommissäre erfolgenden - rechtskräftigen Einschätzung der Aktiengesellschaft veranlagen, müsse er die Existenz geldwerter Leistungen selber prüfen und eine entsprechende Aufrechnung vornehmen. Das Obergericht erblickte deshalb vorliegend keine neue Tatsache, die es erlauben würde, auf die rechtskräftige Veranlagung für die Steuerperiode 1999/2000 zurückzukommen. Ausdrücklich offen liess es, ob überhaupt geldwerte Leistungen vorliegen, und auch den Vorwurf der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör brauchte es bei diesem Verfahrensausgang nicht zu behandeln.

D.

Die Kantonale Steuerverwaltung Schaffhausen hat am 23. August 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie beantragt, das Urteil des Obergerichts des Kantons Schaffhausen vom 29. Juli 2005 sei aufzuheben und die Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung Schaffhausen vom 14. Mai 2003 betreffend Nachsteuer und Busse bzw. der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission Schaffhausen vom 2. Dezember 2003 seien zu bestätigen.

E.

A. und B.X._____ sowie das Obergericht des Kantons Schaffhausen haben auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde gutzuheissen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Urteil des Obergerichts des Kantons Schaffhausen ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestützter, kantonal letztinstanzlicher Endentscheid, der mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Kantonale Steuerverwaltung Schaffhausen, Abteilung direkte Bundessteuer, ist zur Beschwerde berechtigt (Art. 146 zweiter Satz DBG in Verbindung mit Art. 103 lit. c OG); auf ihre frist- und formgerechte Beschwerde (vgl. Art.

106 bzw. Art. 108 OG) ist einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

1.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren 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 andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f., je mit Hinweisen).
2.
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). Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (ASA 73, 482 E. 3.3 S. 487). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an.

Nach Artikel 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 folgt zunächst, 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, und er trägt 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 (ASA 73, 482 E. 3.3.1 S. 487 f.).

Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft 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 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. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (ASA 73, 482 E. 3.3.2 S. 488).
3.
Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob neue Tatsachen vorliegen, was nach der dargestellten Rechtslage Voraussetzung für eine Nachsteuererhebung ist. Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, es lägen keine neuen Tatsachen vor: Der für die Veranlagung der Beschwerdegegner zuständige Steuerkommissär habe den Untersuchungsgrundsatz verletzt, indem er die Veranlagung der C._____ AG nicht abgewartet und auch auf Abklärungen betreffend geldwerte Leistungen verzichtet habe; dadurch sei das Recht auf eine Nachbesteuerung verwirkt. Dem kann nicht zugestimmt werden:
3.1 Die Beschwerdegegner hatten ihre persönliche Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 am 14.

März 2000 eingereicht, und rund sieben Monate später wurden sie veranlagt. Am 14. März 2000 war auch die Steuererklärung der C._____ AG für die Steuerperiode 1998 eingegangen (allerdings ohne Beilage des Abschlusses 1998), wogegen diejenige für die Steuerperiode 1997 bereits rund zehn Monate früher vorgelegen hatte. Mit Schreiben vom 17. August 2000 an die frühere Vertreterin der C._____ AG hatte der Steuerkommissär der Abteilung juristische Personen nähere Angaben zu diversen Positionen verlangt. Die Adressatin teilte der Steuerverwaltung mit, dass sie nicht mehr Steuervertreterin sei, weshalb dieselbe Auflage am 2. Oktober 2000 nochmals an die C._____ AG direkt erging. Die Gesellschaft reagierte mit Schreiben vom 23. Oktober 2000. Da sie aber keine Details zum Konto "Korr. Aufwand/Ertrag Vorjahre" im Ausmass von Fr. 157'000.– abgeben konnte, wandte sie sich gleichzeitig an ihre frühere Vertreterin mit dem Auftrag, dem Steuerkommissär die notwendigen Angaben direkt zukommen zu lassen. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2000 antwortete die frühere Vertreterin der C._____ AG (und nicht der Steuerverwaltung direkt), welche Bewandtnis es mit dem fraglichen Konto habe. Diese Mitteilung wurde offenbar an die Steuerbehörde weitergeleitet.

3.2 Bereits aus der Darstellung dieses zeitlichen Ablaufs erhellt, dass der für die Einschätzung der Beschwerdegegner zuständige Steuerkommissär auch dann nicht mehr hätte erfahren können, wenn er vor der definitiven Veranlagung noch seinen Kollegen der Abteilung juristische Personen über die C._____ AG konsultiert oder sogar selber die - bei der Steuerbehörde vorhandenen - Abschlüsse eingesehen hätte. Von ihm eine eigentliche Buchprüfung der juristischen Person zu verlangen, bevor die Veranlagung der natürlichen Personen hätte erfolgen dürfen, ginge offensichtlich zu weit. Von einer Verletzung der Untersuchungspflicht kann keine Rede sein.

Aber auch ein Zuwarten mit der Veranlagung der Beschwerdegegner bis zur Veranlagung der Gesellschaft (am 23. August 2002) drängte sich vorliegend nicht auf. Der Umstand allein, dass die Beschwerdegegner zugleich Eigentümer der Aktien der Arbeitgeberfirma sind (was der für die Beschwerdegegner zuständige Steuerkommissär auf der Steuererklärung ausdrücklich hervorgehoben hatte), lässt eine eingereichte Steuererklärung noch nicht a priori als fehlerhaft erscheinen. Die gegenteilige, von Markus Kühni gestützt auf die Rechtsprechung des aargauischen Steuerrekursgerichts vertretene Auffassung, auf welche die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid verweist, geht in dieser absoluten Form zu weit (siehe Kühni in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Bern 2004, Rz. 21 zu § 206). Vielmehr ist im Einzelfall zu entscheiden, ob im Nachsteuerverfahren gegen den Mehrheitsaktionär die Akten der Gesellschaft hätten als bekannt gelten müssen (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Rz. 22 zu Art. 151). Vorliegend waren die von der C._____ AG angeblich erbrachten geldwerten Leistungen im Zeitpunkt der Veranlagung der Beschwerdegegner dem zuständigen Steuerkommissär weder bekannt noch hätten sie ihm bekannt sein sollen, zumal zu diesem Zeitpunkt der entsprechende Kenntnisstand selbst bei der Abteilung juristische Personen der Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen nicht höher war.

3.3 Es liegt mithin eine neue Tatsache vor, für welche grundsätzlich eine Nachsteuerpflicht besteht. Damit ist zugleich der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG erfüllt (vgl. Urteil 2A.583/2004 vom 21. April 2005, E. 3.1). Die Beschwerde der Kantonalen Steuerverwaltung ist demnach gutzuheissen.

4.

4.1 Hebt das Bundesgericht die angefochtene Verfügung auf, so kann es selber in der Sache entscheiden oder sie zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz oder an diejenige Behörde zurückweisen, die in erster Instanz verfügt hat (vgl. Art. 114 Abs. 2 OG).

4.2 Vorliegend kann, entgegen dem Antrag der Beschwerdeführerin, nicht sogleich - durch Wiederherstellung des Einspracheentscheids vom 2. Dezember 2003 - in der Sache selber entschieden werden. Die Vorinstanz hat sich nämlich zur Frage, ob überhaupt geldwerte Leistungen vorliegen, nicht geäussert, und auch nicht zur Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs. Unter den gegebenen Umständen rechtfertigt es sich, die Sache an die Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen zurückzuweisen. Diese wird insbesondere die Buchung "Korr. Aufwand/Ertrag Vorjahre" im Ausmass von Fr. 157'000.– umfassend abzuklären haben, nachdem die ursprüngliche und die neue Vertreterin dazu divergierende Angaben gemacht haben. Im Weiteren wird sie zu berücksichtigen haben, dass die Aufrechnung bei der C._____ AG nicht schlüssig ist, weil sich diese ohnehin in der Verlustzone bewegte und damit die Aufrechnung am steuerbaren Gewinn 0.– nichts änderte. Es

ginge mithin nicht an, bei der Veranlagung der Beschwerdegegner diesen die "Rechtskraft" der Veranlagung der C._____ AG entgegen zu halten, zumal "Nulltaxationen" regelmässig nicht angefochten werden können (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Rz. 13 ff. zu Art. 67). Im Übrigen ist die Veranlagungsbehörde für die natürlichen Personen ohnehin nicht an die Bewertung der geldwerten Leistungen bei der juristischen Person gebunden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/ Basel 2001, Rz. 92 der Vorbemerkungen). Schliesslich wird zu prüfen sein, ob der allenfalls steuerbare Zufluss tatsächlich vollumfänglich in den Bemessungsjahren 1997 und 1998 erfolgt ist, nachdem "zuviel verbuchte Privatanteile (Spesen) 1992-1996" nachträglich verbucht worden waren.

5.
Dem Gesagten zufolge ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen und das Urteil des Obergerichts des Kantons Schaffhausen vom 29. Juli 2005 aufzuheben. Die Sache ist zu neuer Entscheidung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen zurückzuweisen.
6.
Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdegegner die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Obergerichts des Kantons Schaffhausen vom 29. Juli 2005 aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Schaffhausen sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. Februar 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: