Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.604/2003 /grl

Urteil vom 17. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller.
Gerichtsschreiberin Müller.

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
8500 Frauenfeld,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. und B. X._____,
Beschwerdegegner,
Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, St. Gallerstrasse 1, 8510 Frauenfeld.

Gegenstand
Nachsteuern direkte Bundessteuer 1995-2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 23. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
Mit Einspracheentscheid vom 14. Februar 2003 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens gegen A. und B. X._____ betreffend die direkte Bundessteuer für die Jahre 1995 - 2000 die Nachsteuer auf Fr. 1'292.05 zuzüglich Zins von Fr. 162.95 fest. Die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau hiess mit Entscheid vom 23. Oktober 2003 die dagegen erhobene Beschwerde gut und hob die Nachsteuerverfügung ersatzlos auf.
B.
Dagegen hat die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. Februar 2003 zu bestätigen.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdegegner beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission zu bestätigen. Die eidgenössische Steuerverwaltung stellt den Antrag, die Beschwerde gutzuheissen, den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und die Sache zu neuer Entscheidung an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]). Die kantonale Steuerverwaltung ist für die direkte Bundessteuer zur Beschwerde legitimiert (Art. 146 zweiter Satz

DBG in Verbindung mit Art. 103 lit. c OG).
1.2 Mit der 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).
1.3 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).
2.
2.1 Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegner in den Steuerperioden 1995/96, 1997/98, 1999 und 2000 für das in ihrem Haushalt lebende, minderjährige Kind Y._____ Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 6'000.– (1993), Fr. 6'000.– (1994), Fr. 9'270.– (1995), Fr. 11'040.– (1996), Fr. 8'940.– (1999) und Fr. 8'520.– (2000) erhalten hatten. Diese Unterhaltsbeiträge haben die Beschwerdegegner in den entsprechenden Steuererklärungen nicht deklariert, und die Veranlagungen für die fraglichen Steuerperioden erwuchsen ohne Berücksichtigung dieser Einkünfte in Rechtskraft.
2.2 Die Steuerrekurskommission begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass sich die Frage stelle, ob der Steuerverwaltung nicht hätte bekannt sein müssen, dass die Ehefrau X._____ für ihre Tochter Unterhaltszahlungen erhalte, denn auf der Steuererklärung 1993/94 sei neben dem Namen der Tochter Y._____ ein - höchstwahrscheinlich vom zuständigen Veranlagungsbeamten stammender - handschriftlicher Vermerk 500.-/Mt.ängebracht gewesen. Aufgrund der Selbstdeklaration in den Steuererklärungen 1995 bis 2000 habe die Veranlagungsbehörde zudem gewusst, dass die Tochter im Hause der Steuerpflichtigen lebte, die ihren Unterhalt bestritten. Damit stehe fest, dass für die Veranlagungsbehörde zumindest erkennbar gewesen sei, dass in den betroffenen Perioden im Haushalt der Beschwerdeführer ein minderjähriges Kind lebte, für welches zumindest in den Jahren 1991 und 1992 (damals steuerlich für die Ehegatten nicht relevante) Unterhaltszahlungen geleistet worden seien. Hinzu komme, dass erstmals ab der Steuerperiode 1995/96 für die direkten Bundessteuern die Kinderunterhaltsbeiträge hätten versteuert werden müssen. Dieser besondere Umstand hätte die Veranlagungsbehörde veranlassen müssen, genauer abzuklären, ob die Ehegatten
Unterhaltsbeiträge bezogen. Weil Tatsachen und Beweismittel als bekannt gälten, sobald die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt aufgrund verhältnismässig konkreter Anhaltspunkte im Veranlagungsverfahren hätte abklären können, lägen keine neuen Tatsachen vor, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigten.
Die kantonale Steuerverwaltung geht demgegenüber davon aus, dass die Neuheit von Tatsachen auch dann zu bejahen sei, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können; die Veranlagungsbehörde könne und müsse bereits aus administrativen Gründen angesichts der grossen Zahl von Steuererklärungen den Sachverhalt nicht nach allen Richtungen ausleuchten.
3.
3.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen und 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).
3.2 Im vorliegenden Fall sind die einzelnen Veranlagungen unbestrittenermassen rechtskräftig geworden. Da das Ehepaar die für die Tochter erhaltenen Unterhaltszahlungen nicht deklariert und die Steuerbehörde diese in der Folge nicht als Einkommen veranlagt hat, steht somit fest, dass die Veranlagung unvollständig geblieben

ist. Zu prüfen bleibt, ob die fraglichen Alimentenzahlungen der Steuerbehörde im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG bekannt waren bzw. ihr allenfalls erkennbar gewesen wären.

3.3 Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung vorlagen, ist der damalige Stand der Akten massgeblich (Urteil des Bundesgerichts 2A.182/2002 vom 25. April 2003, E. 3.3, publ. in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, mit Hinweis). 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.

3.3.1 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 hinarbeiten. 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). 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 (Urteil 2A.182/2002 vom 25. April 2003, a.a.O., E. 3.3.1).

3.3.2 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 oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (Urteil des Bundesgerichts 2A.182/2002 vom 25. April 2003, a.a.O., E. 3.3.2., mit Hinweis). 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 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, 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 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).

3.3.3 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. Hingegen rechtfertigt das Vorliegen bloss erkennbarer Mängel noch nicht, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel als zur Zeit der Veranlagung bereits bekannt zu qualifizieren und den Behörden in der Folge das entsprechende Wissen anzurechnen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.182/2002 vom 25. April 2003, a.a.O., E. 3.3.3).

4.

Auf der Steuererklärung 1993/94 ist neben dem Namen der Tochter Y._____ ein - höchstwahrscheinlich vom zuständigen Verwaltungsbeamten stammender - handschriftlicher Vermerk 500.–/Mt.angebracht. Die Veranlagungsbehörden wussten ferner aufgrund der Selbstdeklarationen in den Steuererklärungen 1995 bis 2000, dass die Tochter im Haushalt der Steuerpflichtigen lebte, die für ihren Unterhalt sorgten. Dies bedeutet aber entgegen der Annahme der Steuerrekurskommission nicht, dass die Steuerbehörden daraus hätten schliessen müssen, dass weiterhin Unterhaltsbeiträge für die Tochter flossen, zumal es aus verschiedenen Gründen möglich sein kann, dass ein Unterhaltsbeitrag nach einiger Zeit nicht mehr bezahlt wird. Der unterhaltspflichtige Kindsvater kann zum Beispiel ins Ausland verreist sein, oder es kann sich nach einer Vaterschaftsanalyse herausstellen, dass gar nicht er der biologische Vater ist. Deklarieren daher die Steuerpflichtigen keine Unter-

haltsbeiträge, obwohl in den entsprechenden Formularen nach solchen gefragt wird, so ist die Steuerbehörde nicht verpflichtet, weitere Abklärungen zu treffen. Dass die Unterhaltsbeiträge früher nicht vom Empfänger zu versteuern waren und sich die Rechtslage inzwischen gewandelt hat, ändert
daran nichts: Wird in einem Steuerformular - wie hier ab dem Formular für 1995/96 in jedem Formular - ausdrücklich nach Unterhaltsbeiträgen für Kinder gefragt, so sind die Steuerpflichtigen gehalten, die entsprechende Rubrik auszufüllen, auch wenn sie fälschlicherweise davon ausgehen, dass diese Beträge wie früher nicht zu versteuern sind.
5.
5.1 Nach dem Gesagten war die Steuerbehörde nicht gehalten, zur Frage, ob weiterhin Unterhaltsbeiträge für Y._____ fliessen, nähere Abklärungen zu treffen; die Tatsache, dass Unterhaltsbeiträge regelmässig geflossen sind, gilt demnach als neu, und die Steuerbehörde hat das Recht auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht verwirkt.
5.2 Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben.

Die Höhe der Nachsteuer ist an sich nicht streitig. Indessen ist unklar, ob den Beschwerdegegnern in den streitigen Perioden jeweils der Kinderabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG gewährt worden ist. Es rechtfertigt sich daher, die Sache zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.
6.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 23. Oktober 2003 aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3. Dieses Urteil wird den Parteien und der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 17. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: