Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.157/2003 /dxc

Urteil vom 18. Dezember 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Merkli,
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Parteien
A._____ und B._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Advokat Dr. Christoph Holzach,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4051 Basel,
Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, Storchen, Fischmarkt 10, Postfach, 4001 Basel.

Gegenstand
Nachsteuerveranlagung und Bussenverfügung zu den direkten Bundessteuern des Jahres 1999,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 28. November 2002.

Sachverhalt:
A.
A._____ (geb. 1932) war seit dem 3. Juli 1978 mit seiner Einzelfirma (Zweck: Industrie- und Verlagsvertretungen) im Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen. Am 15. November 1999 wurde die Firma auf sein Begehren hin gelöscht, weil sie (offenbar) nicht mehr eintragungspflichtig war.

A._____ und B._____ deklarierten in der Steuererklärung 1999 betreffend die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 56'936.–, davon ein solches von Fr. 12'403.– aus selbständiger Erwerbstätigkeit (basierend auf der Jahresrechnung 1999 der X._____ Basel, welche einen Gesamtgewinn von Fr. 12'497.09 ausgewiesen hatte).

Mit Veranlagungsverfügung vom 15. März 2001 setzte die Steuer-verwaltung des Kantons Basel-Stadt das steuerbare Einkommen der Eheleute A._____ und B._____ betreffend die direkte Bundessteuer 1999 auf Fr. 90'600.– fest. Diese Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft.
B.
Am 13. Juni 2001 teilte das Kantonale Steueramt Zürich der Steuer-verwaltung des Kantons Basel-Stadt mit, A._____ habe im März 1999 für total Fr. 200'000.– Import- und Vertriebsrechte sowie einen Teil des Lagerbestandes seiner Einzelfirma verkauft. Seine Mitteilung stützte das Kantonale Steueramt Zürich auf einen Kaufvertrag zwischen der Einzelfirma 'X._____', Verkäufer, und Z._____, Käufer, vom 12./15. März 1999. Danach hatte A._____ per 1. Juli 1999 seine Import- und Vertriebsrechte (schweizerische Alleinvertretung für Foto-Karten der Edition F._____, in Deutschland und in Frankreich) für Fr. 200'000.– an Z._____ verkauft.

Die hier interessierenden Auszüge aus dem Vertragstext lauten wie folgt:

4. Der Käufer kauft vom Verkäufer per 1. Juli 1999 sämtliche mit dem Kundenstamm der Edition F._____ des Verkäufers zusammenhängenden Rechte, insbesondere:
die vollständige Kundenkartei
das Recht, in alle zwischen dem Verkäufer und dem erwähnten Kundenstamm bestehenden Geschäftsbeziehungen einzutreten
die Übernahme aller Verkaufsständer inkl. deren derzeitige Standorte
alle mit obigen Geschäften zusammenhängenden Akten, wie Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Korrespondenzen etc.
(....)

5. Der Käufer kauft weiter den Lagerbestand des Verkäufers gemäss gemeinsam zu erstellender Inventarliste.

6. Der Kaufpreis beträgt insgesamt Fr. 200'000.–.

7. Dabei ist die Zahlung wie folgt zu leisten:
Fr. 40'000.– per 1. Juli 2000
Fr. 30'000.– per 31. Dezember 2000
Fr. 65'000.– per 31. Dezember 2001
Fr. 65'000.– per 31. Dezember 2002.

Gestützt auf die Meldung des Kantonalen Steueramtes Zürich setzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt den Eheleuten A._____ und B._____ am 17. Juli 2001 Frist zur Stellungnahme und zur Einreichung von zusätzlichen Unterlagen; gleichzeitig stellte sie ein Nachsteuer- und Bussenverfahren in Aussicht.
C.
Nachdem die Eheleute A._____ und B._____ Stellung genommen, verschiedene Unterlagen eingereicht und auch persönlich auf der Steuerverwaltung vorgesprochen hatten, erliess diese am 7. Dezember 2001 sowohl bezüglich der kantonalen als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Nachsteuer- und Bussenverfügungen. Betreffend die direkte Bundessteuer setzte sie das steuerbare Einkommen für das Steuerjahr 1999 auf Fr. 290'600.– (+ Fr. 200'000.–) fest und veranlagte hierfür eine Nachsteuer von Fr. 25'200.70. Gleichzeitig verhängte sie eine Busse von Fr. 23'940.65 (95 % des Nachsteuerbetrages) und stellte Fr. 1'808.05 an Verzugszinsen in Rechnung. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung im Wesentlichen aus, über den besagten Kaufvertrag seien in den Steuererklärungen 1999 und 2000 keine Angaben gemacht und daraus auch kein Einkommen deklariert worden. Eine Entschädigung gelte aber dann als realisiert, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht habe, nicht erst bei der Erfüllung der Zahlung durch den Käufer.
Eine hiegegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt am 22. April 2002 ab. Daraufhin gelangten die Eheleute A._____ und B._____ mit einer Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt. Diese hiess die Beschwerde mit Beschluss vom 28. November 2002 teilweise gut und setzte die Busse auf 80 % des Nachsteuerbetrages fest. Im Übrigen wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab. Ihren begründeten Entscheid versandte sie am 21. März 2003.
D.
A._____ und B._____ führen mit Eingaben vom 31. März und - inzwischen anwaltlich verbeiständet - vom 6. Mai 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel Stadt vom 28. November 2002 kostenfällig aufzuheben; ausserdem sei ihnen eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 13'127.– zuzusprechen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt hat darauf verzichtet, sich vernehmen zu lassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Streitsache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zurückzuweisen.

Mit Eingaben vom 20. August und 16. Oktober 2003 hat A._____ noch einmal unaufgefordert Stellung

genommen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige hierzu legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.
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 (Art. 104 lit. a und b OG) gerügt werden. Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Entscheid 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 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268 mit Hinweisen).
2.
2.1 Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen.
2.2 Ein Kapitalgewinn gilt in zeitlicher Hinsicht dann als realisiert, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung des Käufers erworben hat (BGE 122 II 221 E. 4b S. 225). Der Zufluss erfolgt mithin, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist, nicht erst bei dessen Erfüllung; die Erfüllung ist nur dann Anknüpfungspunkt, wenn sie unsicher ist, wie etwa bei bedingten Forderungen oder blossen Anwartschaften. Auch eine gestaffelte Tilgung des Kaufpreises ändert daran nichts (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 86 zu Art. 18 DBG).
2.3 Der Beschwerdeführer hat mit Vertrag vom 12./15. März 1999 einen Teil seines Geschäfts entgeltlich veräussert. Der Erlös von Fr. 200'000.– aus dieser entgeltlichen Teilveräusserung gehört als Kapitalgewinn zum steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Beschwerdeführer hat am 1. Juli 1999 die von ihm als Veräusserer vertraglich versprochene Leistung erbracht und im Gegenzug einen festen Anspruch auf die Gegenleistung - den Kaufpreis von Fr. 200'000.– - erworben. Es geht weder um eine bedingte Forderung noch um eine blosse Anwartschaft; auch lagen keine Anhaltspunkte vor, dass der Erwerber Z._____ seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen würde (solches lässt sich aus seinen - vom Beschwerdeführer angerufenen - Schreiben vom 17. September und 3. Dezember 2001 gerade nicht ableiten: M̈it dieser Frage will ich überhaupt nicht den Eindruck erwecken, dass ich nicht bezahlen würde (...)ÿ. Nach der Rechtsprechung (vgl. E. 2.1, am Ende) ist der Erlös damit im Steuerjahr 1999 realisiert worden und muss auch in diesem Jahr versteuert werden. Dass die Tilgung des Kaufpreises gestaffelt erfolgen sollte, ändert nach dem Gesagten nichts; ebenso wenig der Umstand, dass der Erwerber Z._____ die ersten beiden
Tilgungsraten (im Juni 2000 Fr. 40'000.– und im Dezember 2000 Fr. 30'000.–) nicht an den Beschwerdeführer selber, sondern direkt an G._____ (in Frankreich) überwiesen hatte: Dieser Zahlungsfluss beruht auf den Darlehensverträgen zwischen den Ëditions F._____ Sàrlünd dem Beschwerdeführer vom 1. Juli 2000 und vom 31. Dezember 2000, die erst in den Steuerjahren 2000 - 2003 zu berücksichtigen sind (vgl. Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, S. 6).
3.
3.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel, 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).

3.2 Der Beschwerdeführer wies in der Jahresrechnung 1999 Roheinnahmen von über Fr. 100'000.– aus. Er war somit eintragungs- bzw. buchführungspflichtig (Art. 957 OR in Verbindung mit Art. 52 ff. HRegV [insb. Art. 54]) und hätte den Verkauf seiner Import- und Vertriebsrechte gemäss Kaufvertrag vom 12./15. März 1999 in dieser Jahresrechnung erfolgswirksam verbuchen müssen. Weil er dies unterlassen und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt erst am 13. Juni 2001 vom fraglichen Kaufvertrag Kenntnis erhalten hatte, ist die Veranlagung vom 15. März 2001 unvollständig rechtskräftig geworden. Damit sind die Voraussetzungen zur Erhebung der Nachsteuer (vgl. E. 3.1) erfüllt.
4.
4.1 Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (Art. 175 Abs. 1 DBG, erster Satz).
Fahrlässig handelt der Steuerpflichtige, 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).
4.2 Die Vorinstanz hat im Wesentlichen erwogen, die Beschwerdeführer hätten die Steuererklärung 1999 nicht mit der gebotenen Sorgfalt ausgefüllt. Dass der Veräusserungserlös von Fr. 200'000.– zu deklarieren gewesen wäre, hätten sie bei pflichtgemässer Sorgfalt wissen müssen. Insgesamt billigte die Steuerrekurskommission den Beschwerdeführern aber zu, bloss leicht fahrlässig gehandelt zu haben (S. 11 des angefochtenen Entscheides).
4.3 Was die Beschwerdeführer hiergegen vorbringen, dringt nicht durch. Vorab ist unerheblich, dass das beigezogene Treuhandbüro allenfalls unrichtige Auskünfte erteilt hat (vgl. Urteil 2A.194/2002 vom 25. April 2003, E. 2.5.1). Den Beschwerdeführern als nicht fachkundigen Personen ist zwar eine gewisse Unsicherheit darüber zuzugestehen, wie der Kaufvertrag vom 12./15. März 1999 in der Jahresrechnung und in der Steuererklärung 1999 zu behandeln war. Aufgrund der allfälligen Unsicherheit hätten sie aber an die Steuerbehörden gelangen können und müssen und nicht einfach auf eine Deklaration des Verkaufspreises als Einkommen verzichten dürfen (vgl. erwähntes Urteil, E. 2.5.3).
5.
Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt legte der Berechnung der Nachsteuer den vollen Betrag von Fr. 200'000.– zu Grunde. Sie verneint in ihrer Vernehmlassung an das Bundesgericht zudem jeglichen Bedarf einer Wertberichtigung bei dieser Forderung. Damit übersieht sie, dass nach der Praxis auf Inlandguthaben eine Wertberichtigung von 5 % ohne besonderen Nachweis zugelassen wird (Peter Locher, a.a.O., N. 36 zu Art. 29 DBG). Dies muss auch im vorliegenden Fall gelten. Nachsteuer und Busse sind daher jedenfalls unter Berücksichtigung dieses Umstandes zu reduzieren.

Darüber hinaus sind höhere Wertberichtigungen zulässig, wenn sie begründet sind (Locher, a.a.O.). Es ist vorliegend nicht ausgeschlossen, dass die Berücksichtigung einer Wertberichtigung von 5 % die am 31. Dezember 1999 bestehenden Risiken nicht genügend deckt (vgl. Ziff. 7 auf S. 8 f. der Beschwerdeschrift), was die Steuerverwaltung des Kantons Basel zu Unrecht ungeprüft liess, obwohl die damals noch nicht anwaltlich verbeiständeten Beschwerdeführer im Nachsteuerverfahren - zumindest sinngemäss - solches verlangt hatten.
6.
Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides.

Hebt das Bundesgericht die angefochtene Verfügung auf, so entscheidet es selbst in der Sache oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück; hat diese als Beschwerdeinstanz entschieden, so kann es die Sache an die Behörde zurückweisen, die in erster Instanz verfügt hat (Art. 114 Abs. 2 OG).

Insgesamt erscheint es vorliegend angezeigt, die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der vorstehenden Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zurückzuweisen. Ihr wird es obliegen, über die von den Beschwerdeführern geschuldete Nachsteuer bzw. Busse betreffend das Steuerjahr 1999 neu zu befinden.
7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat keine Partei vollständig obsiegt, weshalb es - zumal es (auch) um die Vermögensinteressen des Kantons geht (vgl. Art. 156 Abs. 2 OG) - gerechtfertigt erscheint, die Gerichtskosten den Beschwerdeführern zu zwei Dritteln und dem Kanton Basel-Stadt zu einem Drittel aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 3 OG).

Der Kanton Basel-Stadt hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren ausserdem eine - reduzierte - Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 28. November 2002 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'100.– wird den Beschwerdeführern zu 2/3, d.h. mit Fr. 1'400.–, und dem Kanton Basel-Stadt zu 1/3, d.h. mit Fr. 700.– auferlegt. Die Beschwerdeführer haften für ihren Anteil solidarisch.
3.
Der Kanton Basel-Stadt hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 700.– zu entschädigen.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Dezember 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: