Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.258/2005/leb

Urteil vom 19. Oktober 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch
Rechtsanwalt Sylvain M. Dreifuss,

gegen

Kantonales Steueramt des Kantons Zürich, Dienstabteilung Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Strafverfügung (direkte Bundessteuer),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 2. März 2005.

Sachverhalt:
A.
Mit Strafverfügung vom 9. Juli 2004 auferlegte das Kantonale Steueramt Zürich der X._____ AG in Bezug auf die direkte Bundessteuer eine Busse von Fr. 12'000.–. Der Treuhandgesellschaft wurde vorgeworfen, im Geschäftsjahr 1998 an der Steuerhinterziehung eines selbständigen Früchte- und Gemüsehändlers als dessen Vertreterin mitgewirkt zu haben; Anlass bildete die Zwischentaxation des Gemüsehändlers wegen Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit. Eine gegen die Strafverfügung eingereichte Einsprache der X._____ AG wies das Steueramt am 11. Oktober 2004 ab.
B.
Gegen dessen Einspracheentscheid gelangte die X._____ AG an die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich. Diese wies die Beschwerde am 2. März 2005 ebenfalls ab. Sie nahm an, die Gesellschaft habe den Gemüsehändler zur Steuerhinterziehung angestiftet und in der Jahresrechnung 1998, die sie für diesen erstellt habe, fiktive Lohnzahlungen von Fr. 77'000.– an dessen zwei minderjährige Töchter ausgewiesen.
C.
Am 27. April 2005 hat die X._____ AG gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission II beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Die Beschwerdeführerin beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass keine Teilnahme an der Steuerhinterziehung des Gemüsehändlers vorliege; im Übrigen sei die Einsprache der Beschwerdeführerin gutzuheissen.

Die Steuerrekurskommission II und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Vom Steueramt ist keine Stellungnahme eingelangt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gegen den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich zulässig (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Vorliegend stellt sich die Frage der Parallelität der Verfahren für die kantonalen und eidgenössischen Steuern nicht (vgl. dazu BGE 130 II 65 ff.): Es geht um eine Streitigkeit vor der Steuerperiode 2001, womit der angefochtene Entscheid kantonal letztinstanzlich ist. Nicht einzutreten ist auf den Feststellungsantrag, liegt diesem Verfahren mit der Bussenverfügung doch ein Leistungsentscheid zugrunde, weshalb es an einem entsprechenden Feststellungsinteresse fehlt. Unzulässig ist auch der Antrag, die Einsprache beim Steueramt gutzuheissen: Damit wird sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 11. Oktober 2004 verlangt; dieser ist jedoch durch den Entscheid der Steuerrekurskommission II ersetzt worden und kann nicht selbständig angefochten werden (sog. Devolutiveffekt; BGE 129 II 438 E. 1 S. 441 mit Hinweisen). Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs des Ermessens, sowie die unrichtige und unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. a und b OG), nicht aber die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids (Art. 104 lit. c OG) gerügt werden. Hat indes - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (ASA 65 390 E. 3a; Urteil 2A.706/2004 vom 8. Juli 2005, E. 1.2, je mit Hinweis).
2.
2.1 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). Werden im Geschäftsbereich einer juristischen Person Teilnahmehandlungen (Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung) an Steuerhinterziehungen Dritter begangen, so ist Art. 177 DBG auf die juristische Person anwendbar (Art. 181 Abs. 2 DBG). Nach dieser Bestimmung wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer, wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt (Abs. 1). Die Busse beträgt 10'000 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 50'000 Franken (Abs. 2).
2.2 Der Nachweis des Vorsatzes gilt 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, das heisst 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.; ASA 73 215 E. 3.3; 72 213 E. 2a; Urteil 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c/bb, je mit Hinweisen).
3.
Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin die Löhne an die zwei minderjährigen Töchter des steuerpflichtigen Früchte- und Gemüsehändlers unkorrekt verbucht hat, worauf dieser zu niedrig veranlagt wurde. Aufgrund der Aussagen der beiden Organe der Beschwerdeführerin dachte der Gemüsehändler selber nicht an eine - falsche - Verbuchung von Kinderlöhnen. Wegen des hohen Gewinns seines Unternehmens erklärte ihm indes ein Organ, Kindern könne "von Gesetzes wegen" Geld gegeben werden. Den Betrag von Fr. 100'000.–, den der Steuerpflichtige angab, hielt das Organ aber nicht für plausibel. In die Buchhaltung wurde dann der gemeinsam ermittelte Betrag von Fr. 77'000.– aufgenommen; das Organ forderte den Steuerpflichtigen schliesslich auf, dafür einen von den Kindern unterschriebenen Beleg auszustellen.
3.1 Wird von diesen für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen ausgegangen (Art. 105 Abs. 2 OG), ist die streitige Busse nicht zu beanstanden.

Das Verhalten des Gemüsehändlers führte zu einer Busse wegen Steuerhinterziehung (Art. 175 Abs. 1 DBG). Damit liegt eine Haupttat vor, welche für die Strafbarkeit des Teilnehmers bzw. Anstifters vorausgesetzt wird

(vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 4 zu Art. 177 DBG, Roman Sieber, in: Zweifel/Athanas, [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2000, N. 8 zu Art. 177 DBG). Den Entschluss, Steuern zu hinterziehen und hierfür erfundene Kinderlöhne von Fr. 77'000.– zu verbuchen, riefen erst die beiden Organe der Beschwerdeführerin beim Gemüsehändler hervor (vgl. zum Organbegriff auch Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 9 zu Art. 181 DBG; Sieber, a.a.O., N. 8 zu Art. 181 DBG). Zudem war den Organen die Unrichtigkeit der Höhe der Lohnzahlungen bewusst, wobei auch im Steuerrecht Eventualvorsatz genügt; so nahmen sie zumindest in Kauf, dass das Jahresergebnis 1998 um die ertragsmindernden Kinderlöhne zu niedrig ausfiel (vgl. E. 2.2; siehe auch Sieber, a.a.O., N. 4 und 6 zu Art. 177 DBG). Insofern sind die Voraussetzungen der Anstiftung zur Steuerhinterziehung bei der Beschwerdeführerin erfüllt (Art. 181 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 177 Abs. 1 DBG).

3.2 Was diese hiergegen einwendet, überzeugt nicht:

Sie bestreitet zwar die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, ohne aber darzutun, dass diese offensichtlich unrichtig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften zustande gekommen seien (vgl. E. 1.2). Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin ist Art. 105 Abs. 2 OG auch hier beachtlich. Diese Feststellungen beruhen hauptsächlich auf den Aussagen der Organe der Beschwerdeführerin und nicht auf denjenigen des Steuerpflichtigen; deshalb ist es nicht von Belang, dass die Beschwerdeführerin offenbar keine Gelegenheit hatte, diesem hiezu Fragen zu stellen. Insofern ist die Rüge der Verletzung von Art. 6 Ziff. 3 lit. d EMRK (Recht, Fragen an Belastungszeugen zu stellen) unbegründet (vgl. BGE 129 I 151 E. 3.1 S. 154; EuGRZ 2000 453, 2A.617/1998, E. 2b, je mit Hinweisen). Im Übrigen weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass die Beschwerdeführerin die Möglichkeit gehabt hätte, zu ihrer Entlastung die Einvernahme des Steuerpflichtigen zu verlangen, wovon sie indes abgesehen hat. Auch in diesem Punkt ist der vorinstanzliche Entscheid nicht zu beanstanden.

3.3 Schliesslich geht die Vorinstanz zu Recht von einem schweren Fall aus. Ins Gewicht fällt die Höhe der hinterzogenen Summe (Fr. 77'000.–) und die Verantwortlichkeit der Beschwerdeführerin als Treuhand- und Beratungsunternehmen; das gilt gerade dann, wenn diese, wie offenbar hier, für Steuerpflichtige ohne besondere Kenntnis und Erfahrung in Buchhaltungsfragen tätig ist. Zudem hat die Beschwerdeführerin die Löhne nicht nur unkorrekt verbucht, sondern den Steuerpflichtigen auch aufgefordert, dafür insofern unwahre Belege einzureichen. Dies führt zu einem Strafrahmen mit einer Busse über 10'000 Franken (vgl. Art. 177 Abs. 2 DBG). Gegen die Höhe der Busse bringt die Beschwerdeführerin im Übrigen nichts Triftiges vor.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt und der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. Oktober 2005

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