Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.480/2005/vje

Urteil vom 23. Februar 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher
Marc R. Bercovitz,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern,
Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Steuerwiderhandlung,
Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. Juni 2005.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist ausgebildete Krankenschwester und betreute seit 1985 die pflegebedürftige, erblindete Y._____ (Jg. 1903, gest. 10. Dezember 2000), welche sie für die Pflege entschädigte. Im Steuerveranlagungsverfahren der Periode 1997/98 stellte die Veranlagungsbehörde fest, X._____ habe in der Steuerdeklaration 1995/96 mit Fr. 65'520.– weniger Pflegeentschädigung angegeben, als Y._____ in ihrer Steuererklärung derselben Periode unter den entsprechenden Krankheitskosten (Fr. 84'000.–) deklariert habe. Deshalb eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern am 6. April 1999 ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren gegen X._____. Diese wurde in jenem Verfahren zweimal einvernommen und der Treuhänder von Y._____ als Zeuge befragt. Die Steuerverwaltung stellte am 26. Januar 2001 X._____ provisorische Nach- und Strafsteuerberechnungen zu, wozu diese Stellung nahm. Am 21. November 2001 erliess die Verwaltung die Nachsteuer- und Bussenverfügung. Eine hiergegen eingereichte Einsprache wurde am 15. Februar 2002 abgewiesen und X._____ für die direkte Bundessteuer der Periode 1995/96 Nachsteuern und eine Busse von je Fr. 4'065.60 zuzüglich Verzugszinsen von Fr. 945.65 (Total Fr. 9'076.85) auferlegt.
B.
Gegen diese Einspracheverfügung gelangte X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern. Deren Präsident trennte mit prozessleitender Verfügung vom 13. Mai 2005 unter anderem die Verfahren betreffend Nach- und Strafsteuer. Diese Trennung bestätigte die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 21. Juni 2005, wies die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ab und bestätigte die Einspracheverfügung vom 15. Februar 2002, soweit diese als Nachsteuerverfügung erlassen wurde.
C.

X._____ hat am 11. August 2005 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission und die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung, soweit als Nachsteuerentscheid erlassen, aufzuheben; die Beschwerdeführerin sei von der Auferlegung einer Nachsteuer betreffend die direkte Bundessteuer zu befreien.
Die Steuerrekurskommission, die Kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer ein letztinstanzliches kantonales Urteil, das sich auf Steuerrecht des Bundes stützt und mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG i.V.m. 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]i.V.m. Art. 153 Abs. 3 DBG; vgl. BGE 130 II 65 ff.). Unzulässig ist der Antrag, auch die Einspracheverfügung (soweit als Nachsteuerverfügung erlassen) aufzuheben. Diese ist durch den Entscheid der Steuerrekurskommission ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt) und gilt als mit angefochten (vgl. BGE 129 II 438 E. 1 S. 441, mit Hinweisen). Im Übrigen ist auf die fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 34 Abs. 1 lit. b OG) einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs 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 - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht jedoch an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden 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 S. 390 E. 3a; Urteil 2A.706/2004 vom 8. Juli 2005, E. 1.2, je mit Hinweis).
1.3 Streitig ist im vorliegenden Fall, ob der Entscheid der Steuerrekurskommission, die Beschwerdeführerin mit einer Nachsteuer zu belegen, vor Bundesrecht standhält. Die Frage der Steuerhinterziehung stellt sich in diesem Verfahren nicht, da die Vorinstanz jenes Verfahren vom Nachsteuerverfahren getrennt hat und das Hinterziehungsverfahren in einem späteren Entscheid beurteilen will. Die beiden Tatbestände sind nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer denn auch nicht zwingend aneinander gekoppelt (ASA 73 S. 482 E. 2, mit Hinweis; vgl. im Folgenden E. 2.1).
2.
Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, das bisherige Verfahren leide an derart gravierenden formellen Mängeln, dass der vorinstanzliche Entscheid bereits deshalb aufzuheben sei. Namentlich habe die Steuerverwaltung Art. 6 EMRK verletzt: Weil diese das Nach- und Strafsteuerverfahren zusammen durchgeführt habe, würden die Garantien der Konvention auch die Nachsteuer erfassen. Werde dagegen das Nachsteuerverfahren separat geführt, stünden der Behörde nur die Untersuchungsmittel zu, über die sie auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren verfüge.
2.1 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). Damit wird im Gegensatz zum Geltungsbereich des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) nicht vorausgesetzt, dass dem Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann, er habe den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt (vgl. Art. 129 Abs. 1 Satz 2 BdBSt). Das Einfordern einer nicht erhobenen Steuer als Nachsteuer ist nach Art. 151 ff. DBG somit ohne vorsätzliche oder fahrlässige Steuerhinterziehung möglich (Urteile 2A.572/1999 vom 13. Juli 2001, E. 5c; 2A.583/2004 vom 21. April 2005, E. 2.1, je mit Hinweisen; BBl 1983 III S. 215 [Botschaft über die Steuerharmonisierung], vgl. auch Roman Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Basel etc. 2000, N. 2 zu Art. 183 DBG).
2.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 129 BdBSt ist Art. 6 EMRK grundsätzlich auf Verfahren anwendbar, in denen über eine Hinterziehungsbusse entschieden wird. Das gilt demgegenüber nicht für

die Nachsteuer, da diese keine Strafsanktion darstellt. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung der zu wenig veranlagten Steuer (BGE 121 II 273 E. 3b S. 283, 257 E. 4b S. 265; vgl. auch BGE 119 Ib 311 E. 2f S. 317; StR 53/1998 S. 743, 2A.82/1996, E. 1b; Urteil 2A.572/1999 vom 13. Juli 2001, E. 3a; Klaus A. Vallender, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N. 5 zu Art. 151 DBG). Es stellt daher ein rein fiskalrechtliches Verfahren dar, auf welches Art. 6 EMRK keine Anwendung findet (vgl. auch ASA 67 S. 470 E. 4; StE 2000 B 97.41 Nr. 12, 2A.457/1998, E. 4b, je mit Hinweisen). Dies hat namentlich auch für das Regime des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer zu gelten, da die beiden Verfahrensarten nach dem Gesagten nicht mehr zusammenhängen. Aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) i.S. J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001 (Recueil CourEDH 2001-III S. 455; VPB 65.128) ergibt sich nichts anderes.

2.3 Der Veranlagungsbehörde stehen im Nachsteuerverfahren die gleichen Befugnisse zu wie im Veranlagungsverfahren (Art. 153 Abs. 3 DBG). Zwar obliegt in diesem Zusammenhang der Beweis einer unvollständigen Besteuerung den Steuerbehörden. Ergibt sich aber die Überzeugung, dass die entdeckten Elemente nicht versteuert worden sind, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, lässt es sich rechtfertigen, dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis aufzuerlegen (BGE 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 f., 257 E. 4c/aa S. 266 f.; Urteil 2A.706/2004 vom 8. Juli 2005, E. 4, je mit Hinweis). Die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Art. 115 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 DBG). Auch wenn das Verfahrensrecht der direkten Bundessteuer das Beweismittel der formellen Zeugenbefragung nicht vorsieht, heisst das nicht, dass eine Befragung von Zeugen oder Auskunftspersonen ausgenommen wäre. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist es keineswegs ausgeschlossen, Zeugen zu befragen, die zur Aussage bereit sind (vgl. EuGRZ 2000 S. 453, 2A.617/1998, E. 3c, mit Hinweisen).

2.4

2.4.1 Im vorliegenden Fall sind die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK für das hier allein streitige Nachsteuerverfahren somit nicht massgebend. Zwar hat die Steuerverwaltung dieses Verfahren zusammen mit dem Hinterziehungsverfahren geführt und erst die Steuerrekurskommission die beiden Verfahren getrennt. Diesfalls finden aber die Garantien von Art. 6 EMRK, namentlich das Aussageverweigerungsrecht, keine Anwendung. Zufolge der nachträglichen Trennung der zwei hängigen Verfahren können sich die strafprozessualen Grundsätze nicht mehr auf das Nachsteuerverfahren auswirken. Die diesbezüglichen Rügen gehen daher ins Leere.

2.4.2 Sodann ist der Schluss der Vorinstanz, die im kombinierten Verfahren erhobenen Beweise, insbesondere auch die Einvernahmeprotokolle der Beschwerdeführerin und des Treuhänders von Y._____, im Nachsteuerverfahren verwenden zu können, im Ergebnis nicht zu beanstanden. Zeugeneinvernahmen sind, wie gesehen, nicht ausgeschlossen und können auch ohne Anwesenheit der Partei stattfinden (E. 2.3; ASA 50 S. 363 E. 2a; 61 S. 733 E. 3). Dass der Treuhänder in Abwesenheit der Beschwerdeführerin einvernommen wurde, schadet dieser damit nicht; im Übrigen hätte sie an der Einvernahme teilnehmen können, war ihr doch deren Zeitpunkt bekannt. Schliesslich kann sich die Beschwerdeführerin im Nachsteuerverfahren auch nicht auf ein Aussageverweigerungsrecht berufen, wenn, wie hier, genügend Anhaltspunkte vorhanden waren, dass sie unvollständig deklariert hat. Nachdem bereits feststand, dass ihr in der streitigen Periode bestimmte Pauschalbeträge für Pflegeleistungen überwiesen worden waren, lag es an ihr, den Gegenbeweis dafür zu erbringen, dass ein Teil davon in bar zurückerstattet wurde, was unter anderem im Rahmen der persönlichen Einvernahmen hätte geschehen können (vgl. E. 2.3). Es würde daher am Ergebnis nichts ändern, wenn das
betreffende Einvernahmeprotokoll aus den Akten gewiesen würde, wie es die Beschwerdeführerin im kantonalen Verfahren beantragt hatte.

2.4.3 An der Verwertbarkeit der durch die Steuerverwaltung erhobenen Beweise vermögen auch die Einwände der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, sie sei zu Beginn des Nach- und Strafsteuerverfahrens nicht hinreichend über ihre Rechte informiert worden. Dass solche Verfahren durchgeführt würden, geht aus dem Schreiben der Verwaltung vom 6. April 1999 hervor, worin im Übrigen auf die gesetzlichen Grundlagen verwiesen wird. Das damals gültige kantonale Steuerrecht sah im Vergleich zum heute geltenden keine Möglichkeit vor, die Steuerhinterziehung von Anfang an gerichtlich beurteilen zu lassen (vgl. Art. 182 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 183 des alten Berner Steuergesetzes vom 29. Oktober 1944 [aStG/BE]; Art. 225 ff. des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG/BE]), weshalb die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin insofern fehlgeht. Dies gilt auch mit Bezug auf das Aussageverweigerungsrecht, das die Beschwerdeführerin im vorliegend allein streitigen Nachsteuerverfahren nicht anrufen kann (vgl. hiervor, E. 2.4.2). Deshalb ist hier ebenso wenig zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin im Steuerstrafverfahren ein gerichtliches Verfahren verlangen konnte bzw. ausdrück-

lich verlangt hat, was allenfalls ein Ruhen der Mitwirkungspflicht im
Nachsteuerverfahren zur Folge gehabt hätte (vgl. Art. 225 Abs. 1, 226 Abs. 1, 228 Abs. 3 und 287 Abs. 2 StG/BE). Die Steuerverwaltung musste in diesem Verfahren auch nicht darauf hinweisen, dass ein Anwalt beigezogen werden könne, bestand doch kein Anwaltszwang (vgl. Art. 184 Abs. 1 i.V.m. Art. 95 aStG/BE bzw. Art. 227 Abs. 3 und Art. 160 Abs. 3 StG/BE); die Beschwerdeführerin war im Übrigen ohnehin anfangs durch einen Treuhänder und später anwaltlich vertreten.
2.4.4 Schliesslich ist auch nicht ersichtlich, dass das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt worden sein soll, indem die Steuerverwaltung von der Beschwerdeführerin angebotene Beweismittel nicht abgenommen habe. Hat sich aufgrund bereits berücksichtigter Beweise eine Überzeugung gebildet und kann ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung angenommen werden, dass die Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde, kann das Beweisverfahren geschlossen werden (vgl. statt vieler EuGRZ 2000 S. 453, 2A.617/1998, E. 2b, mit Hinweisen). Y._____, die am 10. Dezember 2000 verstarb, war im Übrigen gemäss ihrer Vormundin zum Zeitpunkt der Beweisaufnahme offenbar nicht mehr einvernahmefähig. Die Steuerverwaltung durfte auf die beantragte und von ihr auch angesetzte Anhörung diverser Zeugen verzichten, da die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 7. November 2001 selber erwirkte, dass der Einvernahmetermin entfiel; zudem konnte die Steuerverwaltung aufgrund hinreichender Erhebungen den Sachverhalt willkürfrei als erstellt erachten.
2.5 Demnach wurden die Verfahrensrechte der Beschwerdeführerin im Nachsteuerverfahren nicht verletzt, weshalb sich die Beschwerde in dieser Hinsicht als unbegründet erweist. Ob die erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren verwertet werden dürfen, ist hier nicht zu beurteilen.
3.
Weiter rügt die Beschwerdeführerin, der Sachverhalt sei unrichtig und unvollständig festgestellt worden, weil die Belege, welche sie bzw. ihr Treuhänder eingereicht hätten, zu wenig berücksichtigt worden seien. Sie habe während Ferienaufenthalten der Pflegebedürftigen bei Verwandten und im Heim keine Leistungen erbringen müssen. Deshalb habe die Beschwerdeführerin einen Teil der ihr pauschal überwiesenen Entschädigung in bar zurückerstattet, was unter anderem durch entsprechende Quittungen belegt sei.
3.1 Das Bundesgericht ist an die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung gebunden, soweit diese nicht offensichtlich unrichtig ist (Art. 105 Abs. 2 OG; E. 1.2). Die Beschwerdeführerin bestreitet grundsätzlich nicht, dass Umsatzdifferenzen bestehen, indem Y._____ in ihrer Steuererklärung 1995/95 Entschädigungen von Fr. 84'000.– an die Beschwerdeführerin deklarierte, während diese für die gleiche Steuerperiode lediglich Einnahmen von Fr. 65'520.– angab. Wenn die Vor-instanzen die Beweise, welche die Beschwerdeführerin für diese Differenzen bzw. die Rückzahlungen an Y._____ vorbrachte (vgl. auch E. 2.3), als unglaubwürdig ansahen, ist dies nicht zu beanstanden.
3.1.1 Die Beschwerdeführerin sagte zuerst aus, Y._____ habe die zurückgegebenen Banknoten anhand des Blindenzeichens erkannt, bei der zweiten Befragung aufgrund der Grösse der Noten. Auch musste sich die Beschwerdeführerin nach Vorhalt der Generalvollmacht bezüglich des beweglichen Vermögens von Y._____ korrigieren, da die Vollmacht weitergehende finanzielle Befugnisse enthielt, so dass ihre diesbezüglichen Aussagen widersprüchlich waren. Dies gilt auch für die Angaben zum erstmaligen Zeitpunkt der Rückzahlungen, welche die Beschwerdeführerin erst aufgrund der zweiten Befragung vor dem Jahr 1991 geleistet haben will. Soweit die Beschwerdeführerin beanstandet, dass ihr aufgrund der Beistandsabrechnung vom 30. Oktober 1990 ein Betrag von Fr. 50'000.– aufgerechnet wurde, wird dieser Betrag von der streitigen Nachsteuer für die direkte Bundessteuer, welche nur die Periode 1995/96 (Bemessungsperiode 1993/94) betrifft, nicht erfasst.
3.1.2 Die Originale der Quittungen für die Rückzahlungen sollen nach der Beschwerdeführerin bei einem Hausbrand zerstört worden sein, was aber aufgrund der Akten nicht weiter belegt ist. Eine Quittungskopie vom November 1996 widerspricht der Rechnung einer Alters- und Pflegepension, wonach Y._____ zu jener Zeit in diesem Heim und nicht bei Verwandten weilte. Diese kannte die Beschwerdeführerin grösstenteils nicht, obwohl sie offensichtlich eine enge Beziehung zu Y._____ pflegte. Ferner stimmen die Angaben der Beschwerdeführerin, die sie dem Treuhänder von Y._____ über die Rückzahlungen der Jahre 1995 und 1996 (Fr. 20'500.–) machte, nicht mit den entsprechenden Quittungen (Fr. 71'500.–) überein. Wenn die Vorinstanzen den Quittungskopien die Beweiskraft abgesprochen haben, ist dies nicht als willkürlich zu bezeichnen. Daran vermögen auch die vom Treuhänder der Beschwerdeführerin beigebrachten Bankkontoauszüge nichts zu ändern, konnte der Geldfluss in der fraglichen Zeit doch nach eigener Darstellung nicht vollständig (d.h. nur zu 80 %) geklärt werden.

3.2 Damit sind die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz weder offensichtlich unzutreffend noch unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt. Die Berechnung der Umsatzdifferenzen bzw. der Nachsteuern wird im Übrigen nicht bestritten. Die Beschwerde erweist sich demnach auch in diesem Punkt als unbegründet.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (vgl. 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, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. Februar 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: