Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.182/2002 /dxc

Sitzung vom 25. April 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Kantonales Steueramt Nidwalden, 6371 Stans,
Beschwerdeführer,

gegen

B._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. iur. Louis Bochud, Hirschmattstrasse 13, 6003 Luzern,
Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Rathausplatz 1, 6370 Stans.

Nachsteuer/Steuerhinterziehung (Direkte Bundessteuer 1997/1998),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden vom 6. August 2001.

Sachverhalt:
A.
B._____ war mit acht Aktien an der X._____ AG beteiligt, deren übrige Aktien von seinem Bruder und seiner Schwester gehalten wurden. Mit Gesellschaftsbeschluss vom 17. Mai 1996 wurde die X._____ AG aufgelöst und B._____ als Liquidator eingesetzt. Die Löschung erfolgte mit Bestätigung des Revisors auf den 3. April 1997. B._____ erhielt einen Liquidationsüberschuss im Betrag von Fr. 458'956.–, der zu einem grossen Teil in Wertschriften ausgerichtet wurde. Für die Ausrichtung des Liquidationsüberschusses bewilligte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 25. März 1997 das Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer. Nach Art. 20 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde. Mit der Genehmigung des Meldeverfahrens verzichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung somit auf die Erhebung der Verrechnungssteuer. Eine entsprechende Mitteilung ging am 20. Oktober 1997 beim kantonalen Steueramt Nidwalden ein und wurde usanzgemäss dem Gemeindesteueramt Stansstad weitergeleitet.

In der von ihm persönlich und anscheinend ohne Beizug einer Fachberatung abgefassten Steuererklärung 1997/98 vom 10. März 1997 unterliess es B._____, den Liquidationsüberschuss als Einkommen zu deklarieren. Im Wertschriftenverzeichnis führte er hingegen die erhaltenen Wertschriften auf und wies auf die Liquidation der X._____ AG hin. Mit Veranlagungsverfügung vom 26. Februar 1998 wurde B._____ für die Steuerperiode 1997/98 auf der Grundlage eines Einkommens von Fr. 227'600.– definitiv veranlagt. Diese Verfügung erwuchs in Rechtskraft.
B.
Im Zusammenhang mit einem anderen Veranlagungsverfahren wurde das kantonale Steueramt in der Folge auf die Ausschüttung des Liquidationsüberschusses aufmerksam und unterzog das Dossier einer Kontrolle.

Dabei stellte es fest, dass die aus der Liquidation der X._____ AG stammenden Wertschriften weder als Einkommen deklariert noch vom Steueramt als solches aufgerechnet worden waren. Am 3. März 1999 teilte das kantonale Steueramt B._____ die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens mit. Am 5. Juli 1999 wurde B._____ mit je einer Nachsteuer und Steuerbusse für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer belegt. Für letztere ergab sich eine Nachsteuer und eine Steuerbusse von je Fr. 29'822.– pro Jahr, d.h. ein jährliches Total von Fr. 59'644.– oder ein Gesamtergebnis für die beiden Jahre von Fr. 119'288.– zuzüglich Verzugszinsen. Mit parallelen Entscheiden vom 5. Juni 2000 (mitgeteilt am 29. August 2000) wiesen die Steuerkommission für übrige natürliche Personen sowie die Kantonale Steuerverwaltungskommission Nidwalden zwei Einsprachen von B._____ gegen die Auferlegung einer Nachsteuer bzw. Steuerbusse bei der direkten Bundessteuer ab.

C.

Dagegen führte B._____ am 28. September 2000 Beschwerde bei der Steuerrekursabteilung des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden. Diese hiess die Beschwerde mit Urteil vom 6. August 2001 (versandt am 5. März 2002) gut und hob die Einspracheentscheide der Steuerkommission für übrige natürliche Personen und der Kantonalen Steuerverwaltungskommission betreffend die direkte Bundessteuer sowie die entsprechenden Nachsteuer- und Bussenverfügungen des kantonalen Steueramtes auf. Im Wesentlichen wird das Urteil damit begründet, der Steuerpflichtige habe den Liquidationserlös zwar nicht in den dafür vorgesehenen Feldern der Steuererklärung deklariert; in der Steuererklärung hätten sich aber eindeutige Hinweise auf den Liquidationsüberschuss befunden, weshalb die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt hätte erkennen müssen, dass die Deklaration mangelhaft sei. Damit fehle es an einer gesetzlichen Voraussetzung, um auf die rechtskräftige Veranlagung zurückzukommen. Überdies ergäben sich aus den dem Gericht vorliegenden Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass der Steuerpflichtige mit dem Vorsatz gehandelt habe, der Steuerbehörde Einkommen zu verheimlichen. Angesichts der komplexen Materie könne auch nicht davon ausgegangen werden, er habe gegen eine Sorgfaltspflicht verstossen. Damit entfielen sowohl eine Nachsteuer als auch eine Steuerbusse.

D.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 22. April 2002 an das Bundesgericht beantragt das kantonale Steueramt Nidwalden, das Urteil des Verwaltungsgerichts Nidwalden vom 6. August 2001 sei vollumfänglich aufzuheben und es seien der Einspracheentscheid der Steuerkommission für übrige natürliche Personen vom 5. Juni 2000 sowie der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltungskommission Nidwalden vom 5. Juni 2000 bzw. die Nachsteuerverfügung der Kantonalen Steuerverwaltungskommission Nidwalden vom 5. Juli 1999 sowie die Bussenverfügung der Kantonalen Steuerverwaltungskommission Nidwalden vom 5. Juli 1999 zu bestätigen; eventuell sei das Urteil des Verwaltungsgerichts vollumfänglich aufzuheben und die Sache zur Neuentscheidung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht hat unter Verweis auf das angefochtene Urteil auf eine Vernehmlassung verzichtet. B._____ stellt den Antrag, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen und das verwaltungsgerichtliche Urteil zu bestätigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schliesst sich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde des Steueramtes des Kantons Nidwalden an und stellt dieselben Anträge wie dieses.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden handelte im vorliegenden Fall als kantonale Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 140 ff. DBG. Gegen deren Entscheid ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 DBG). Das kantonale Steueramt ist als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zur Beschwerde legitimiert (Art. 146 zweiter Satz DBG in Verbindung mit Art. 103 lit. c OG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Mit 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.
Streitig ist im vorliegenden Fall, ob das Urteil des Verwaltungsgerichts, den Beschwerdeführer bei der direkten Bundessteuer nicht mit einer Nachsteuer zu belegen und nicht wegen Steuerhinterziehung zu büssen, vor Bundesrecht standhält. Die beiden Tatbestände sind nach dem neuen Recht der direkten Bundessteuer nicht mehr zwingend aneinander gekoppelt (dazu etwa 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 5 f. zu Art. 151). Im Folgenden ist dennoch zunächst die Frage der Nachsteuer und danach diejenige der Steuerbusse zu prüfen.
3.
3.1 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).

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 ist die Veranlagung unbestrittenermassen rechtskräftig geworden. Umstritten ist aber zunächst, ob sie überhaupt unvollständig erfolgt ist. Der Beschwerdegegner macht nämlich geltend, der Liquidationserlös sei erst im Bemessungsjahr 1997 angefallen. Vor April 1997 seien keine Vermögenswerte an die Aktionäre verteilt worden noch habe ein bestimmter und konkreter Rechtsanspruch auf die Wertschriften bestanden.
3.2.1 Ein Einkommen gilt grundsätzlich steuerrechtlich als in jenem Zeitpunkt erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erwirbt. Der steuerrechtlich massgebliche Einkommensanfall erfolgt dabei auf den Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Die Fälligkeit einer Leistung oder deren tatsächliche Erfüllung ist somit nicht zwingend Voraussetzung des Einkommenszuflusses. Auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Eingangs ist nur dort abzustellen, wo ein solcher vorher unsicher erscheint (vgl. BGE 113 Ib 23 E. 2e S. 26; 105 Ib 238 E. 4a S. 242; Urteile des Bundesgerichts 2A.67/1997 vom 14. Oktober 1998 in StR 54/1999 S. 196 E. 5b und 2P.14/1998 vom 3. Juli 1998 in RDAF 1998 2 374 E. 3a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 18 ff. zu Art. 16; Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, Basel/Genf/München 2000, N 34 ff. zu Art. 16).
3.2.2 Im vorliegenden Fall handelte es sich um eine Verteilung eines Liquidationsüberschusses im Verfahren nach Art. 745 Abs. 3 OR, weshalb der Beschwerdegegner den Anspruch auf seinen Liquidationsanteil grundsätzlich im Zeitpunkt der Bestätigung durch den Revisor erwarb. Am 17. Mai 1996 erging der Beschluss über die Auflösung der X._____ AG. Am 12. September 1996 genehmigte der Revisor die Liquidation und die Verteilung des entsprechenden Überschusses an die Aktionäre, womit die dreimonatige Frist von Art. 745 Abs. 3 OR eingehalten war. In den Akten liegt ein Verzeichnis der aus der Liquidation der X._____ AG angefallenen Wertschriften mit dem (grammatikalisch fehlerhaft formulierten) Titel "Verteilung der Wertschriftenverzeichnis per 30. September 1996". Gemäss späterer Meldung an die Eidgenössische Steuerverwaltung im Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer wurde der Anspruch als am 16. Oktober 1996 fällig geworden bezeichnet. Ob dieser am 12. September oder erst am 16. Oktober 1996 entstand, ist nicht von Belang. Spätestens am zweiten Termin stand der Anteil des Beschwerdegegners am Liquidationsüberschuss betragsmässig fest, und er war damals als solcher auch einforderbar. Damit war der Liquidationsanteil im
Bemessungsjahr 1996 als Einkommen steuerbar.
3.2.3 Da der Beschwerdegegner den Überschuss aus der Liquidation der X._____ AG nicht als Wertschriftenertrag bzw. als Einkommen im Bemessungsjahr 1996 ausgewiesen und die Steuerbehörde in der Folge einen

solchen nicht als Einkommen veranlagt hat, steht somit fest, dass die Veranlagung unvollständig geblieben ist. Zu prüfen bleibt freilich, ob der fragliche Liquidationsüberschuss der Steuerbehörde im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG bekannt war bzw. ihr allenfalls erkennbar gewesen wäre.

3.3 Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (Urteil des Bundesgerichts 2A.187/2000 vom 3. November 2000). 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 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, unter anderem Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden (Art. 125 Abs. 1 lit. c 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.

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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.187/2000 vom 3. November 2000) 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. Die Steuerbehörde 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, a.a.O., 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. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, dass davon ausgegangen werden muss, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden.

3.4 Im der Steuererklärung beigelegten Wertschriftenverzeichnis (auf S. 4) hatte der Beschwerdegegner acht Aktien der X._____ AG mit einem Steuerwert per 1. Januar 1997 von Fr. 502'400.– und einem Bruttoertrag von je Fr. 10'000.– für die Jahre 1995 und 1996 deklariert. Weiter aufgeführt waren sechs verschiedene Kategorien von Wertpapieren mit ihren jeweiligen Steuerwerten per 1. Januar 1997, welche mit dem Zusatz "aus Liq. X._____ AG (sh. Beiblatt)" versehen waren. Beigelegt waren einerseits Belege für die deklarierten Bruttoerträge von jährlich Fr. 10'000.– sowie ein separates detailliertes Verzeichnis mit dem (grammatikalisch fehlerhaften) Titel "X._____ AG in Liquidation; Verteilung der Wertschriftenverzeichnis per 30. September 1996" und dem handschriftlichen Vermerk "zu S. 4 WV".

3.4.1 Der Beschwerdegegner hat weder die Beteiligung an der X._____ AG noch die Liquidation als solche noch die aus der Liquidation hervorgegangenen bzw. ihm übertragenen Wertschriften verheimlicht. Er hat diese Tatsachen im Gegenteil ausdrücklich im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt und diesem entsprechende Belege beigelegt. Er hat es freilich unterlassen, den Liquidationserlös in der Steuererklärung als Einkommen

zu deklarieren. In der Wegleitung zur Steuererklärung 1997/98 wird in Ziff. 4.1 unter anderem ausgeführt:

"Als Zinsen und Gewinnanteile gelten auch die in Form von Gratisaktien, Gratisobligationen, Gratisliberierungen, Liquidationsüberschüssen oder in irgend einer anderen Form enthaltenen geldwerten Leistungen aus Guthaben und Beteiligungen, die rechtlich keine Rückzahlung eines Kapitalguthabens oder Kapitalanteils darstellen."

In einem von der Steuerbehörde angerufenen Schreiben der U._____ Treuhand AG an den Beschwerdegegner vom 7. Februar 1997 findet sich folgende Passage:

"Wir bitten Sie zu beachten, dass jegliche Erträge ab 1.10.96 in Ihrer privaten Steuererklärung zu deklarieren sind und entsprechend durch Sie die Verrechnungssteuer rückforderbar ist. Gleichzeitig sind die Ihnen zugeteilten Aktien per 1.1.97 im Vermögen anzugeben."

Zwar ist dem Beschwerdegegner teilweise zugute zu halten, dass es nicht offensichtlich ist, von welchem massgeblichen Zeitpunkt bei einem Liquidationsanteil, wie er im vorliegenden Fall zur Diskussion steht, steuerrechtlich auszugehen ist. Aufgrund der allfälligen Unsicherheit hätte er aber an die Steuerbehörden gelangen können und müssen und nicht einfach auf eine Deklaration des Liquidationsüberschusses als Einkommen verzichten dürfen. Der Beschwerdegegner hat somit seine gesetzlichen Pflichten bei der Steuererklärung nicht erfüllt.
3.4.2 Die Steuerbehörde hat bei der Bearbeitung der Steuererklärung bei der Verbuchung der Aktien der X._____ AG den Vermerk "in Liq." beigefügt und den Steuerwert gestrichen und vom Gesamtergebnis abgezogen. Bei den aus der Liquidation hervorgegangenen Aktien hat sie ergänzt: "per 30.9.96". Zudem finden sich Kontrollvermerke auf dem separaten Verzeichnis der aus der Liquidation der X._____ AG hervorgegangenen Wertschriften. Dem zuständigen Steueramt waren somit sowohl die Beteiligung des Beschwerdegegners an der X._____ AG als auch der Umstand, dass sich diese in Liquidation befand, bekannt. Die Veranlagungsbehörde hatte sogar Kenntnis von der vorgesehenen Verteilung. Sie konnte jedoch nicht wissen, dass die Liquidation vollendet und der daraus hervorgegangene Erlös dem Beschwerdegegner zugeflossen war. Der Beschwerdegegner hatte sie auch in keiner Art darauf aufmerksam gemacht. Im Gegenteil hatte er den Liquidationsanteil beim Vermögen und gerade nicht beim Einkommen deklariert, womit der Schein erweckt wurde, der Überschuss sei noch nicht verteilt worden bzw. es sei noch kein Anspruch darauf entstanden. Damit erweist sich der Tatbestand von Art. 151 Abs. 2 DBG, wonach eine Nachbesteuerung ausgeschlossen ist, wenn der Steuerpflichtige richtig deklariert und die Steuerbehörde die Bewertung anerkannt hat, als nicht erfüllt.
3.4.3 Darüber hinaus war die Veranlagungsbehörde auch nicht verpflichtet, im Dossier ergänzend nachzuprüfen, ob ein Meldeformular oder sonstige aufschlussreiche Unterlagen vorhanden waren. Hätte die Steuerbehörde allerdings das Dossier des Beschwerdegegners konsultiert, wäre sie auf die Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. März 1997 gestossen. Diese ist gemäss entsprechendem Vermerk am 21. Oktober 1997 und damit vor Abschluss des Veranlagungsverfahrens am 26. Februar 1998 eingegangen. Der Beschwerdegegner bzw. die damals für ihn handelnde Treuhandgesellschaft hat im vorliegenden Fall ein solches Gesuch für einen Liquidationsüberschuss im Betrag von Fr. 458'956.– gestellt, und diesem Gesuch ist von der Eidgenössischen Steuerverwaltung stattgegeben worden. Darüber erhielt das für die Veranlagung der Einkommenssteuer zuständige Steueramt an sich rechtzeitig Meldung. Da es jedoch aufgrund des Fehlens der Deklaration des Liquidationserlöses als Einkommen in der Steuererklärung zu keinen entsprechenden Nachforschungen verpflichtet war, darf dem Steueramt das mögliche Wissen um das Meldeformular nicht entgegengehalten werden.
3.5 Demnach handelt es sich beim fraglichen Liquidationserlös des Beschwerdegegners nicht um eine der Steuerbehörde bekannte Tatsache bzw. um eine solche, deren Kenntnis sich das Steueramt anrechnen lassen muss. Der Beschwerdegegner durfte aus der unvollständigen Veranlagung folglich auch nicht ableiten, dass die Steuerbehörde den Liquidationsüberschuss als nicht steuerbar erachtete. Damit ist eine Nachsteuer zu erheben, und das angefochtene Urteil verletzt insoweit Bundesrecht.
4.
4.1 Nach Art. 175 Abs. 1 DBG wird unter anderem mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.
4.2 Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt voraus, dass aufgrund des Verhaltens

des Steuerpflichtigen eine Veranlagung überhaupt unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung sich als unvollständig erweist (vgl. dazu Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 175, N 1 ff., S. 474 ff.; Agner/Digeronimo/ Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 175, N 2 ff., S. 333 ff.; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 363 f.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/ Wien 2001, S. 1009 ff., § 38, N 9 ff.; Roman Sieber, 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 6 ff. zu Art. 56).

4.3 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Art. 175, N 2 f., S. 475; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, a.a.O., Art. 175, N 2.3, S. 336; Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 1014, § 38, N 19; Sieber, a.a.O., N 18 zu Art. 56). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes 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, d.h. 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., mit Hinweisen; Urteil 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c/bb). Fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, 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).

4.4 In objektiver Hinsicht erging aufgrund der unvollständigen Steuererklärung des Beschwerdegegners eine ungenügende Veranlagung, welche rechtskräftig geworden ist.

4.5 In subjektiver Hinsicht ergibt sich, dass der Beschwerdegegner als Kaufmann tätig und im fraglichen Zeitpunkt rund 62 Jahre alt war. Die Steuererklärung hat er allein und ohne Beizug einer Fachperson ausgefüllt. Das mit der Steuererklärung eingereichte Wertschriftenverzeichnis enthält eine recht grosse Anzahl von Wertschriften, woraus geschlossen werden kann, dass der Beschwerdegegner eine gewisse Übung beim Kauf und Verkauf entsprechender Wertpapiere aufweist. Nur schon deswegen hätte er Grund zur Annahme haben müssen, dass der Erlös aus der Liquidation einer Gesellschaft bei der direkten Bundessteuer als Einkommen zu deklarieren ist. Überdies fällt auf, dass der Beschwerdegegner keine Schwierigkeiten hatte, das Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer einzuleiten bzw. einleiten zu lassen, obwohl sich für die entsprechende steuerliche Behandlung eines Liquidationsüberschusses zumindest vergleichbar komplexe Fragen stellen wie bei der Veranlagung für die direkte Bundessteuer; gleichzeitig nahm er damit freilich auch ein gewisses Risiko auf sich, dass nicht nur die Eidgenössische Steuerverwaltung, sondern vermutlich auch die kantonale und kommunale Steuerbehörde davon Kenntnis erhalten würden. Mit der Genehmigung des
Meldeverfahrens wurden indessen auch allfällige Unklarheiten über den Liquidationserlös beseitigt. Trotzdem hat der Beschwerdegegner diesen Überschuss, der mit Fr. 458'956.– immerhin einen sehr ansehnlichen Betrag umfasste, in der Steuererklärung nicht als Einkommen deklariert. Er hat sich damit zumindest eine Sorgfaltspflichtverletzung zuschulden kommen lassen, womit sein Verschulden erstellt ist.

4.6 Der Beschwerdegegner hat sich demnach der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht, weshalb der angefochtene Entscheid auch insoweit Bundesrecht verletzt.

5.

5.1 Damit ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen, und der angefochtene Entscheid muss aufgehoben werden. Gleichzeitig sind die im Ergebnis zutreffenden Einspracheentscheide der Steuerkommission für übrige natürliche Personen und der Kantonalen Steuerverwaltungskommission Nidwalden vom 5. Juni 2000 zu bestätigen. Dabei ist namentlich nicht ersichtlich, dass die im Einspracheentscheid ausgefällte Busse hinsichtlich ihrer Höhe dem Bundesrecht widersprechen würde.

5.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1, Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, und das Urteil des Verwaltungsgerichts, Steuerabteilung, des Kantons Nidwalden vom 6. August 2001 wird aufgehoben.
2.
Die Einspracheentscheide der Steuerkommission für übrige natürliche Personen bzw. der Kantonalen Steuerverwaltungskommission Nidwalden vom 5. Juni 2000 (ausgefertigt und mitgeteilt am 29. August 2000) werden bestätigt.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 25. April 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: