Urteilskopf

133 II 114

12. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Kantonale Steuerverwaltung gegen X. sowie Kantonsgericht des Kantons Wallis (Verwaltungsgerichtsbeschwerde) 2A.644/2006 vom 14. Februar 2007

Regeste (de):
Vorlegungs- und Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen nach Art. 42 Abs. 2 StHG; Verhältnis zu Art. 126 Abs. 2 DBG; direkte Anwendung der harmonisierungsrechtlichen Regelung, falls das kantonale Recht ihr widerspricht.

Die Veranlagungsbehörde kann vom Steuerpflichtigen sowohl nach geltendem Bundessteuer- als auch nach Steuerharmonisierungsrecht alle Auskünfte und Unterlagen verlangen, die für seine Veranlagung von Bedeutung sein können, vorausgesetzt, dass sie nicht ausschliesslich seine Geschäftspartner betreffen und dass sie keinen unzumutbaren Aufwand bedingen (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 3.2-3.4).

Soweit eine kantonale Bestimmung die Vorlegungs- und Auskunftspflicht demgegenüber auf Unterlagen und Auskünfte beschränkt, die "für die Besteuerung notwendig" sind (vgl. Art. 134 StG/VS), widerspricht sie den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben, und es findet insoweit Art. 42 Abs. 2 StHG direkt Anwendung (E. 3.1 und 3.5).

Regeste (fr):
Obligation du contribuable de produire des pièces et de fournir des renseignements selon l'art. 42 al. 2 LHID; relation avec l'art. 126 al. 2 LIFD; le droit harmonisé s'applique directement dans les cas où le droit cantonal lui est contraire.

L'autorité de taxation peut exiger du contribuable, aussi bien en vertu du droit fiscal fédéral que du droit fiscal d'harmonisation, tous les renseignements et documents qui peuvent présenter de l'importance pour sa taxation, à condition qu'ils ne concernent pas exclusivement ses partenaires commerciaux et que cela n'occasionne pas des frais déraisonnables (confirmation de la jurisprudence; consid. 3.2-3.4).

En tant qu'une disposition cantonale prévoit de limiter pour sa part l'obligation de produire des pièces et de fournir des renseignements aux documents et renseignements "nécessaires pour la taxation" (cf. art. 134 LF/VS), elle est contraire à l'exigence du droit harmonisé et, dans cette mesure, l'art. 42 al. 2 LHID est directement applicable (consid. 3.1 et 3.5).

Regesto (it):
Obbligo di informare e documentare del contribuente secondo l'art. 42 cpv. 2 LAID; relazione con l'art. 126 cpv. 2 LIFD; applicazione diretta della regolamentazione prevista dal diritto armonizzato, se il diritto cantonale non la rispetta.

Sia in base al vigente diritto fiscale federale che secondo il diritto sull'armonizzazione fiscale, l'autorità di tassazione può esigere dal contribuente tutte le informazioni ed i documenti che possono risultare importanti per la sua tassazione, a condizione che non concernono esclusivamente i suoi partner commerciali e non comportano costi irragionevoli (conferma della giurisprudenza; consid. 3.2-3.4).

Nella misura in cui una disposizione cantonale limita invece l'obbligo di informare e di documentare ad informazioni e documenti che sono "necessari per la tassazione" (cfr. art. 134 LT/VS), la stessa è in contrasto con le esigenze del diritto armonizzato ed entro tali limiti trova diretta applicazione l'art. 42 cpv. 2 LAID (consid.

3.1 e 3.5).

Sachverhalt ab Seite 115

BGE 133 II 114 S. 115

X. ist Aktionär und Verwaltungsrat sowie Angestellter der Y. AG. Die Y. AG gehört zu 77,4 % der Y. Holding AG, an welcher X. zu 50 % beteiligt ist. Im November 2004 hatte die Kantonale Steuerverwaltung/VS bei der Y. AG für die Geschäftsjahre 2001 bis 2003 eine Bücheruntersuchung vorgenommen. Im Rahmen des Übergangs von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung per 1. Januar 2003 forderte die Veranlagungsbehörde X. mehrmals unter Androhung einer Ordnungsbusse auf, die detaillierten Kontoauszüge für die Kalenderjahre 2001, 2002 und 2003 zweier von ihm deklarierter Konten bei der Walliser Kantonalbank beizubringen. Nachdem sich X. wiederholt geweigert hatte, die verlangten Unterlagen einzureichen, verfügte die Steuerbehörde am 14. Dezember 2005 androhungsgemäss eine Ordnungsbusse von Fr. 500.- wegen Auskunftsverweigerung. Eine hiergegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen.
Der Einzelrichter des Kantonsgerichts Wallis hiess eine gegen den Einspracheentscheid erhobene Berufung am 21. September 2006 gut. Er hielt dafür, die Steuerbehörde habe ihr Ermessen verletzt: Die einverlangte Auskunft sei unverhältnismässig, weil keine genügenden Verdachtsmomente für geldwerte Leistungen vorlägen und insbesondere die Privatsphäre des Gebüssten höher zu werten sei als das staatliche Interesse an einer "reinen Kontrolle". Gegen diesen Entscheid hat die Steuerverwaltung des Kantons Wallis Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

BGE 133 II 114 S. 116

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3.

3.1 Das kantonale Recht umschreibt die Obliegenheiten des Steuerpflichtigen in Art. 132 ff. des Steuergesetzes vom 10. März 1976 (StG/VS). Demnach hat der Steuerpflichtige vorab die Steuererklärung samt Beilagen innert angesetzter Frist der zuständigen Behörde einzureichen (vgl. Art. 132 StG/VS). Als "weitere Obliegenheit" sieht Art. 134 StG/VS zudem vor, dass der Steuerpflichtige "im Veranlagungs- und Einspracheverfahren der Veranlagungsbehörde alle Unterlagen und Auskünfte zu geben hat, die für seine Besteuerung notwendig sind".

3.2 Nach dem Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 42 Abs. 1 StHG). Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art.

42 Abs. 2 StHG).
Diese Bestimmung entspricht wörtlich Art. 126 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Als detaillierte Regelung belässt sie dem kantonalen Gesetzgeber offensichtlich keinen Gestaltungsspielraum; sie fände gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht (BERNHARD GREMINGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl., Basel/Genf/ München 2002, Rz. 16 zu Art. 72 StHG; ADRIAN KNEUBÜHLER, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, in: ASA 69 S. 209 ff., insbesondere S. 235). Wo die bundessteuergesetzliche und die harmonisierungsrechtliche Regelung vollkommen übereinstimmen, drängt sich zudem deren identische Auslegung auf. Dies im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht der direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden. So wird mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes auch der Zweck verfolgt, die Rechtsanwendung zu vereinfachen (Urteil des Bundesgerichts 2A.123/2006 vom 10. Juli 2006, E. 2.1, publ. in: StE 2006 A 12 Nr. 15; vgl. auch ASA 75 S. 253 E. 5.2, je mit Hinweisen).

BGE 133 II 114 S. 117

3.3 Gemäss dem bis Ende 1994 geltenden Bundessteuerrecht konnte die Veranlagungsbehörde vom Steuerpflichtigen die "Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können" (vgl. Art. 89 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt]).
Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 89 Abs. 2 BdBSt erstreckte sich die Vorlegungspflicht auf alle Geschäftsbeziehungen, die für die Veranlagung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein konnten, insbesondere die Aufstellung der Gläubiger, Schulden und Schuldzinsen. Dies, auch ohne dass die Veranlagungsbehörde konkrete Zweifel an der Richtigkeit des ausgewiesenen Kapitals oder Reinertrags hatte. Keine Auskunftspflicht bestand lediglich für Auskünfte über Geschäftsbeziehungen, die nicht für die Veranlagung des Steuerpflichtigen, sondern ausschliesslich der Geschäftspartner von Bedeutung sein konnten (BGE 107 Ib 213 E. 2 S. 216). An dieser Praxis hielt das Bundesgericht in der Folge trotz Kritik fest. Es erkannte insbesondere, dass auch das Verhältnismässigkeitsprinzip nicht verletzt werde, wenn die verlangte Aufstellung grundsätzlich geeignet sei, einen steuerbaren oder steuerbefreiten Tatbestand nachzuweisen. Einschränkend präzisierte es, dass eine Auskunftspflicht auch hinsichtlich solcher Auskünfte entfalle, deren Erteilung für den Steuerpflichtigen einen unzumutbaren Aufwand bedingen würde. Zusammengefasst entschied das Bundesgericht: "Weder der Wortlaut von Art. 89 Abs. 2 BdBSt noch das Verhältnismässigkeitsprinzip verbieten der Veranlagungsbehörde, vom Steuerpflichtigen Auskünfte und Unterlagen zu verlangen, solange sie für die Veranlagung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können, nicht ausschliesslich dessen Geschäftspartner betreffen und keinen unzumutbaren Aufwand bedingen" (BGE 120 Ib 417 E.1c S. 423).

3.4 Das geltende Bundessteuerrecht regelt die Mitwirkungspflicht wie erwähnt in Art. 126 DBG. Das Bundesgericht hat zur Tragweite dieser Bestimmung in einem Urteil aus dem Jahr 1999 Stellung genommen (Urteil 2A.41/1997 vom 11. Januar 1999, publ.

BGE 133 II 114 S. 118

in: StR 54/1999 S. 353 ff.). Die betreffende Beschwerdeführerin hatte geltend gemacht, die Bestimmungen des neuen Rechts (DBG) seien anders formuliert als Art. 89 BdBSt und sähen keine derart weitgehenden Mit-

wirkungspflichten des Steuerpflichtigen mehr vor. Das Bundesgericht erwog, es treffe zu, dass Art. 126 DBG weniger ausführlich formuliert sei als Art. 89 BdBSt; insbesondere werde dort nicht im Einzelnen ausgeführt, welche Auskünfte der Steuerpflichtige zu erteilen habe und welche Bescheinigungen von ihm verlangt werden können. Der Gesetzgeber habe damit aber nur den Gesetzestext vereinfachen und nicht geringere Anforderungen an die Mitwirkungspflichten stellen wollen, was sich klar aus der bundesrätlichen Botschaft ergebe. Zu einer Lockerung der Bestimmungen über die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen habe denn auch kein Anlass bestanden. Im Übrigen sei die bisherige Auslegung von Art. 89 Abs. 2 BdBSt durch den Wortlaut von Art. 126 DBG durchaus gedeckt (Urteil 2A.41/1997 vom 11. Januar 1999, E. 3b mit Hinweisen auf die Materialien).

3.5 Nach der dargestellten Rechtslage kann also die Veranlagungsbehörde vom Steuerpflichtigen sowohl nach geltendem Bundessteuer- als auch nach Steuerharmonisierungsrecht alle Auskünfte und Unterlagen verlangen, die für seine Veranlagung von Bedeutung sein können, vorausgesetzt, dass sie nicht ausschliesslich seine(n) Geschäftspartner betreffen und dass sie keinen unzumutbaren Aufwand bedingen. Soweit die kantonale Bestimmung die Vorlegungs- und Auskunftspflicht demgegenüber auf Unterlagen und Auskünfte beschränkt, die "für die Besteuerung notwendig" sind (vgl. Art. 134 StG/VS), widerspricht sie den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben, und es findet insoweit Art. 42 Abs. 2 StHG direkt Anwendung (oben E. 3.2).

4. In Anwendung dieser Grundsätze ist die hier umstrittene Aufforderung an den Beschwerdegegner, bestimmte Bankbescheinigungen beizubringen, nicht zu beanstanden:

4.1 Die Vorinstanz bezweifelt zu Unrecht, dass die einverlangten Unterlagen an sich für die Veranlagung des Beschwerdegegners von Bedeutung sein können. Denn es ging darum abzuklären, ob die in den Lückenjahren 2001 und 2002 von der Y. AG ausgerichteten Zahlungen ausserordentlichen Charakter haben oder nicht (und damit gesondert steuerlich zu erfassen waren) bzw. ob die in den

Geschäftsjahren 2001, 2002 und 2003 von der Y. AG ausgerichteten Zahlungen ordnungsgemäss deklariert wurden. Anhand der mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen waren diese Fragen nicht abschliessend überprüfbar. Dabei ist unbestritten, dass es um die Einschätzung bzw. die ausserordentlichen Einkünfte des Beschwerdegegners selber geht und nicht etwa um diejenigen seiner Geschäftspartner.

4.2 Weiter hat die Vorinstanz zu Recht den Aufwand für das Erstellen der Bescheinigungen als zumutbar beurteilt. Weder für den Beschwerdegegner selber, der schriftlich an die Bank hätte gelangen sollen, noch für die Bank, welche die detaillierten Kontoauszüge über drei Jahre auszustellen hätte, wäre dies mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden.

4.3 Soweit die Vorinstanz eine Güterabwägung vornimmt und den Schutz der Privatsphäre des Steuerpflichtigen höher gewichtet als das Interesse des Staates an der umstrittenen "Kontrollmassnahme", übersieht sie, dass es sich hier nicht um eine "reine Kontrolle" handelt. Aber selbst wenn dem so wäre, würden Stichproben nach dem "Kontrollprinzip" auf einem hinreichenden öffentlichen Interesse beruhen, nämlich, um den gesetzmässigen Steuervollzug sicherzustellen (MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 185 ff., 190 f.). Aus diesem Grund müssen Kontrollmassnahmen auch zulässig sein, ohne dass berechtigte Zweifel an der richtigen oder vollständigen Sachverhaltsdarstellung vorliegen (vgl. BGE 120 Ib 417 E. 1a S. 421). Zudem ging es hier bei der Abklärung auch darum, allfällige ausserordentliche Einkünfte in den Lückenjahren 2001 und 2002 festzustellen.
Sind die Voraussetzungen für ein Auskunftsbegehren erfüllt, so erübrigt sich in der Regel eine Güterabwägung und ist der behördlichen Aufforderung ohne Weiteres zu entsprechen. Der Steuerpflichtige hat nicht aus seiner naturgemäss einseitigen Optik heraus zu entscheiden, ob ihm eine behördliche Auflage passt oder nicht. Aus

Art. 6 EMRK kann er nichts zu seinen Gunsten ableiten, denn diese Garantien, namentlich das Aussageverweigerungsrecht, beziehen sich nicht auf das ordentliche Steuerverfahren (BGE 132 I 140 E. 2 S. 145 f.; Urteil des Bundesgerichts 2A.480/2005 vom 23. Februar 2006, E. 2.2, publ. in: StR 61/2006 S. 372, 373 f., je mit Hinweisen). Was schliesslich den Schutz der Privatsphäre anbelangt,

wird dieser durch das strenge Steuergeheimnis hinreichend gewährleistet (vgl. Art. 120 StG/VS; Art. 39 Abs. 1 StHG; Art. 110 DBG).

5. Der Steuerpflichtige, der einer aufgrund des Steuergesetzes getroffenen Anordnung trotz persönlicher Mahnung schuldhaft nicht nachkommt, insbesondere eine Auskunfts- oder Bescheinigungspflicht nicht erfüllt, wird mit Busse bis zu Fr. 1'000.-, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10'000.-, bestraft (Art. 202 StG/VS; vgl. auch Art. 55 StHG). Der Beschwerdegegner wurde mehrfach gemahnt und auf die Ungehorsamsfolgen aufmerksam gemacht. Die verfügte Busse von Fr. 500.- ist nicht zu beanstanden.