Urteilskopf

138 II 169

14. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abtei- lung i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_137/2011 vom 30. April 2012

Regeste (de):
Art. 120 Abs. 4 und Art. 152 Abs. 3 DBG; direkte Bundessteuer; Veranlagungsverjährung; Eintritt der Verjährung während des bundesgerichtlichen Verfahrens.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als ein ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches Rechtsmittel hemmt den Eintritt der Rechtskraft des angefochtenen Entscheids, weshalb die Veranlagungsverjährung im bundesgerichtlichen Verfahren weiterläuft. Die während des bundesgerichtlichen Verfahrens eingetretene Veranlagungsverjährung ist von Amtes wegen zu berücksichtigen (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 120 al. 4 et art. 152 al. 3 LIFD; impôt fédéral direct; prescription du droit de taxer; survenance de la prescription durant la procédure devant le Tribunal fédéral.

Le recours en matière de droit public est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe réformatoire qui empêche la décision attaquée d'entrer en force. Pour cette raison, le délai de prescription du droit de taxer continue à courir durant la procédure devant le Tribunal fédéral. La prescription du droit de taxer survenue en cours de procédure devant le Tribunal fédéral doit être prise en considération d'office (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 120 cpv. 4 e art. 152 cpv. 3 LIFD; imposta federale diretta; prescrizione del diritto di tassare; intervento della prescrizione durante la procedura davanti al Tribunale federale.

Quale rimedio ordinario, devolutivo e di regola riformatorio, il ricorso in materia di diritto pubblico impedisce alla decisione impugnata di crescere in giudicato. Per questo motivo, il termine di prescrizione del diritto di tassare continua a decorrere anche durante la procedura davanti al Tribunale federale. Il sopraggiungere della prescrizione del diritto di tassare nel corso della procedura davanti al Tribunale federale dev'essere preso in considerazione d'ufficio (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 170

BGE 138 II 169 S. 170

X. wurde am 23. März 1998 für die direkte Bundessteuer 1995/96 rechtskräftig veranlagt. Am 23. Juli 2002 fanden bei X. und weiteren Beteiligten Hausdurchsuchungen statt, die der Untersuchungsrichter wegen Verdachts auf Pfändungsbetrug, Gläubigerschädigung u.a. angeordnet hatte. Mit Schreiben vom 15. November 2004 leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, welcher die beschlagnahmten Akten übergeben worden waren, ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gegen X. ein. Am 9. Januar 2009 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuern, eine Nachsteuerverfügung u.a. für die direkte Bundessteuer 1995/96. Eine Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen den Einspracheent-

scheid wies die Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Entscheid vom 14. Dezember 2010 in Bezug auf die direkte Bundessteuer 1995/96 ab. Hiergegen führte X. am 4. Februar 2011 rechtzeitig Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Mit Eingabe vom 9. Januar 2012 teilte er dem Bundesgericht mit, dass hinsichtlich der direkten Bundessteuer 1995/96 per Ende 2011 die absolute Verjährung eingetreten sei, was von Amtes wegen zu berücksichtigen sei.
Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut und stellt fest, dass das Recht zur Veranlagung der Nachsteuer für die direkte Bundessteuer 1995/96 verjährt ist. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

3. Grundsätzlich läuft eine Verjährungsfrist auch während eines gerichtlichen Verfahrens. Anders verhält es sich nur, wenn das Gesetz ausdrücklich anordnet, dass die Verjährung ruht (BGE 123 III 213 E. 3 S. 216), was aber für die absolute Verjährung nach Art. 120 Abs. 4 und 152 Abs. 3 DBG (SR 642.11) nicht der Fall ist. Fraglich ist, ob die Verjährung auch dann zu berücksichtigen ist, wenn sie nicht im kantonalen Verfahren, sondern erst während des bundesgerichtlichen Verfahrens eintritt.

3.1 Im Zivilrecht, wo die Verjährung nur auf Einrede hin zu berücksichtigen ist, ist deren rechtzeitige Abgabe eine Sachverhaltsfrage (Urteil 5A_586/2008 vom 22. Oktober 2008 E. 5). Eine erst im bundesgerichtlichen Verfahren erhobene Einrede der Verjährung ist, ob als neue Tatsache (Art. 99 Abs. 1 BGG) oder als neues Rechtsbegehren (Art. 99 Abs. 2 BGG), nicht zulässig (BGE 134 V 223 E. 2.2.1 und 2.2.2; Urteil 9C_614/2007 vom 19. Juni 2008 E. 5). Trotzdem

kann auch dort die Verjährung vor Bundesgericht geltend gemacht werden, wenn sie erst nach dem angefochtenen Entscheid eingetreten ist (BGE 134 V 223 E. 2.2.2 S. 227; BGE 123 III 213 E. 5b S. 218; Urteile 9C_566/2007 vom 3. Januar 2008 E. 3.1; 4A_56/2008 vom 8. Oktober 2009 E. 9.4).

3.2 Das muss erst recht im öffentlichen Recht gelten, wo die Verjährung von Amtes wegen zu beachten ist. Dass der Sachverhalt für das Bundesgericht durch den vorinstanzlichen Entscheid grundsätzlich bindend festgelegt ist (Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot sowohl für neue Tatsachen wie auch Rechtsbegehren gilt, steht dem nicht entgegen. Es bedarf hier keiner Einrede. Es gibt folglich auch keine Sachverhaltsfeststellung darüber, ob eine solche vorliegt. Der Zeitablauf selbst bedarf als allgemein bekannte Tatsache keines besonderen Beweises. Weitere Tatfragen sind im Zusammenhang mit Art. 152 Abs. 3 und Art. 120 Abs. 4 DBG nicht zu beantworten: Für jede Steuerperiode kann abstrakt, ohne jegliche Sachverhaltsfeststellungen, beurteilt werden, wann die absolute Verjährung eintritt. Das ist eine reine Rechtsfrage. Neue Rechtsvorbringen sind vor Bundesgericht möglich, wenn die letzte kantonale Instanz volle Rechtskognition hatte und das Recht von Amtes wegen anzuwenden war (Art. 110 BGG; MEYER/DORMANN in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 23 zu Art. 99 BGG; Urteil 6B_1099/ 2010 vom 28. März 2011 E. 2.1 mit Hinweis auf BGE 131 I 31 E. 2.1.1 S. 33). Das trifft hier zu.

3.3 Der Eintritt der Veranlagungsverjährung ist zu berücksichtigen, bis die Steuer im Sinne von Art. 120 Abs. 4 und Art. 152 Abs. 3 DBG veranlagt oder festgesetzt ist. Die Steuer oder Nachsteuer ist dann veranlagt bzw. festgesetzt, wenn der letztinstanzliche Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist. Die Beschwerde in

öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist ein ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches (Art. 107 Abs. 2 BGG) Rechtsmittel (Urteil 8C_741/2009 vom 11. Mai 2010 E. 4.2.1). Die Rechtskraft tritt daher erst mit dem bundesgerichtlichen Urteil ein. Anders verhielt es sich noch bei der staatsrechtlichen Beschwerde als einem ausserordentlichen und prinzipiell kassatorischen Rechtsmittel, das dem Eintritt der Rechtskraft des kantonalen Entscheides nicht entgegenstand und bei welcher folglich die Veranlagungsverjährung nicht weiter lief (Urteile 2P.296/2006 vom 28. März 2007 E. 2, in: StR 62/2007 S. 472; 2P.3/1995 vom 21. März 1995 E. 4b, in: StR 52/1997 S. 41).

BGE 138 II 169 S. 172

Der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kommt zwar in der Regel keine aufschiebende Wirkung zu (Art. 103 Abs. 1 BGG). Doch wirkt diese nur der sofortigen Vollstreckbarkeit des angefochtenen Entscheids entgegen. Auf den Eintritt der Rechtskraft hat eine Verfügung über die aufschiebende Wirkung grundsätzlich keinen Einfluss, ausser es ist ausdrücklich angeordnet worden oder ergibt sich aus der Natur der Sache (MEYER/DORMANN, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, N. 5 und 6 zu Art. 103 BGG; BGE 106 Ia 155 E. 4 f. S. 158 f.; s. auch Urteile 5A_3/2009 vom 13. Februar 2009 E. 2.3; 6B_440/2008 vom 11. November 2008 E. 3.3; 5A_613/ 2007 vom 29. November 2007 E. 3).

3.4 Tritt die Verjährung erst während des bundesgerichtlichen Verfahrens ein, ist sie daher auch ohne diesbezügliche Einrede zu berücksichtigen. In diesem Sinn hat das Bundesgericht bereits entschieden (Urteile 2C_88/2011 vom 3. Oktober 2011 E. 2.3.1; 2C_724/2010 vom 27. Juli 2011 E. 6.1, in: StR 66/2011 S. 871). Anders verhält es sich, wenn sich die Verjährung ausschliesslich auf kantonales Recht stützt (Urteil 2C_790/2008 vom 18. November 2009 E. 7), was hier nicht zutrifft.

3.5 Anzumerken bleibt, dass in Steuerhinterziehungsverfahren - anders als im Nachsteuerverfahren - aufgrund der Revision des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches (StGB) eine Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (Botschaft des Bundesrats vom 2. März 2012 zum Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB, BBl 2012 2869 Ziff. 1.2.2 und S. 2884 ad Art. 189 Abs. 2 DBG und Art. 60 Abs. 2 StHG).

4. Der vorliegend angefochtene Entscheid betrifft die Nachsteuer für die direkte Bundessteuer der Periode 1995/96. Die Frist gemäss Art. 152 Abs. 3 DBG von 15 Jahren ist somit am 31. Dezember 2011 abgelaufen. Das angefochtene Urteil datiert vom 14. Dezember 2010 und wurde dem Beschwerdeführer am 5. Januar 2011 zugestellt. Am 4. Februar 2011 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde an das Bundesgericht. Die absolute Verjährung trat somit nach dem Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Bern und vor der Rechtshängigkeit des Verfahrens beim Bundesgericht ein. Sie ist im vorliegenden Verfahren zu berücksichtigen. Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen, und es ist festzustellen, dass das Recht zur Festsetzung der Nachsteuer für die direkte Bundessteuer 1995/96 verjährt ist.