

Direkte Bundessteuer

Steuerhinterziehung

Erbenhaftung. Verwirkung des Nachsteueranspruchs

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 16. Dezember 1997

Die Haftung der Erben nach Art. 130 Abs. 1 BdBSt für die vom Erblasser wegen Hinterziehung von Steuern auferlegte Busse verstösst aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte gegen die Vermutung der Schuldlosigkeit nach Artikel 6 Ziffer 2 EMRK. Hingegen stellt das Nachsteuerverfahren ein rein fiskalrechtliches Verfahren dar, auf welches nach ständiger Praxis der Konventionsorgane Artikel 6 EMRK keine Anwendung findet.

Verwirkung des Rechts, Nachsteuern zu erheben (Art. 152 Abs. 3 DBG). Nach Art. 184 Abs. 2 DBG tritt die absolute Verfolgungsverjährung 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht, ein. Ebenso erlischt das Recht, die Nachsteuern festzusetzen, 15 Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode. Diese Vorschriften gelten auch für Steuerperioden, die vor dem Inkrafttreten des DBG liegen.

I. Sachverhalt

A.- Am 18. März 1982 verstarb Z.; er war Alleinaktionär der B. AG und C. AG. Seine Erben sind X. und Y. Am 14. Mai 1986 wurde den Erben die Veranlagung des Verstorbenen zur direkten Bundessteuer der 21. Periode (Steuerjahre 1981/82) eröffnet. Diese erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Im Juli 1986 erhielt die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Hinweise dafür, dass der Verstorbene in den Jahren 1978 bis 1982 von seinen beiden Gesellschaften unverzinsliche Darlehen erhalten hatte. In der Folge nahm sie bei beiden Gesellschaften Aufrechnungen beim Ertrag vor.

Am 16. Juli 1986 informierte die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Beschwerdeführer über die Ergebnisse der Buchprüfungen bei der B. AG und C. AG und teilte ihnen mit, dass für die Jahre 1978 bis 1982 beim verstorbenen Vater unter anderem folgende geldwerten Leistungen als Einkommen in einem Nachsteuerverfahren zu erfassen seien:

B. AG

(Zinsen auf Aktionärsdarlehen von Fr. 2'081'866.--):

1978	Fr. 113'461.--
1979	Fr. 99'930.--
1980	Fr. 115'543.--
1981	Fr. 108'881.--
1982	Fr. 26'929.-- (pro rata Todestag)

C. AG (...)

Am 31. August 1990 wurde den Beschwerdeführern die Nachsteuerveranlagung zur direkten Bundessteuer 1981/82 mit einem Nachsteuerbetrag von Fr. 16'911.50 und einer Busse von Fr. 7'187.40 eröffnet.

B.- Mit Entscheid vom 23. Mai/12. Dezember 1996 hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt die Beschwerde von X. und Y. im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Sie stellte zunächst fest, dass das Recht, gegenüber den Erben das Hinterziehungsverfahren durchzuführen, nicht verjährt sei. Sodann führte sie aus, der Verstorbene habe in den Steuererklärungen 1979 und 1980 "Schuldzinsen bei B." vom Roheinkommen abgezogen, die er nicht bezahlt habe. Damit habe er zumindest eventualvorsätzlich eine Steuerhinterziehung bewirkt. Die Nachbesteuerung erfolge zu Recht. Hingegen dürfe den Erben keine Busse für die vom Erblasser begangene Hinterziehung auferlegt werden. Sie begründete dies damit, dass Artikel 179 Absatz 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) die Voraussetzungen gegenüber Artikel 130 Absatz 1 des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) anders umschreibe und nach dem Grundsatz der "lex mitior" zur Anwendung gelange.

C.- X. und Y. führen gemeinsam Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen, der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben; auf die Erhebung einer Nachsteuer sei zu verzichten bzw. die Nachsteuerforderung sei wegen Verjährung bzw. Verwirkung abzuweisen. Eventuell sei die Sache zur Vervollständigung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter sei der Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und die Entscheidung durch das Bundesgericht solange zu sistieren ("auszustellen"), bis ein rechtskräftiger Entscheid über den Rekurs der B. AG hinsichtlich der kantonalen Steuern 1985 vorliege.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt reichte keine Vernehmlassung ein.

II. Entscheidungsgründe

1. Es rechtfertigt sich, zunächst die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid, die von den Beschwerdeführern in Zweifel gezogen werden, zu prüfen. Dazu ist festzuhalten, dass der angefochtene Entscheid von einer richterlichen Behörde im Sinne von Artikel 105 Absatz 2 OG erging; einschreiten kann das Bundesgericht daher nur, wenn diese den Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat. Inwiefern die Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Urteil an einem derartigen Mangel leiden, ist in der Beschwerde darzulegen (Urteil vom 19. Dezember 1984, ASA 54, 211 E. 1c).

a) Unter den Titeln "Fehlende Hinterziehungstat", "Ungewöhnliche Vorgehensweise der Basler Kantonalbank" und "angebliches Darlehen der B. AG an Z." legen die Beschwerdeführer ausführlich dar, weshalb sie der Meinung sind, dass ein Aktionärsdarlehen seitens der B. AG dem Verstorbenen nicht gewährt worden sei. Sie berufen sich hierzu auf ein Gutachten von Prof. A. und machen geltend, die bestrittenen Darlehen seien von der Vorinstanz nie untersucht worden.

Dieser Einwand wird zu Unrecht erhoben. Die Nachbesteuerung erfolgte, weil der Erblasser in seinen Steuererklärungen 1979 und 1980 Schuldzinsen zum Abzug brachte, obschon er keine entsprechenden Zahlungen an die Gesellschaft leisten musste (angefochtener Entscheid S. 6). Auch die Beschwerdeführer anerkennen zumindest implizit, dass der Steuerpflichtige keine Schuldzinsen bezahlte, wenn sie geltend machen, ein Darlehensvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Steuerpflichtigen habe nicht bestanden. Ob die Gesellschaft ihrem Aktionär ein (zinsloses) Darlehen gewährt hatte, was die Beschwerdeführer bestreiten, war unter diesen Umständen für die Veranlagung des Verstorbenen unerheblich. Selbst wenn ein unverzinsliches Darlehen bestand, durfte der Verstorbene beim Einkommen keine Abzüge für Schuldzinsen vornehmen. Zumindest hätte er beim Einkommen gleich hohe Einkünfte aus den geldwerten Leistungen, die ihm aus dem Zinsverzicht der Gesellschaft

zukamen, deklarieren müssen. Dies hat er unterlassen. Der Vorinstanz kann damit nicht vorgeworfen werden, sie habe den rechtserheblichen Sachverhalt unvollständig festgestellt, wenn sie zur Frage des Aktionärdarlehens der Gesellschaft nicht ausdrücklich Stellung nahm.

b) Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz ferner vor, sie habe nicht ernsthaft geprüft, ob der Verstorbene schuldhaft gehandelt habe. Insbesondere habe die Vorinstanz nicht untersucht, ob der Verstorbene die Steuererklärung selbst abgegeben habe. Soweit die Beschwerdeführer damit geltend machen wollen, ihr Vater (Jahrgang 1900) habe seine Angelegenheiten nicht mehr selbst wahrnehmen können, liegt die Behauptungs- und Beweislast bei ihnen. Dieser Beweis wurde nicht angetreten. Implizit laufen ihre Vorbringen darauf hinaus, bei betagten Menschen sei generell von einer Einschränkung der Wahrnehmungs- und Urteilsfähigkeit auszugehen, was nicht angeht.

Im angefochtenen Entscheid (S. 6) ist festgehalten, dass der Steuerpflichtige den Schuldzinsenabzug vorgenommen habe, obschon er keine Zahlungen geleistet habe. Das müsse ihm bewusst gewesen sein. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Feststellung offensichtlich unrichtig sein soll. Die Steuererklärungen scheinen die Unterschrift von Z. zu tragen. Selbst wenn er die Steuererklärungen unkontrolliert unterschrieben oder durch einen Treuhänder eingereicht haben sollte, läge nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Fahrlässigkeit und damit schuldhaftes Verhalten vor (Urteil vom 21. Mai 1990, ASA 60, 259 E. 2). Am Ausgang des Verfahrens würde diesbezüglich nichts ändern.

2. Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 129 Absatz 1 BdBSt liegt u.a. vor, wenn der Steuerpflichtige dem Staat einen Steuerbetrag dadurch vorenthält, dass er Tatsachen, die für Bestand oder Umfang der Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige Angaben macht. Angedroht ist eine Busse bis zum Vierfachen des hinterzogenen Betrages. Ausserdem ist der entzogene Steuerbetrag nachzuzahlen.

Es ist im vorliegenden Verfahren zugegeben, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung Schuldzinsen vom Roheinkommen abzog, die er nicht bezahlt hatte. Unbestritten ist ferner die Tatsache, dass er in seiner Steuererklärung keine Einkünfte für geldwerte Leistungen aus einem Aktionärsdarlehen deklarierte. Unter diesen Umständen führte der Schuldzinsenabzug zu einer Verkürzung des Steuerbetrages. Der Steuerpflichtige handelte, wie bereits dargelegt worden ist, mindestens fahrlässig. Der Tatbestand der Hinterziehung nach Artikel 129 Absatz 1 BdBSt ist damit sowohl in objektiver wie auch in subjektiver Hinsicht erfüllt. Die Berechnung der Nachsteuer ist nicht bestritten und nach den Akten nicht offensichtlich unrichtig. Umstritten ist jedoch, ob die Beschwerdeführer nach Artikel 130 Absatz 1 BdBSt für die Bezahlung der Nachsteuer herangezogen werden können.

3. Gemäss Artikel 130 Absatz 1 Satz 3 BdBSt wird das Verfahren gegenüber den Erben aufgehoben und durchgeführt, wenn die Hinterziehung erst nach dem Tode des Steuerpflichtigen entdeckt wird. Diese haften bis zur Höhe ihrer Erbteile solidarisch für die vom Erblasser hinterzogene Steuer und die von ihm verwirkte Busse ohne Rücksicht auf eigenes Verschulden.

Die Vorinstanz hat auf die Erhebung einer Busse bei den Beschwerdeführern verzichtet. Dieses Ergebnis ist richtig. In zwei neueren Urteilen hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte festgestellt, dass die Haftung der Erben gemäss Artikel 130 Absatz 1 BdBSt für die dem Erblasser wegen Hinterziehung von Steuern auferlegte Busse gegen die Vermutung der Schuldlosigkeit nach Artikel 6 Ziffer 2 EMRK verstosse (Urteil in Sachen A.P., M.P. & T.P. und in Sachen E.L., R.L. & J.O.-L. gegen die Schweiz, beide vom 29. August 1997). Es ist unbestritten, dass die Erben an der unrichtigen Versteuerung kein Verschulden trifft. Es bestehen auch keine Anzeichen dafür, dass sie das ihnen Zumutbare zur

Feststellung der Steuerhinterziehung unterlassen hätten. Die Vorinstanz hat somit zu Recht auf die Ausfällung einer Busse gegenüber den Erben verzichtet.

Hingegen haben die Beschwerdeführer für die unbezahlt gebliebenen Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile aufzukommen. Dem steht auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte nicht entgegen. Es geht um Steuerschulden, die ähnlich wie die privaten Schulden des Erblassers den Nachlass belasten und von den Erben bis zur Höhe ihrer Erbteile zu tragen sind. Daran, dass derartige Schulden den Erben auferlegt werden, stösst sich auch der Gerichtshof nicht: "Elle (der Gerichtshof) trouve a vrai dire normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le de cujus, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale." (Urteil in Sachen A.P., M.P. & T.P., a.a.O., Ziff. 46; Urteil i.S. E.L., R.L. & J.O.-L., a.a.O., Ziff. 51). In beiden Urteilen wurden die Beschwerdeführer ebenfalls für die vom Erblasser hinterzogenen Steuern und die von ihm verwirkte Busse haftbar erklärt. Insoweit unterscheiden sich jene Fälle nicht von dem hier vorliegenden.

4. Soweit sich die Beschwerdeführer auf weitere Garantien eines fairen Verfahrens nach Artikel 6 EMRK berufen wollen, ist festzuhalten, dass die Erben einzig für Nachsteuern belangt werden. Auf solche Verfahren ist Artikel 6 EMRK grundsätzlich nicht anwendbar, weil es sich weder um zivilrechtliche Ansprüche noch um eine strafrechtliche Anklage handelt. Es geht um die Nacherhebung der zu Unrecht nicht oder zu wenig veranlagten Steuer mit den Mitteln, die den Steuerbehörden bereits im Veranlagungsverfahren zugestanden haben (BGE 121 II 257 E. 4b, 273 E. 3b). Ein solches Verfahren unterscheidet sich gegenüber dem normalen Veranlagungsverfahren nur darin, dass die Steuer bereits rechtskräftig festgesetzt ist. Das Nachsteuerverfahren stellt daher ein rein fiskalrechtliches Verfahren dar, auf welches nach ständiger Praxis der Konventionsorgane Artikel 6 EMRK keine Anwendung findet (Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte, Urteil vom 9. Dezember 1994 i.S. Schouten und Meldrum gegen Niederlande, Serie A Band 304 Ziff. 50; Nachweise zur Praxis der Europäischen Kommission für Menschenrechte bei Ruth Herzog, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsrechtspflege, Diss. Bern 1995, S. 280).

5. Die Beschwerdeführer machen auch geltend, dass der Nachsteueranspruch heute verjährt sei.

Artikel 134 BdBSt sah vor, dass das Hinterziehungsverfahren innert fünf Jahren nach Ablauf der in Frage kommenden Veranlagungsperiode einzuleiten sei. Dieser Bestimmung wurde hier nachgelebt. Eine ausdrückliche Vorschrift, wonach das eingeleitete Verfahren abzuschliessen sei, enthielt der Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer hingegen nicht. In BGE 119 Ib 311 E. 4 liess das Bundesgericht die Frage offen, ob der Bundesratsbeschluss in dieser Hinsicht eine Lücke enthalte, weil in diesem Fall auf die Ordnung abzustellen wäre, die das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer aufstellt, und nach dieser Regelung der fragliche Anspruch noch nicht verjährt war.

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid die Verjährungsfrage ebenfalls unter diesem Gesichtswinkel geprüft. Sie hat festgehalten, dass nach Artikel 184 DBG die Strafverfolgung 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht, absolut verjährt. Auch das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode (Art. 152 Abs. 3 DBG). Vorliegend geht es um die Steuerperiode 1981/82; sie wurde wiederholt unterbrochen, unter anderem mit der Eröffnung der Nach- und Strafsteuerverfügung am 31. August 1990, so dass die Frist am 31. Dezember 1997 ablaufen würde. Aus diesem Grund ist das Verfahren heute nicht verjährt.

6. Die Eventualbegehren werden im wesentlichen damit begründet, dass die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz ungenügend bzw. unvollständig seien. Davon kann nach dem Gesagten nicht die Rede sein. Somit sind auch die Eventualanträge nicht begründet. Zum Subeventualbegehren wird zudem angeführt, dass der Ausgang der Sache wesentlich davon

abhänge, ob die B. AG dem Steuerpflichtigen ein Darlehen gewährt hatte. Ob ein Aktionärsdarlehen gewährt wurde oder nicht, ändert indessen nichts daran, dass der Steuerpflichtige Abzüge für nicht bezahlte Darlehenszinsen machte, was zu einer Steuerverkürzung führte (vorn E. 1a, 2).

7. Die Beschwerde ist abzuweisen. Als unterliegende Partei haben die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen; sie haften hierfür solidarisch (Art. 159 Abs. 1 und 7 OG). Anspruch auf eine Parteientschädigung besteht nicht.

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.