

2053

Nachsteuerverfahren. Zeitliche Erfassung einer Mäklerprovision. Eine Selbstanzeige i. S. von Art. 118 Abs. 1 StG können auch Erben erstatten. Die veranlagten Nachsteuern, nicht jedoch die Nachsteuerzuschläge und Busen, sind zu passivieren und in der Folgeperiode vom Vermögen des fehlbaren Erblassers in Abzug zu bringen.

1. Die Rekurrentin ist der Ansicht, der Anspruch des Erblassers auf die Mäklerprovision hätte schon 1975 zur Besteuerung gelangen müssen, weshalb die Veranlagungsverjährung eingetreten sei. Ihr Rechtsvertreter führt in einem Schreiben an die kantonale Steuerverwaltung vom 24. August 1984 aus, «normalerweise» sei eine Provision verdient und werde mit der Einkommenssteuer erfasst, wenn sie tatsächlich eingehe. Das könne aber für die Nach- und Strafsteuerpflicht nicht gelten. Der Provisionsschuldner habe die Bezahlung bei Fälligkeit im Jahre 1975 zu Unrecht verweigert. Wenn er damals bezahlt hätte, wäre die Provision schon 1975 beim Erblasser eingegangen und könnte heute nicht mehr mit einer Nachsteuer erfasst werden. Bei den Nach- und Strafsteuern müsse deshalb das Fälligkeitsdatum massgebend sein. In ähnlicher Weise argumentiert er in seiner Einsprache- und Rekursbegründung. Demgegenüber erklärt die kantonale Steuerverwaltung unter Hinweis auf die Literatur, dass der Forderungserwerb nicht als einkommensbildend zu betrachten sei, wenn die Erfüllung besonders unsicher oder der Schuldner nicht zahlungswillig sei.

2. Die Auffassung der Rekurrentin muss als abwegig qualifiziert werden. Sie läuft sinngemäss darauf hinaus, dass der Erblasser bei rechtzeitiger Bezahlung seiner Provision die beabsichtigte Hinterziehung schon im Jahre 1975 hätte begehen können und dass es nicht richtig sei, wenn die Rekurrentin nun die Konsequenzen der erst später begangenen Hinterziehung in Form von Nach- und Strafsteuern zu tragen habe. Massgebend ist nicht eine solche Argumentation, sondern allein die Frage, in welchem Zeitpunkt das Provisionseinkommen erzielt war. Als Regel gilt, dass ein Einkommen als erzielt zu betrachten ist, wenn der Steuerpflichtige die Leistung empfangen oder einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat (Masshardt Heinz, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, S. 104). Ein fester Rechtsanspruch liegt dann nicht vor, wenn die Zahlungspflicht des Schuldners mit einem Vorbehalt verbunden oder der Schuldner nicht zahlungswillig ist (Känzig, Kommentar zur direkten Bun-

dessteuer, 2. Auflage, I. Teil, S. 229). Im vorliegenden Fall war die Mäklerprovision nicht nur dem Umfang nach, sondern auch mit Bezug auf die Person des Schuldners umstritten. Beide möglichen Schuldner liessen es auf einen Prozess ankommen und bezahlten erst nach einem langwierigen Gerichtsverfahren. Im Verfahren wurde sogar die Rechtsgrundlage für den Provisionsanspruch (Mäklervertrag vom 14. Februar 1972) in Zweifel gezogen. Unter diesen Umständen konnte von einem festen Anspruch vor Abschluss des Prozesses nicht die Rede sein. Die Steuerpflicht entstand somit erst bei Provisionseingang im Jahre 1980.

3. Die Rekurrentin verlangt gestützt auf Art. 118 StG, dass auf Nachsteuerzuschläge verzichtet werde. Die Steuerrekurskommission stellt dazu folgende Erwägungen an:

a) Die Rekurrentin führt zur Begründung ihrer Ansicht aus, sie habe vom un versteuerten Vermögen keine Kenntnis gehabt und diesbezüglich auch nichts vermutet. Obwohl sie keinen Grund zur Annahme gehabt habe, der Nachlass könne überschuldet sein, habe sie von sich aus die Aufnahme eines öffentlichen Inventars verlangt, weil sie Klarheit habe schaffen wollen. Mit ihrem Einverständnis zum öffentlichen Inventar habe sie den Behörden die Möglichkeit gegeben, die hinterzogenen Werte festzustellen. Ihr Verhalten müsse deshalb als Selbstanzeige im Sinne von Art. 118 StG qualifiziert werden.

b) Die kantonale Steuerverwaltung widersetzt sich der Anwendung von Art. 118 StG. Sie führt aus, nach dem Wortlaut dieser Bestimmung könne nur der Fehlbare eine Selbstanzeige vornehmen. Im vorliegenden Fall habe der Gemeindeschreiber schon bei der Inventaraufnahme im Hause des Erblassers Belege gefunden, welche eindeutig auf Beziehungen zu zwei Banken hingewiesen hätten, bei denen nachher un versteuerte Werte zum Vorschein gekommen seien. Schon einen Tag nach der Inventaraufnahme habe der Gemeindeschreiber sich deshalb schriftlich mit diesen Banken in Verbindung gesetzt. Die Inventarisationsbehörde habe somit die Steuerhinterziehung aufgedeckt, bevor die Rekurrentin etwas dazu habe beitragen können.

c) Gemäss Art. 111 StG hat der Steuerpflichtige, welcher schuldhaft pflichtige Steuern vorenthält, nebst der Nachsteuer bestimmte Nachsteuerzuschläge zu bezahlen. Nach dem Tod des Steuerpflichtigen wird das Verfahren gegenüber den Erben angehoben, und diese haften bis zur Höhe ihrer Erbteile sowohl für die hinterzogenen Steuern als auch für die Nachsteuerzuschläge. Die Nachsteuerzuschläge entfallen gemäss Art. 118

StG, wenn der Fehlbare eine von ihm begangene Steuerwiderhandlung aus eigenem Antrieb anzeigt. Die Steuerrekurskommission hat in einem kürzlich gefällten Entscheid [Nr. 377 vom 28. 2. 1986] festgestellt, dass auch die Erben die Bestimmung von Art. 118 StG für sich in Anspruch nehmen können, wenn sie eine vom Erblasser begangene Steuerwiderhandlung aus eigenem Antrieb selber anzeigen, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein und bevor die Steuerbehörden davon Kenntnis haben. Eine Anzeige setzt aber begriffsnotwendig voraus, dass der Anzeiger über den anzuzeigenden Sachverhalt irgend etwas weiss. Die Rekurrentin hat im Laufe des Verfahrens mehrmals erklärt, sie habe von den Hinterziehungen des Rekurrenten weder etwas gewusst noch etwas geahnt. Sie konnte deshalb auch nichts anzeigen. Aus den Akten geht hervor, dass sich die Gemeindekanzlei [] am 9./10. Dezember 1983, also unmittelbar nach der Inventarisierung im Hause des Erblassers, an die Banken gewendet hat, bei denen hinterzogene Vermögenswerte angelegt waren. Das Begehren um Aufnahme des öffentlichen Inventars, das die Rekurrentin als Selbstanzeige verstanden haben will, wurde indessen erst am 14. Dezember 1983 gestellt. Von einer Selbstanzeige im Sinne von Art. 118 StG kann deshalb nicht die Rede sein. Nur nebenbei ist festzuhalten, dass sich die Rekurrentin auch wenig um die nähere Abklärung der Herkunft der hinterzogenen Mittel bemüht hat. Mit Schreiben vom 9. Mai 1984 liess sie durch ihren Rechtsvertreter ausführen, sie sei über die geschäftlichen Aktivitäten des Erblassers «und namentlich über die Erlöse aus dieser Tätigkeit überhaupt nicht orientiert». Ihr Rechtsvertreter hatte aber den Erblasser im Prozess betreffend die Provision [] vertreten und nach seinen eigenen Aussagen Grund zur Annahme, dass sein Klient eine liechtensteinische Anstalt im Prozess auftreten lasse, weil er den Prozesserlös nicht versteuern wolle! Ob dieses Verhalten mit den standesrechtlichen Vorschriften für Anwälte in Einklang zu bringen ist, braucht in diesem Verfahren nicht untersucht zu werden.

4. Mit Bezug auf die Veranlagung für die Zeit vom 1. Januar bis 8. Dezember 1983 hat die Rekurrentin beantragt, die veranlagten Nachsteuern sowie eventuelle Nachsteuerzuschläge und Bussen seien zu passivieren und vom Vermögen des Erblassers in Abzug zu bringen. Die kantonale Steuerverwaltung hat sich bereit erklärt, die Nachsteuerforderung, nicht aber die Nachsteuerzuschläge und Bussen zu passivieren und beantragt zu diesem Zweck die Rückweisung der Veranlagung für 1983 zum Zwecke der Neuveranlagung. Die in diesem Zusammenhang von der kantonalen

Steuerverwaltung auf Seite 7 ihrer Vernehmlassung angestellten Überlegungen erscheinen richtig. Der Rekurs ist deshalb in diesem Punkt gutzuheissen.

StRK 28.2.1986 (Nr. 366)

2054

Nachsteuerverfahren im Erbschaftssteuerrecht. Auch die Erben können, sofern sie die Voraussetzungen von Art. 118 Abs. 1 StG erfüllen, eine Selbstanzeige begehen und damit in den Genuss des Verzichtes auf Nachsteuerzuschläge und Bussen gelangen.

Die Steuerrekurskommission ist mehrheitlich der Auffassung, dass auch den Erben die Rechtswohltat eines Verzichtes auf die Erhebung von Nachsteuerzuschlägen zugewilligt werden muss, wenn im übrigen die Voraussetzungen der Selbstanzeige gegeben sind. Die Steuerrekurskommission stützt sich dabei auf die folgenden Erwägungen:

Hätte ein Erblasser noch zu Lebzeiten die von ihm begangene Steuerwiderhandlung angezeigt, hätte das für ihn (und seine Erben) nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in der Sonderbestimmung von Art. 118 StG keine Strafsteuern zur Folge. Nach Art. 118 StG wird die Selbstanzeige des «Fehlbaren» als eigentlicher Strafausschlussgrund behandelt (und weicht insofern vom gemeinen Strafrecht ab, als dort «tätige Reue» nurmehr Strafmilderungsgrund ist). Soll nach der Meinung der Steuerverwaltung die Selbstanzeige der Erben keine Wirkung haben, wäre die (Erfolgs-)Haftung der Erben noch stossender, weil sie als Unschuldige schlechter gestellt wären als der eigentliche Steuerdelinquent. Das kann nach fester Überzeugung der Steuerrekurskommission nicht der Wille des Gesetzgebers sein.

Der Gesetzgeber hat es offensichtlich versäumt, Art. 115 StG mit der Bestimmung zu ergänzen, dass bei Selbstanzeige der Erben die Strafsteuerfolgen entfallen. Diese Ergänzung drängt sich im Sinne einer rechtssystematischen Lückenfüllung angesichts der Bestimmung von Art. 118 StG geradezu auf.