



---

Nachsteuerverfahren

**StG 145; 174**

**DBG 151; 175**

---

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1.</b>	<b>Einleitung und Zielsetzung</b> .....	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Grundsätzliches</b> .....	<b>2</b>
<b>3.</b>	<b>Voraussetzungen</b> .....	<b>2</b>
<b>4.</b>	<b>Deklarationspflicht und Untersuchungspflicht</b> .....	<b>2</b>
<b>5.</b>	<b>Neue bzw. nicht neue Tatsachen / Beweismittel</b> .....	<b>3</b>
5.1	Massgebender Zeitpunkt .....	3
5.2	Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes der Steuerbehörden .....	3
5.3	Beizug von Vorakten .....	4
5.4	Revision: keine analoge Anwendung der entsprechenden Grundsätze .....	5
5.5	Falschbeantwortung von Rechtsfragen durch Pflichtigen .....	5
5.6	Bewertungsfragen .....	5
<b>6.</b>	<b>Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen</b> .....	<b>6</b>
<b>7.</b>	<b>Beispiele</b> .....	<b>6</b>
7.1	Neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz nicht verletzt .....	6
7.2	Keine neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz verletzt .....	8
<b>8.</b>	<b>Sonderproblem: Geldwerte Leistung</b> .....	<b>9</b>
<b>9.</b>	<b>Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen</b> .....	<b>10</b>
<b>10.</b>	<b>Einleitung eines Nachsteuerverfahrens (Änderungen vom 1. Juli 2010)</b> .....	<b>10</b>
<b>11.</b>	<b>Literatur</b> .....	<b>11</b>

## 1. EINLEITUNG UND ZIELSETZUNG

Auf Veranlagungsverfügungen, die in Rechtskraft erwachsen sind, kann grundsätzlich nicht zurückgekommen werden. Vorbehalten bleiben lediglich die Revision (StG 141 f., DBG 147 ff.), die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen (StG 144, DBG 150) sowie das Nachsteuerverfahren (StG 145 ff., DBG 151 ff.). Das vorliegende Papier will u.a. aufzeigen, unter welchen Voraussetzungen ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden darf. Dabei geht es um das Spannungsfeld zwischen Gesetzmässigkeit und Rechtsgleichheit auf der einen Seite und Rechtssicherheit und Vertrauensschutz auf der anderen Seite<sup>1</sup>. Überdies soll in diesem Papier aufgezeigt werden, welche Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtige in einem Nachsteuerverfahren hat.

## 2. GRUNDSÄTZLICHES

Das Nachsteuerverfahren wird zugunsten des Fiskus eingeleitet; es stellt das Korrelat zur Revision zugunsten des Steuerpflichtigen dar. Sinn und Zweck des Nachsteuerverfahrens besteht darin, nicht oder nicht vollständig veranlagte Steuern nachzufordern. Dem Gemeinwesen muss ein Steuerausfall entstanden sein. Die Nachsteuererhebung setzt – im Gegensatz zur Strafsteuererhebung – **kein Verschulden** voraus. Die Verschuldensfrage ist lediglich relevant hinsichtlich der Frage, ob zusätzlich zum Nachsteuerverfahren ein Steuerstrafverfahren durchzuführen ist.

## 3. VORAUSSETZUNGEN

StG 145 I und DBG 151 I sehen die Erhebung einer Nachsteuer vor, wenn sich aufgrund von **Tatsachen oder Beweismitteln**, die der **Steuerbehörde nicht bekannt** waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig (Unterbesteuerung) ist. Die Frage, wann Tatsachen oder Beweismittel als neu gelten, beantwortet sich vor dem Hintergrund der Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen und der Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde. Diese beiden Pflichten sind nachstehend zu umschreiben, bevor die Problematik der neuen Tatsachen und Beweismittel erörtert wird.

## 4. DEKLARATIONSPFLICHT UND UNTERSUCHUNGSPFLICHT

Der **Steuerpflichtige** muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (StG 127 II bzw. DBG 124 II). Er trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat er der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich der Pflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls

---

<sup>1</sup> BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen<sup>2</sup>. Die **Deklarationspflicht** (Steuererklärungspflicht) beinhaltet also die Pflicht, die Steuererklärung mit all ihren Bestandteilen, also inkl. Hilfsblättern und Fragebogen, vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt und persönlich unterzeichnet innerhalb einer bestimmten Frist der Steuerbehörde einzureichen.

Die **Veranlagungsbehörde** ihrerseits prüft die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (StG 130a bzw. DBG 130); man spricht diesbezüglich von der **Untersuchungspflicht**. Die Veranlagungsbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Pflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat<sup>3</sup>.

Nachstehend ist zu prüfen, in welchem Verhältnis Deklarations- und Untersuchungspflicht zueinander stehen bzw. wann eine Tatsache als neu gilt.

## 5. NEUE BZW. NICHT NEUE TATSACHEN / BEWEISMITTEL

### 5.1 Massgebender Zeitpunkt

Als **neu** gelten jene Tatsachen oder Beweismittel, die aus den Akten, welche der Steuerbehörde vorlagen, nicht hervorgingen, d.h. erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind. Massgebend ist der **Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung**<sup>4</sup>.

### 5.2 Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes der Steuerbehörden

Als Grundsatz gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass Tatsachen, die im Zeitpunkt der Veranlagung aus den Akten nicht ersichtlich waren, auch dann als **neu** gelten, wenn sie der Veranlagungsbeamte bei **besserer Untersuchung** bzw. **genügender Sorgfalt** hätte erfahren können. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden nur dann, wenn die Steuererklärung **Fehler** enthält, die **klar ersichtlich** bzw. **offensichtlich** sind. Weist die Steuererklärung zwar **erkennbare Mängel** auf, sind diese aber nicht geradezu offensichtlich, so führt das **nicht** dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt **bekannt fingiert werden** bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten<sup>5</sup>. Das führt zu einer **Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes**<sup>6</sup>. Im Lichte dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung

<sup>2</sup> BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007; BGer 2.2.2006, in: StR 61/2006, S. 442, 2A.502/2005.

<sup>3</sup> BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007.

<sup>4</sup> BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; VGer ZH, in: ZStP 2007, S. 185; VGer ZH, in: StE 1999 B 97.41 Nr. 11.

<sup>5</sup> BGer 21.12.2007, 2C\_557/2007; BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007; BGer 24.6.2005, 2A.736/2004; BGer 17.6.2004, 2A.604/2003; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; Höhn/Waldburger, § 36 N 24; Kubli, N 130 ff.; StRK BS, in: BStPra 2007, Bd. XVIII, S. 590; Steuer-Ger SO, in: StE 1994 B 97.41 Nr. 6; VGer ZH, in: StE 1994 B 101.2 Nr. 16

<sup>6</sup> Zweifel/Casanova, § 14 N 5.

erweist sich das Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden vom 16. April 1999<sup>7</sup> als überholt. Das Verwaltungsgericht gelangte in diesem Urteil zum Schluss, dass ein Nachsteuerverfahren nur dann durchgeführt werden dürfe, wenn eine Tatsache von der erkennenden Behörde anlässlich der ordentlichen Veranlagung auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht festgestellt oder erkannt werden konnte.

Gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die **Hürde**, damit von einer **Verletzung der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörden** gesprochen werden kann, **sehr hoch**<sup>8</sup>. Oder anders gesagt: Das Bundesgericht bejaht relativ rasch das Vorliegen einer neuen Tatsache.

Die Steuerverwaltung ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass **Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger** vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen<sup>9</sup>. Auch muss sich die Steuerverwaltung das **Wissen anderer Dienststellen** – wie zum Beispiel des Grundbuchamtes – **nicht anrechnen lassen**<sup>10</sup>.

Innerhalb der Steuerverwaltung darf der Kenntnisstand einer Stelle nicht unmittelbar einer anderen Veranlagungsstelle zugeordnet werden, wenn völlig andere Personen mit der Angelegenheit befasst sind<sup>11</sup>.

Der Veranlagungsbeamte ist nicht gehalten, ihm **zugegangene Meldungen** in jedem Fall zum Gegenstand einer Untersuchung zu machen<sup>12</sup>.

### 5.3 Beizug von Vorakten

In der Praxis werden die **Akten des Vorjahres** immer berücksichtigt. Dagegen sind **frühere Vorakten** einer steuerpflichtigen Person nur dann beizuziehen, wenn sich dies auf Grund eines Hinweises aus der Steuererklärung der aktuell zu veranlagenden Steuerperiode bzw. auf Grund der damit eingereichten Unterlagen geradezu aufdrängt. Es kann nicht verlangt werden, dass ohne entsprechenden Hinweis im laufenden Veranlagungsverfahren sämtliche Vorakten einer steuerpflichtigen Person nach Angaben zu durchforsten sind, aus denen auf (immer noch fliessendes) steuerbares Einkommen in der aktuell zu veranlagenden Periode zu schliessen ist<sup>13</sup>.

---

<sup>7</sup> Publ. in: PVG 1999 Nr. 38.

<sup>8</sup> Vgl. die Beispiele unter Ziff. 7.1.

<sup>9</sup> BGer 21.12.2007, in: StR 63/2008, S. 575, 2C\_557/2007; BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007; BGer 2.2.2006, 2A.502/2005; BGer 17.6.2004, 2A.604/2003; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

<sup>10</sup> VGer BS, in: BStPra 2008, Bd. XIX, S. 17.

<sup>11</sup> Verwaltungsrekurskommission I/1 SG 10.10.2001, in: GVP 2001 Nr. 27.

<sup>12</sup> Vgl. dazu BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

<sup>13</sup> Kühne, § 206 N 20; vgl. auch BGer 17.6.2004, in: 2A.604/2003.

## 5.4 Revision: keine analoge Anwendung der entsprechenden Grundsätze

Die bei der **Revision** geltenden Grundsätze (hohe Anforderungen an die Umsicht des Steuerpflichtigen<sup>14</sup>) finden hier keine analoge Anwendung<sup>15</sup>. Dies ist einerseits wegen der grossen Zahl von Akten (**Massenverwaltung!**), die der Veranlagungsbeamte zu prüfen hat, unumgänglich<sup>16</sup>; andererseits trägt der Steuerpflichtige als Ausfluss der **Deklarationspflicht** die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Steuererklärung<sup>17</sup>. Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung gibt die steuerpflichtige Person ausdrücklich die Erklärung ab, die Steuererklärung sei vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt worden. Die Steuerbehörde braucht sich nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung zu verlassen, darf es aber tun, ohne dass der Steuerpflichtige daraus eine Verwirkung der Nachsteuererhebung herleiten könnte<sup>18</sup>.

## 5.5 Falschbeantwortung von Rechtsfragen durch Pflichtigen

Die Veranlagungsbehörde kann und muss bereits aus administrativen Gründen angesichts der grossen Zahl von Steuererklärungen den Sachverhalt nicht nach allen Richtungen ausleuchten. Sie darf vermuten, dass der Steuerpflichtige richtig deklarierte und ihr wahrheitsgemäss Auskunft erteilte<sup>19</sup>. Dies gilt aber nur insoweit, als es nicht um die Beantwortung von **Rechtsfragen** durch den Steuerpflichtigen geht. Eine allfällige Falschbeantwortung von Rechtsfragen durch den Steuerpflichtigen darf ihm dann, wenn die Steuerbehörde seinen "Subsumtionsfehler" nicht entdeckt, nicht zum Nachteil gereichen, denn die Rechtsanwendung ist nicht Sache des Bürgers, sondern diejenige der Steuerbehörde<sup>20</sup>.

## 5.6 Bewertungsfragen

Von der Erhebung einer Nachsteuer ist abzusehen, wenn der Pflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in der Steuererklärung genau und vollständig angegeben hat und deren Bewertung anerkannt worden ist, sich die **Bewertung** aber nachträglich als **ungenügend** herausstellt (StG 145 III, DBG 151 II). Auch ein Irrtum der Steuerverwaltung über den rechtserheblichen Sachverhalt oder eine **falsche Rechtsanwendung** (Subsumtionsirrtum) können nicht Anlass zu einer Nachsteuer geben. Liegen Wertangaben seitens des Steuerpflichtigen vor, kann die Unrichtigkeit dieser Angaben im Nachsteuerverfahren nur dann korrigiert werden, wenn mittels neuer Tatsachen festgestellt wird, dass diese vom Steuerpflichtigen gelieferte Grundlage für die Bewertung bzw. Schätzung unrichtig oder unvollständig war. Hat die Steuerbehörde eine Be-

---

<sup>14</sup> Vgl. VGU A 99 17.

<sup>15</sup> Casanova, S. 5.

<sup>16</sup> BGer 3.9.1981, in: ASA 51, S. 430.

<sup>17</sup> BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; VGer ZH, in: StE 1999 B 97.41 Nr. 11; VGer AG, in: StE 1987 B 97.41 Nr. 4; Casanova, S. 5; Zweifel, S. 25.

<sup>18</sup> Kühne, § 206 N 20.

<sup>19</sup> BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; VGer ZH, in: StE 1999 B 97.41 Nr. 11.

<sup>20</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 N 31; vgl. auch BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

wertung nur summarisch vorgenommen, darf sie nicht auf diese im Nachsteuerverfahren zurückkommen, mit der Begründung, die Bewertung hätte besser abgeklärt werden müssen<sup>21</sup>.

## 6. MITWIRKUNGSPFLICHTEN DES STEUERPFLICHTIGEN

Für das Nachsteuerverfahren gelten die Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren (StG 147 IV; DBG 153 VI). Daraus folgt, dass der rechtskräftig veranlagte Steuerpflichtige auch im Nachsteuerverfahren an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken und die Verfahrenspflichten zu erfüllen hat. Er muss also der Steuerbehörde Auskunft erteilen und Beweismittel vorlegen. Die Nichterfüllung der Verfahrenspflichten kann zur Festsetzung der Nachsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen führen<sup>22</sup>. Hinzu kommt eine Busse gemäss StG 173 bzw. DBG 174.

Das Nachsteuerverfahren dient der Nachforderung der ursprünglich geschuldeten Steuer. Es handelt sich nicht um ein Strafverfahren, weshalb die Mindestgarantien von Art. 6 Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) nicht zur Anwendung gelangen. Die Mitwirkungspflicht verstösst daher nicht gegen die strafprozessuale Unschuldsvermutung von Art. 6 Abs. 2 EMRK und Art. 32 Abs. 1 BV<sup>23</sup>.

## 7. BEISPIELE

### 7.1 Neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz nicht verletzt

- ⇒ Entdeckung einer verd. Gewinnausschüttung durch Rückvergütungen, die in Unkenntnis der Steuerbehörden direkt an den Aktionär erfolgten<sup>24</sup>.
- ⇒ Aufdeckung des privaten Charakters von Aufwendungen, welche als geschäftliche Ausgaben verbucht worden waren<sup>25</sup>.
- ⇒ Die Steuerpflichtige hatte für ihr minderjähriges Kind, das in ihrem Haushalt lebt, in den Jahren 1995–2000 Unterhaltsbeiträge erhalten. Diese hat sie nicht deklariert. Die Veranlagungsbehörden wussten aufgrund der Selbstdeklarationen, dass die Tochter im Haushalt der Steuerpflichtigen lebte. Dies bedeutet aber nicht, dass die Steuerbehörden daraus hätten schliessen müssen, dass weiterhin Unterhaltsbeiträge flossen. Es kann nämlich aus verschiedenen Gründen möglich sein, dass ein Unterhaltsbeitrag nach einiger Zeit nicht mehr bezahlt wird. Deklariert daher die Steuerpflichtige keine Unterhaltsbeiträge, ist die Steuerbehörde nicht verpflichtet, weitere Abklärungen zu treffen. Die Tatsache, dass Unterhaltsbeiträge regelmässig geflossen sind, gilt demnach als neu<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> VGer ZH, in: RB ZH 2000 Nr. 134.

<sup>22</sup> VGer ZH, in: ZStP 2003, S. 350.

<sup>23</sup> BGer 23.2.2006, in: StR 61/2006, S. 372, 2A.480/2005; VGer ZH 11.6.2003.

<sup>24</sup> Casanova, S. 6.

<sup>25</sup> VGer ZH, in: StE 1994 B 101.2 Nr. 16.

<sup>26</sup> BGer 17.6.2004, 2A.604/2003.

- ⇒ Der Steuerpflichtige hatte sowohl die Beteiligung an der liquidierten Aktiengesellschaft als auch die Liquidation als solche sowie die als Liquidationsdividende erhaltenen Wertschriften im Wertschriftenverzeichnis deklariert und entsprechende Belege beigelegt. Er hatte jedoch den Liquidationsanteil nicht beim Einkommen, sondern nur beim Vermögen deklariert. Das Bundesgericht gelangte zum Schluss, dass durch diese Deklarationsweise der Anschein erweckt worden sei, es sei noch kein Anspruch auf den Liquidationsanteil entstanden. Deshalb seien die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren gegeben, obwohl die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung an sich Kenntnisse von der Ausschüttung des Liquidationsüberschusses haben musste, weil ihr das entsprechende verrechnungssteuerliche Meldeformular vorlag<sup>27</sup>.
- ⇒ Die Veranlagungsbehörde darf auf die Richtigkeit der Angaben im Lohnausweis vertrauen. Es ist den Steuerbehörden nicht zuzumuten, Lohnausweise generell auf ihre Richtigkeit zu überprüfen<sup>28</sup>.
- ⇒ Mit der Erklärung des Arbeitgebers zur effektiven Spesenvergütung auf dem Lohnausweis (unter Ziff. 15: Bemerkungen): "Soweit vorhanden, durch unseren Betrieb übernommen" darf die Steuerbehörde davon ausgehen, es handle sich um die Vergütung effektiver Auslagen; sie muss nicht vermuten, es handle sich um Pauschalspesen mit Lohncharakter und verwirkt das Nachsteuerrecht nicht, wenn sie Untersuchungen unterlässt. Für Pauschalspesen vgl. das Beispiel unter Ziff. 7.2.
- ⇒ Weil nicht jede steuerpflichtige Person im AHV-Alter Anspruch auf Leistungen aus der Personalvorsorge hat, muss die Veranlagungsbehörde auch nicht auf Grund des Geburtsdatums davon ausgehen, dass grundsätzlich eine BVG-Rente ausbezahlt wird. Das Unterbleiben der Besteuerung einer nicht deklarierten Rente aus der 2. Säule ist deshalb nicht auf ein pflichtwidriges Verhalten der Steuerbehörden zurückzuführen, weshalb die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren gegeben sind. Zur nicht deklarierten AHV-Rente vgl. unten Ziff. 7.2.
- ⇒ Bei Nichtdeklaration einer Darlehensforderung in der Höhe von Fr. 6,2 Mio. sind die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer erfüllt. Der Hinweis darauf, dass das Darlehen beim Sohn als Passivum berücksichtigt worden sei, hilft nicht, da die Kenntnis dieser Tatsache im Veranlagungsverfahren der Rekurrentin einen Quervergleich von Akten verschiedener Steuerpflichtiger voraussetzt, zu dem die Steuerverwaltung nicht verpflichtet ist<sup>29</sup>.
- ⇒ Der im Kanton BL wohnhafte Rekurrent hat als Alleinerbe seines Vaters eine Liegenschaft in BS erworben. In den folgenden Jahren hat er aber keine Steuererklärungen erhalten und ist im Kanton BS auch nicht besteuert worden. Die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren sind gegeben. Das Wissen einer anderen Steuerabteilung, wie jenes, das die Abteilung Spezialsteuern im Zusammenhang mit der Veranlagung und Abwicklung der Erbschaftssteuer erlangt hat, ist für die Einkommens- und Vermögenssteuer irrelevant. Die Steuerverwaltung ist auch nicht gehalten, Quervergleiche zu den Steuerdossiers von Drittpersonen anzustellen und sie muss sich auch das Wissen anderer Dienststellen – wie hier des Grundbuch- und des Erbschaftsamtes – nicht anrechnen lassen<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

<sup>28</sup> Steuergericht SO, in: StE 1994 B 97.41 Nr. 6.

<sup>29</sup> StRK BS 16.2.2006, in: StE 2007 B 97.41 Nr. 21; vgl. auch BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007.

<sup>30</sup> VGer BS 27.6.2007, in: BStPra 2008, Bd. XIX, S. 17.

- ⇒ Der Pflichtige hat in der Steuererklärung jenen Teil der Hypothekarzinsen, der geschäftlich begründet war, zweimal zum Abzug gebracht: Zunächst hat er die Fr. 22'800.– beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen des Geschäftsaufwands verbucht. Anschliessend hat er die Gesamtsumme der bezahlten Hypothekarzinsen in der Höhe von Fr. 56'400.–, welche die Fr. 22'800.– enthielt, ungeschmälert als private Schuldzinsen ausgewiesen. Allerdings hat er dort mit einem Sternchen folgenden Hinweis angebracht: „abzüglich Hypozinsanteil Büro: Fr. 12'000.–; Physio: Fr. 10'800.–„. Es stellt sich die Frage, ob dem Steuerkommissär bereits im Veranlagungsverfahren bekannt war (oder hätte bekannt sein müssen), dass die privaten Schuldzinsen die geschäftlich begründeten Hypothekarzinsen, welche an anderer Stelle separat ausgewiesen wurden, mitumfassten. Das BGer verneinte diese Frage mit der Begründung, dass die ausserhalb der Felder geschriebenen Informationen (im Kanton Bern) nicht zu den direkt einsehbaren Akten gehörten. Sie könnten bei der Datenverarbeitung mit dem Informatiksystem nicht erfasst werden, weshalb sie in der Wegleitung denn auch ausdrücklich für inexistent erklärt würden. Es liege deshalb eine neue Tatsache vor, welche eine Nachsteuerpflicht begründe<sup>31</sup>.

## 7.2 Keine neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz verletzt

- ⇒ A ist Alleinaktionär der A-AG und deklariert einen Privatanteil Autokosten von Fr. 4'000.– (wie Vorperioden). Der Steuerkommissär veranlagt A ohne Korrektur. Später veranlagt der Revisor die A-AG, ermittelt neu einen Privatanteil Autokosten von Fr. 12'000.– und meldet dies dem Steuerkommissär. Ein Nachsteuerverfahren gegenüber A ist bei gleich bleibenden Verhältnissen nicht möglich, da es sich um eine reine Bewertungsfrage handelt. Anders wäre allenfalls dann zu entscheiden, wenn A neu zwei Fahrzeuge der A-AG verwenden sollte<sup>32</sup>.
- ⇒ Ist gestützt auf das aus den Personalangaben in der Steuererklärung angegebene Alter zu schliessen, dass der Steuerpflichtige oder seine Ehefrau eine AHV-Rente bezieht, kann bei der Nichtdeklaration der Rente mangels neuer Tatsachen keine Nachsteuer erhoben werden<sup>33</sup>.
- ⇒ Übernimmt der Steuerkommissär den vom Steuerpflichtigen deklarierten Eigenmietwert, obschon sich erkennen lässt, dass dieser offensichtlich zu niedrig ist, kann die entsprechende rechtskräftige Veranlagung nicht korrigiert werden<sup>34</sup>.
- ⇒ Die Änderung der Veranlagungspraxis durch die Steuerverwaltung stellt nie einen Grund für ein Nachsteuerverfahren dar<sup>35</sup>.
- ⇒ Pauschalspesen im Lohnausweis, die sich später als übersetzt erweisen<sup>36</sup>, bilden keinen Grund für ein Nachsteuerverfahren.
- ⇒ Deklariert ein Steuerpflichtiger eine Beteiligung mit einem «p. m.» (pro memoria)-Wert, so ist er seiner Steuererklärungspflicht nachgekommen. Im Gegensatz zur Bezifferung mit Fr. 0.– oder Fr. 1.– bedeutet eine solche Deklaration keine genaue Wertangabe. Es darf daraus nicht geschlossen werden, die Beteiligung weise gar keinen

<sup>31</sup> BGer 10.10.2007, 2C\_26/2007.

<sup>32</sup> Vgl. auch VGE 636/95 und 656/95.

<sup>33</sup> VGer ZH, in: StE 1985 B 97.41 Nr. 2.

<sup>34</sup> Vgl. VGer ZH, in: RB ZH 1984 Nr. 57.

<sup>35</sup> VGer ZH 3.3.2004, in: StE 2005 B 97.41 Nr. 16; VGer ZH, in: RB ZH 1982 Nr. 93.

<sup>36</sup> VGer ZH, in: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 160 N 36.



Wert auf; vielmehr wird der wirkliche Wert ausdrücklich offen gelassen. Der Steuerkommissär darf sich nicht darauf verlassen, dass der «p. m.»-Wert dem Verkehrs- bzw. Steuerwert entspricht. Im vorliegenden Fall hätte ihm ein bloss oberflächlicher Vergleich mit den Steuererklärungen der Vorjahre nämlich ohne Weiteres aufgezeigt, dass die Beteiligungen in den Wertschriftenverzeichnissen 1999A bzw. 1999B erstmals angegeben wurden und in den früheren Deklarationen nicht enthalten waren. Dadurch wäre für ihn auch leicht erkennbar gewesen, dass die Angabe «p. m.» offensichtlich unzutreffend ist. Demzufolge hat er in grober Weise gegen seine Untersuchungspflicht verstossen, indem er die Angaben der Pflichtigen ohne weitere Prüfung hingenommen und anerkannt hat. Darauf kann im Nachsteuerverfahren nicht zurückgekommen werden<sup>37</sup>.

- ⇒ Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung mit<sup>38</sup>. Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen. Verzichten die Steuerbehörden des Nebensteuerdomizils darauf, ihre Veranlagung mit derjenigen am Hauptsteuerdomizil abzustimmen, indem sie eine definitive Veranlagung vornehmen, liegt kein Nachsteuergrund vor, wenn sich aufgrund der Veranlagung des Kantons des Hauptsteuerdomizils ergibt, dass die Veranlagung zu tief ausgefallen ist<sup>39</sup>.

## 8. SONDERPROBLEM: GELDWERTE LEISTUNG

Mit Bezug auf die Frage, ob im Nachsteuerverfahren eines Aktionärs die Steuerakten der Gesellschaft als bekannt vorauszusetzen sind, ist Folgendes zu beachten:

- Es kann nicht vorausgesetzt werden, dass Informationen, die der einen Behörde zugehen, sofort auch der anderen Behörde bekannt werden. Auch innerhalb der Steuerverwaltung darf der Kenntnisstand einer Stelle nicht unmittelbar einer anderen Veranlagungsstelle zugeordnet werden, wenn völlig andere Personen mit der Angelegenheit befasst sind<sup>40</sup>.
- Würde man die Akten der Gesellschaft – ohne entsprechende Meldung nota bene – stets bei der Veranlagung des Aktionärs als bekannt voraussetzen, könnte dieser Aktionär erst nach der juristischen Person veranlagt werden. Gerade im System der Gegenwartsbemessung würde das zu Verzögerungen führen, die Sinn und Zweck der Gegenwartsbemessung diametral entgegenstehen. Obwohl diese Feststellung nicht nur für Minderheits-, sondern grundsätzlich auch für Mehrheits- und Alleinaktionäre gilt, wird in der Praxis der Allein- oder Mehrheitsaktionär erst nach der AG bzw. nach Rücksprache mit dem betreffenden Revisor veranlagt<sup>41</sup>.
- Der vorstehend aufgezeigte Grundsatz darf aber nicht dazu führen, dass der Steuerkommissär in bestimmten Fällen (Minderheitsaktionäre) generell keine Rücksprache mehr mit dem Revisor nimmt. Sollte der Steuerkommissär Anhaltspunkte für eine geldwerte Leistung haben, hat er nach wie vor den betreffenden Revisor zu kontaktieren. Bei regelmäs-

---

<sup>37</sup> VGer ZH; in: StE 2006 B 97.41 Nr. 17.

<sup>38</sup> Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesrates über die Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis, SR 642.141.

<sup>39</sup> BGer 8.5.2006, in: StE 2007 B 97.41 Nr. 19, 2A.585/2005.

<sup>40</sup> VGer ZH, in: StE 1986 B 97.41 Nr. 3.

<sup>41</sup> Vgl. dazu BGer 2.2.2006, 2A.502/2005.

sigen Aufrechnungen in den Vorperioden muss der Steuerkommissär immer mit dem Revisor Kontakt aufnehmen.

### *Beispiel*

- ⇒ Der Pflichtige A hat es in den massgebenden Steuererklärungen unterlassen, zusätzliches Einkommen aus der Benützung des Geschäftsautos für private Zwecke zu deklarieren. Im Zeitpunkt der Vornahme seiner Veranlagung stand die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand bei der A-AG noch nicht fest. Erst einige Jahre später anerkannte die A-AG eine geldwerte Leistung an A. Von dieser Tatsache hatte der für A zuständige Steuerkommissär im Zeitpunkt der Veranlagung keine Kenntnis, da im Lohnausweis des Rekurrenten nicht vermerkt war, dass diesem ein Geschäftsauto zur Verfügung gestanden hatte. Der Steuerkommissär durfte auf die Richtigkeit der Steuererklärung vertrauen und war nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungen vorzunehmen. Die Veranlagungen der betreffenden Jahre waren längst rechtskräftig, als der zuständige Steuerkommissär durch die steueramtliche Meldung erstmals von der geldwerten Leistung an A erfuhr. Es liegt damit eine der Steuerbehörde bisher nicht bekannte, nach Eintritt der Rechtskraft entdeckte neue Tatsache vor<sup>42</sup>.

## 9. BERÜCKSICHTIGUNG STEUERMINDERNDER TATSACHEN

Mit Blick auf Sinn und Zweck der Nachsteuer – Ausgleich des Steuerausfalls aufgrund einer Unterbesteuerung – und angesichts des Verbots der Überbesteuerung ist es richtig, vom Steuerpflichtigen erstmals im Nachsteuerverfahren zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachte steuermindernde Tatsachen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie für ihn nicht neu sind. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, ob die steuermindernden Tatsachen zu den steuerbegründenden Tatsachen, die zum Nachsteuerverfahren geführt haben, in einem Zusammenhang stehen oder nicht.<sup>43</sup> Die steuermindernden Tatsachen sind auch im Nachsteuerverfahren nicht von Amtes wegen zu berücksichtigen, sondern müssen vom Steuerpflichtigen geltend gemacht und nachgewiesen werden.

### *Beispiel*

- ⇒ In einem Nachsteuerverfahren sind nicht nur die mit einem nicht deklarierten Nebenerwerbseinkommen im Zusammenhang stehenden Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen, sondern auch die im ordentlichen Verfahren irrtümlicherweise nicht deklarierte Schuldzinsen.

## 10. EINLEITUNG EINES NACHSTEUERVERFAHRENS (ÄNDERUNGEN VOM 1. JULI 2010)

Ab Kalenderjahr 2010 erfolgt eine Trennung von Nach- und Strafsteuerverfahren; die bis 31. Dezember 2009 durch die Abteilung Spezialsteuern eingeleiteten Fälle werden von dieser Abteilung auch erledigt. Für die **Nachsteuern** sind neu die **Veranlagungsabtei-**

---

<sup>42</sup> Verwaltungsrekurskommission I/1 SG, in: GVP 2001 Nr. 27.

<sup>43</sup> VGer ZH 22.8.2007, in: ZStP 2007, S. 315.

**lungen** zuständig. Vollendete Steuerhinterziehungen werden weiterhin durch die Abteilung Spezialsteuern erledigt. Versuchte Steuerhinterziehungen bleiben in den Veranlagungsabteilungen. Für weitergehende Ausführungen wird auf die Praxisfestlegung 145-02, „Nach- und Strafsteuerverfahren: Zuständigkeiten und Abläufe“ verwiesen.

## 11. LITERATUR

Casanova Hugo, Die Nachsteuer, in: ASA 68, S. 1 ff.

Amonn Kurt/ Walther Fridolin, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003

Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/ Nobel Peter, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996

Frey Hans, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, 2. A., Basel 2008

Höhn Ernst/Waldburger Robert, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

Kubli, Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht, Diss. Zürich 1984

Kühne Markus, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. A., Bd. 2, Muri-Bern 2004

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

Zweifel Martin, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989

Zweifel Martin/Casanova Hugo, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf 2008