

Nachsteuerverfahren

1. Allgemeines

Die §§ 204-206 StG regeln das Verfahren zur Revision rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide zum Nachteil des Steuerpflichtigen. Dabei ist unbeachtlich, ob dem Steuerpflichtigen ein Verschulden vorgeworfen werden kann. Das Nachsteuerverfahren verläuft getrennt vom Steuerstrafverfahren. Ersteres wird von der Veranlagungsbehörde durchgeführt, das Steuerstrafverfahren von der Rechtsabteilung der Steuerverwaltung.

2. Voraussetzungen

2.1. Steuerhinterziehung oder Steuervergehen

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert.

Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- die in Frage stehende Veranlagung muss rechtskräftig sein;
- die in Frage stehende Veranlagung muss ungenügend ausgefallen sein (Unterbesteuerung, Steuerverkürzung);
- die ungenügende Veranlagung muss auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen sein (vgl. Punkt 3 dieser Weisung).

Gemäss § 205 Abs. 2 StG gilt die Eröffnung des Verfahrens wegen Steuerhinterziehung oder Steuervergehens zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Dies ist folgerichtig, weil bei der Begehung einer Steuerhinterziehung oder eines Steuervergehens der Steuerbehörde zwangsläufig bestimmte Tatsachen oder Beweismittel vorenthalten werden, die dann der Steuerbehörde zum Zeitpunkt ihres Entscheides nicht bekannt waren. Das Nachsteuerverfahren dient somit der Feststellung und Erhebung des hinterzogenen Steuerbetrages.

Handelt es sich nur um versehentlich nicht berücksichtigte Tatsachen und Beweismittel, so sind die Bestimmungen über das Nachsteuerverfahren nicht anwendbar.

2.2. Verletzung der Veräusserungssperrfrist bei Umstrukturierungen

Bei Umstrukturierungen von Personenunternehmungen, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gilt ab Steuerperiode 2005 eine Veräusserungssperrfrist bei den in § 21 Abs. 2 StG (vgl. StP 21 Nr. 1), in § 79 Abs. 2 und 4 StG (vgl. StP 79 Nr. 1) sowie § 129 Abs. 1 Ziff. 3 und 4 StG festgelegten Fällen.

Die Besteuerung bei Verletzung der Veräusserungssperrfrist erfolgt im Nachsteuerverfahren. In diesen Fällen erfolgt kein Steuerstrafverfahren, da hier weder eine Steuerhinterziehung noch ein Steuervergehen vorliegt.

3. Nicht bekannte Tatsachen / Beweismittel

Als nicht bekannt gelten Tatsachen und Beweismittel, welche während des Veranlagungsverfahrens nicht aktenkundig waren. Die Aktenkundigkeit tritt in der Regel ein, wenn eine Information verarbeitet wird. Die Kenntnisnahme durch das betreffende Amt darf sich jedoch nicht über Gebühr verzögern. Eine Information muss auch bei Berücksichtigung der erforderlichen Zeit zur Verarbeitung ein Jahr nach Eintreffen als aktenkundig gelten (SG GVP 1986 Nr. 30).

Die Steuerbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist.

Das Vorliegen bloss erkennbarer Mängel rechtfertigt es noch nicht, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel als zur Zeit der Veranlagung bereits bekannt zu qualifizieren und den Behörden in der Folge das entsprechende Wissen anzurechnen. Daher können auch Tatsachen und Beweismittel als nicht bekannt bzw. neu gelten, welche die Veranlagungsbehörde bei ergänzender Untersuchung hätte erfahren können.

Eine Pflicht zur ergänzenden Untersuchung besteht nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Wird allerdings ein als erheblich erkennbarer Sachverhalt, welcher noch unklar oder unvollständig ist, im Veranlagungsverfahren nicht weiter geklärt, darf die Untersuchung nicht im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden. Entgegen dieser Beschränkung festgestellte Tatsachen sind nicht neu.

4. Schätzungen und Bewertungen im Veranlagungsverfahren

Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war.

Die Schätzung und Bewertung steuerbarer Objekte schafft an sich keine neuen Tatsachen. Hat der Steuerpflichtige in der Steuererklärung oder im Veranlagungsverfahren Angaben über den Wert eines Vermögensgegenstandes oder die Höhe einer geschäftsmässig begründeten Abschreibung gemacht, hat er ein subjektives Werturteil abgegeben.

Erweist sich später diese Bewertung als unrichtig, so kann die Veranlagung nur dann erneuert, überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlage der Bewertung gemacht hatte.

5. Abzüge

Bei der Aufrechnung von Einkommensbestandteilen im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren müssen auch die diesem Einkommen entsprechenden Abzüge zugelassen werden; dieser Grundsatz bezieht sich indessen allein auf Abzüge, welche mit dem aufzurechnenden Einkommen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, denn das Nachsteuerverfahren dient nicht zur Überprüfung der rechtskräftigen Veranlagung als Ganzes.

6. Verfahren

6.1. Verfahren gegen den Steuerpflichtigen

Wird kein Strafverfahren eröffnet, welches als Einleitung des Nachsteuerverfahrens gilt, muss die Einleitung des Nachsteuerverfahrens schriftlich mitgeteilt werden. Es müssen dem Steuerpflichtigen kurz die Gründe für die Einleitung und die vom Nachsteuerverfahren betroffenen Steuerperioden bekannt gegeben werden.

6.2. Verfahren gegen die Erben

Hat die Steuerbehörde noch zu Lebzeiten des Steuerpflichtigen Kenntnis von neuen Tatsachen oder Beweismitteln erhalten und ist das Nachsteuerverfahren bei dessen Tod noch nicht eingeleitet worden, so ist es gegenüber den Erben einzuleiten und durchzuführen.

Das Gleiche gilt, wenn die Steuerbehörde erst nach dem Tode des Steuerpflichtigen Kenntnis von neuen Tatsachen erlangt. Ist ein Nachsteuerverfahren bei seinem Tode noch nicht abgeschlossen, so ist es ebenfalls gegenüber den Erben weiterzuführen.

6.3. Verfahrensvorschriften

Die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze (§§ 147-153 StG), das Veranlagungs- und Einspracheverfahren (§§ 154-166 StG), das Verfahren bei der Erhebung der Quellensteuer (§§ 171-174 StG) und das Rechtsmittelverfahren (§§ 175-178 StG) sind sinngemäss anwendbar. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige sämtliche im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren geltenden Pflichten zu erfüllen hat. Bei Verletzung dieser Pflichten kann er deshalb nach § 207 StG (vgl. StP 207 Nr. 1) bestraft werden.

6.4. Verwirkungsfristen

Nach § 205 Abs. 1 StG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung fälschlicherweise unterblieben oder unvollständig ausgefallen ist. Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist, die nur durch rechtzeitiges Einleiten des Verfahrens gewahrt werden kann.

15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Nachsteuer bezieht, muss das Nachsteuerverfahren abgeschlossen sein. Auch dies ist eine Verwirkungsfrist.

Für den Bezug und die Verjährung der Nachsteuerforderung gelten die allgemeinen Bestimmungen (§§ 152/153 StG und §§ 188 ff. StG).