

Nachsteuerverfahren

1. Allgemeines

Die §§ 204-206 StG regeln das Verfahren zur Änderung 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 Absatz 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.

2.2. Verletzung der Veräusserungssperrfrist bei Umstrukturierungen

Bei Umstrukturierungen von Personenunternehmungen, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gilt eine Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren bei den in § 21 Absatz 2 StG (vgl. StP 21 Nr. 1), in § 79 Absätze 2 und 4 StG (vgl. StP 79 Nr. 1) geregelten 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. Für die Beantwortung der Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind oder schon bei der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgebend (BGer 2A.502/2005). Nach der Rechtsprechung gehören zum Aktenstand nur Tatsachen, die aus den Akten der aktuellen Steuerperiode hervorgehen (BGer 2C_230/2015, E. 3.2.).

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. Tatsachen oder Beweismittel, die im ordentlichen Einschätzungsverfahren beziehungsweise im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren vor Ablauf der Rechtsmittelfrist aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 160 N 31).

Aufgrund des Massenverwaltungsverfahrens kann nicht gefordert werden, dass sämtliche, sinnvoll erscheinenden Abklärungen getroffen werden müssen, zumal die steuerpflichtige Person zur vollständigen Steuerdeklaration verpflichtet ist. Die Veranlagungsbehörde muss sich nicht auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der deklarierten Angaben der steuerpflichtigen Person verlassen, sie kann es aber, ohne dass grundsätzlich ein Recht auf die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens verwirkt wird. Sie ist zudem nicht dazu angehalten, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtigen vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGer 2C_557/2007, E. 2). Die Veranlagungsbehörde ist im Rahmen ihrer Abklärungen auch nicht verpflichtet, den Sachverhalt nach allen Richtungen hin auszuleuchten (siehe StRE 153/2009, E. 5.2).

Eine Pflicht zur ergänzenden Untersuchung besteht 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 (BGer 2C_26/2007, E. 3.2.2 m.w.H.).

Wird aber ein als erheblich erkennbarer Sachverhalt im Veranlagungsverfahren nicht weiter abgeklärt, darf die Untersuchung nicht im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden. Sind Sachverhalte offensichtlich unklar oder unvollständig, trifft die Veranlagungsbehörde eine entsprechende Abklärungspflicht. Die unterlassene Abklärung unterbricht den Kausalzusammenhang zwischen der Nichtdeklaration und der Steuerverkürzung. Das Bundesgericht hat jedoch bei treuwidrigem Verhalten der steuer-

pflichtigen Person die unterlassene Abklärung bei ungewöhnlichen Erkenntnissen im ordentlichen Verfahren als nicht hinderlich für ein späteres Nachsteuerverfahren qualifiziert (BGer 2C_494/2011).

Das Bundesgericht beschränkt die fehlende Aktenkundigkeit zudem auf Fälle von grober Fahrlässigkeit auf Seiten der Steuerbehörden. Eine solche liegt aber nicht bereits vor, wenn Informationen, welche anderen Verwaltungseinheiten vorliegen, nicht an die Veranlagungsbehörde weitergeleitet worden ist (BGer 2C_1023/2013, E. 3.2). Das Wissen anderer Amtsstellen betreffend steuerrelevanter Tatsachen sind der Veranlagungsbehörde nicht zuzurechnen (BGer 2C_533/2010, E. 6). Informationen, welche einer Organisationseinheit der Veranlagungsbehörde bekannt gewesen sind, müssen auch effektiv an die für die Veranlagung zuständige Organisationseinheit bzw. ins Dossier der steuerpflichtigen Person übermittelt worden sein (BGer 2C_676/2016, E. 4.1; BGer, 2C_1023/2013, E. 3.2).

Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an einen Beteiligungsinhaber können im Nachsteuerverfahren steuerlich erfasst werden, auch wenn die Veranlagung des Beteiligungsinhabers der Veranlagung der Kapitalgesellschaft zeitlich vorgezogen worden ist (BGer 2C_1023/2013, E. 3.2, BGer 2A.502/2005; BGer 2A.108/2004). Im interkantonalen Verhältnis ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Doppelbesteuerungsverbot keine Verpflichtung, die Veranlagung der Gesellschaft derjenigen des Gesellschafters vorzuziehen (BGer 2C_495/2018, E. 4.3).

4. Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde

Die steuerpflichtige Person ist gehalten, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs.1 StHG). Insbesondere ist das Steuererklärungsformular wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG, § 155 Abs. 2 StG). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit.

Mit der Steuererklärung hat die steuerpflichtige Person zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich die steuerpflichtige Person über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGer 2C_26/2007, E. 3.2.1).

Die Veranlagungsbehörde prüft die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Abklärungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG, § 161 StG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die steuerpflichtige Person richtig und vollständig deklariert hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuereossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen.

Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde 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 zusam-

menhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert werden bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten (BGer 2C_26/2007, E. 3.2.2 m.w.H.).

5. 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.

6. Abzüge

Bei der Aufrechnung von Einkommensbestandteilen im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren müssen auch die damit unmittelbar zusammenhängenden Abzüge zugelassen werden (sog. Konnexitätsprinzip). Andere Abzüge, welche bei der ursprünglichen Veranlagung nicht berücksichtigt worden sind, werden nicht mehr gewährt (analog einer revisionsweisen Geltendmachung solcher Abzüge).

7. Verfahren

7.1. 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. Der Steuerpflichtige ist auch auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Steuerstrafverfahrens aufmerksam zu machen (§ 206 Abs. 1^{bis} StG).

7.2. Verfahren gegen die Erben

7.2.1. Ordentliche Nachbesteuerung

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.

7.2.2. Vereinfachte Nachbesteuerung

Unter bestimmten Voraussetzungen ist in Erbfällen eine vereinfachte Nachbesteuerung vorzunehmen (Art. 153a Abs. 1 DBG; § 206a StG):

- die Erben melden der Veranlagungsbehörde bislang vom Erblasser hinterzogene Steuerfaktoren, wobei die Hinterziehung (d.h. Nichtdeklaration usw.) keiner Steuerbehörde bekannt ist;
- die Erben unterstützen die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos;
- sie bemühen sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer;
- die Erbschaft wird weder amtlich noch konkursamtlich liquidiert.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so wird die Nachsteuer lediglich für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften über die ordentliche Veranlagung berechnet und inklusive Ausgleichszins nachgefordert. Enthält die Selbstanzeige Steuerfaktoren, die bereits einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde bekannt sind, wird die Nachbesteuerung auf das ordentliche Mass von 10 Jahren ausgedehnt.

Der Anspruch auf vereinfachte Nachbesteuerung steht jedem einzelnen Erben zu (Art. 153a Abs. 1 DBG; § 206a Abs. 1 StG). Auch der Willensvollstrecker und der Erbschaftsverwalter können um eine solche ersuchen (Art. 153a Abs. 4 DBG; § 206a Abs. 4 StG).

7.2.3. Vereinfachte Nachbesteuerung bei Ehepaaren in ungetrennter Ehe

Verstirbt ein Ehepartner, der in ungetrennter Ehe gelebt hat, so gilt die vereinfachte Nachbesteuerung aufgrund der Faktorenaddition bei der Ehepaarbesteuerung lediglich für die „vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen“ (siehe § 206a Abs. 1 StG). Die auf den überlebenden Ehepartner entfallenden Steuerfaktoren unterliegen demnach einer ordentlichen Nachbesteuerung von 10 Jahren. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind dabei die sachrechtlichen Verhältnisse und nicht die güterrechtliche Qualifikation der entsprechenden Vermögenswerte massgebend (BGer 2C_790/2015, BGer 2C_116/2015).

7.3. 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.

7.4. Verwirkungsfristen

Nach § 205 Absatz 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. Bei der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen gemäss Artikel 153a DBG bzw. § 206a StG ist bei Erfüllen der einschlägigen Voraussetzungen (siehe Ziffer 7.2) das Nachbesteuerungsrecht auf die drei dem Todesjahr vorangehenden Steuerperioden beschränkt (Art. 153a Abs. 2 DBG; § 206a Abs. 2 StG).

Fünfzehn 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).