



146 Nr. 1 Voraussetzungen Nachsteuer

1. Voraussetzungen

Eine Nachsteuer wird nach § 146 StG erhoben, wenn die Veranlagung einer steuerpflichtigen Person zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, weil:

- der zuständigen Steuerbehörde Tatsachen oder Beweismittel bei Erlass der Veranlagungsverfügung oder des Beschwerdeentscheides nicht bekannt waren oder
- durch ein Verbrechen oder Vergehen auf die Tätigkeit der Steuerbehörde eingewirkt wurde.

In diesem Fall wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Der Zinsenlauf für die Staatssteuer beginnt jeweils mit dem Fälligkeitsdatum des jeweiligen Jahres (30. September) zu laufen, für das eine Nachsteuer erhoben wird. Einige Gemeinden haben für die Gemeindesteuern den gleichen Fälligkeitstermin und somit den gleichen Beginn des Zinsenlaufs. Es hat jedoch auch noch Gemeinden, die andere Fälligkeitstermine für die Gemeindesteuern vorsehen. Die Gemeinden, die den Bezug selber vornehmen, berechnen die Nachsteuern auf die Gemeindesteuern und den Verzugszins selber (bei den Bezugsgemeinden werden sie intern vom Steuerbezug erstellt). Die unterschiedlichen Fälligkeitstermine bei der Berechnung der Verzugszinsen auf die Gemeindenachsteuern werden entsprechend berücksichtigt.

Die eingangs erwähnten Tatsachen müssen für die steuerliche Beurteilung erheblich sein. Es kann sich z.B. um eine Erbschaft handeln, von welcher die steuerpflichtige Person erst nach erfolgter Veranlagung Kenntnis erhält. Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt wurde, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Die Veranlagungsbehörde darf annehmen, dass die steuerpflichtige Person vollständig und richtig deklariert sowie wahrheitsgemäss Auskunft erteilt. Eine Pflicht zur ergänzenden Untersuchung besteht nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind («in die Augen springen»). 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 (BGE 2C_26/2007, Erw. 3.2.2 m.w.H.).

Beispiel:

Die X-GmbH richtet ihrem Stammanteilsinhaber eine geldwerte Leistung aus, indem sie ihm Pauschalspesen von CHF 15'000 vergütet. Im Lohnausweis ist nur angekreuzt, dass effektive Spesen vergütet wurden. Herr X wurde gemäss Selbstdeklaration veranlagt, die Veranlagung erwächst am 22. Mai 2014 in Rechtskraft. Der Geschäftsbereich JP rechnet bei der Veranlagung der GmbH eine geldwerte Leistung von CHF 15'000 auf. Die Plausibilisierung erfolgt am 15. April 2014. Erst am 24. Juni 2014 ergeht eine Meldung z.H. des Dossiers des Stammanteilsinhabers.

Bei der Veranlagung des Stammanteilsinhabers war dem Veranlagenden die geldwerte Leistung nicht bekannt. Die Meldung hierüber bildet eine neue Tatsache. Anders verhielte es sich, wenn im Lohnausweis die pauschale Spesenvergütung mit Betrag genannt gewesen wäre.

2. Bewertung

Hat der Steuerpflichtige seine Steuererklärung vollständig und genau ausgefüllt und wurde die Bewertung einzelner Bestandteile von der Steuerbehörde anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden (§ 146 Abs. 1 StG letzter Satz). In einem solchen Fall liegt nämlich keine neue Tatsache vor. Hat eine steuerpflichtige Person z.B. Angaben über den Wert eines Vermögensgegenstandes oder die Höhe einer geschäftsmässig begründeten Abschreibung gemacht, hat sie ein subjektives Werturteil abgegeben. Später kann eine solche Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass die steuerpflichtige Person unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hatte.

3. Verjährung

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt 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.



Fünfzehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Nachsteuer bezieht, muss das Nachsteuerverfahren abgeschlossen sein. Auch dies ist eine Verwirkungsfrist. Dies bedeutet, dass das Recht, ein Nachsteuerverfahren durchzuführen, allein aufgrund des Zeitablaufs seit der massgebenden Steuerperiode verwirkt. Eine Unterbrechung dieser Frist - anders als die Verjährung nach § 147 StG - kann nicht durch ganz bestimmte Handlungen unterbrochen und verlängert werden.

Wenn also ein Nachsteuerverfahren im Jahre 2014 für die Steuerperiode 2004 eingeleitet wird, dann verwirkt das Recht, die Nachsteuer festzusetzen im Jahre 2019.

Für den Bezug und die Verjährung der Nachsteuerforderung gelten die allgemeinen Bestimmungen (§ 147 StG).

4. Zusammenhang zwischen Aufrechnung und Abzug

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens wird die Veranlagung für die Nachsteuerperiode nicht nochmals vollständig geöffnet. Das Nachsteuerverfahren beschränkt sich auf die aufzurechnenden Faktoren, wobei damit unmittelbar zusammenhängende Abzüge («direkter Konnex») berücksichtigt werden. Erfolgt zum Beispiel in einem Nachsteuerverfahren eine Aufrechnung von Einkommen aus unselbständigem Nebenerwerb, so sind auch die damit direkt zusammenhängenden Berufsauslagen (Fahrkosten, Mehrkosten Verpflegung, übrige Berufskosten) zu berücksichtigen. Dasselbe gilt bei der Aufrechnung von Wertschriftenvermögen, wo die Bankspesen und Vermögensverwaltungskosten als Abzug in die Nachsteuerberechnungen einfließen.

5. Hinweis auf späteres Strafsteuerverfahren

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann, wird die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht. Der Hinweis erfolgt mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens.

6. Inhalt und Form

Das Schreiben über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nennt die von diesem betroffenen Steuerperioden (maximal 10 Steuerperioden ab Einleitung) und kurz die Gründe für die Einleitung.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erfolgt schriftlich. Da das Recht, ein Verfahren einzuleiten, verwirkt, ist sie in aller Regel durch eingeschriebenen Brief vorzunehmen. Die Einleitungsverfügung geht an die steuerpflichtige Person. Auch wenn die steuerpflichtige Person für das ordentliche Veranlagungsverfahren einen Vertreter hat, geht die Einleitung immer eingeschrieben an den Steuerpflichtigen.

Wird ein Verfahren vom Bereich Revisorat vor Ort beim Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter bzw. Treuhänder eröffnet, erfolgt die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens mittels Revers, welcher vom Steuerpflichtigen oder auch vom Vertreter bzw. Treuhänder zu unterzeichnen ist. Eine Kopie des Revers wird dem Revisionsbericht beigelegt.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist kein selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid. Der Steuerpflichtige hat keine Möglichkeit, gegen die Eröffnung des Verfahrens ein Rechtsmittel (Einsprache) zu erheben.

Mit der Eröffnung des Nachsteuerverfahrens wird – falls ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann - die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht (§ 164 Abs. 4 StG).

7. Steuerhinterziehung

Häufig ist neben der Nachsteuer eine Busse wegen Steuerhinterziehung zu erheben. In solchen Fällen gilt die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung (oder wegen Steuervergehens) zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Dies hat zur Folge, dass auch die Einleitung des Nachsteuerverfahrens zusammen mit der Einleitung des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall an die betroffene Person geht. Grundsätzlich werden Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren gleichzeitig eröffnet und durchgeführt.



8. Getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten

Wird ein Nachsteuerverfahren für Steuerperioden eröffnet, bei denen die Ehegatten noch zusammen besteuert wurden, dann erfolgt die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens – mit zwei separaten Einschreiben – immer an beide Ehegatten, unabhängig davon, welche Steuerfaktoren im Nachsteuerverfahren aufgerechnet werden müssen (Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft Nr. 028/2008 vom 14. März 2008).

9. Erbinnen und Erben

Ist ein Verfahren beim Tod einer steuerpflichtigen Person noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen, wird es gegenüber den Erbinnen und Erben eingeleitet oder fortgesetzt. Es werden sämtliche Erben bzw. Erbinnen in das Verfahren miteinbezogen, wobei von den steuerpflichtigen Erben verlangt werden kann, einen gemeinsamen Erbenvertreter zu bezeichnen (s. § 11 StG).

10. Zustellung des Nachsteuerberechnungen mit der Einleitung

Gleichzeitig mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens werden auch die Nachsteuerberechnungen samt Verzugszinsen zugestellt, wenn die Höhe der nachzubesteuernden Einkommens- und Vermögenswerte bekannt ist. Die steuerpflichtige Person hat damit die Möglichkeit, zu den mutmasslichen Nachsteuern und Verzugszinsen Stellung zu nehmen.

11. Aufbewahrung der Steuerakten

Ist ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, sind die entsprechenden Steuerakten bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens im Nach- und Strafsteuereossier aufzubewahren. Ein Rückschub der Akten erfolgt erst nach rechtskräftigem Abschluss des Nach- und allfälligen Strafsteuerverfahrens.