

Steuerhinterziehung

Nachsteuergrund

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 134/2005 vom 16. Februar 2006

Nichtdeklaration eines privaten Darlehens. Ein Nachsteuergrund liegt vor, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel ergibt, dass die Veranlagung unrichtig ausgefallen ist. Neu sind Tatsachen, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht in den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können. Sie darf sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können keine überspannten Anforderungen gestellt werden. Insbesondere ist die Steuerbehörde nicht gehalten, Quervergleiche mit den Akten anderer Steuerpflichtiger anzustellen. Kommt der Steuerpflichtige wie im Falle einer Amtlichen Einschätzung seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, erlischt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde.

I. Sachverhalt

1. a) In der Steuererklärung 2001 hatte der Sohn der Rekurrentin, Herr A. X., im Schuldenverzeichnis eine gegenüber seiner Mutter bestehende Darlehensschuld in der Höhe von Fr. 6'283'965.– deklariert. Darauf stellte die Steuerverwaltung anlässlich einer Kontrolle fest, dass die Rekurrentin die gegenüber ihrem Sohn bestehende Darlehensforderung in der Steuererklärung 2001 nicht als Aktivum deklariert hatte. Mangels Deklaration der Darlehensschuld durch die Rekurrentin veranlagte die Steuerverwaltung den Sohn der Rekurrentin in der Folge mit Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 14. Oktober 2003 ohne steuermindernde Berücksichtigung der deklarierten Darlehensschuld.

b) Nachdem die Steuerverwaltung festgestellt hatte, dass die für die Rekurrentin zu den kantonalen Steuern pro 1999 und 2001 ergangenen Veranlagungsverfügungen vom 22. November 2000 (Amtliche Einschätzung) bzw. vom 12. März 2003 in Rechtskraft erwachsen waren, eröffnete sie gegenüber der Rekurrentin ein Nachsteuer- und Bussenverfahren. Die Nachsteuer- und Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern pro 1999 und pro 2001 datiert vom 8. Februar 2005. Darin wurde die Nachsteuer für die Vermögenssteuerjahre 1999 und 2001 auf Fr. 67'268.70 zuzüglich eines Belastungszinses wegen verspäteter Steuerzahlung festgesetzt. Ferner wurde eine Busse im Umfang von 65% des Nachsteuerbetrages in Höhe von Fr. 43'724.– erhoben.

2. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 23. Februar 2005 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 28. Juli 2005 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrentin in Bezug auf die Korrektur eines Berechnungsfehlers hinsichtlich der Höhe der Nachsteuer teilweise gut, reduzierte die Nachsteuer auf neu Fr. 66'818.70 und legte die Busse dementsprechend neu auf Fr. 43'432.– fest.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 25. August 2005, der mit Eingabe vom 7. Oktober 2005 begründet worden ist. Darin beantragt die Vertreterin der Rekurrentin, von der Festsetzung einer Strafsteuer/Busse abzusehen. Auf die Einzelheiten des Standpunkts der Rekurrentin wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 29. November 2005 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

1. a) Am 1. Januar 2001 ist das neue baselstädtische Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (neues Steuergesetz, nStG) in Kraft getreten. Nach dessen § 234 Abs. 2 finden die neuen Bestimmungen zum Steuerverfahren und zum Steuerbezug mit Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes Anwendung, während die materiell-rechtlichen Normen des alten Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (altes Steuergesetz, aStG) in der Regel auf die Steuerperioden bis und mit 2000 anzuwenden sind (§ 234 Abs. 1 lit. a nStG).

b) Für die im vorliegenden Fall zu beurteilende Steuerperiode 1999 finden somit in materieller Hinsicht die Bestimmungen des alten Steuergesetzes Anwendung. Für die ferner zur Diskussion stehende Steuerperiode 2001 ist demgegenüber materiell das neue Steuergesetz massgebend. In formeller Hinsicht ist für alle zu beurteilenden Steuerperioden auf das neue Steuergesetz abzustellen, zumal sich in casu alle Verfahrensabschnitte nach dem 31. Dezember 2000 ereignet haben.

2. Gemäss § 164 Abs. 1 nStG kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. Juli 2005 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 25. August 2005 (Datum des Poststempels) rechtzeitig erhobenen und mit Eingabe vom 7. Oktober 2005 begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

3. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. Juli 2005 betreffend kantonale Steuern pro 1999 und 2001 (Ver-

mögenssteuer) aufzuheben und auf die Erhebung einer Strafsteuer bzw. einer Busse zu verzichten. Der Antrag der Rekurrentin richtet sich explizit zunächst gegen die Erhebung einer Strafsteuer. Begründet wird der Antrag im Wesentlichen damit, dass keine neue Tatsache vorgelegen habe, die die Erhebung einer Strafsteuer bzw. Busse erlaubt hätte. Damit wird sinngemäss auch die Erhebung einer Nachsteuer beanstandet.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht bestritten wird zudem, dass die Darlehensforderung der Rekurrentin gegenüber ihrem Sohn in den Vermögenssteuerjahren 1999 und 2001 zu ihrem Vermögen gehört hat und somit bei der Bemessung der Vermögenssteuern zu berücksichtigen ist. Ebenso unbestritten ist, dass das Darlehen im Rahmen der unangefochten in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungen zu den kantonalen Steuern pro 1999 (Amtliche Einschätzung) vom 22. November 2000 sowie zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 12. März 2003 nicht berücksichtigt worden ist. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 28. Juli 2005 für die Vermögenssteuerjahre 1999 und 2001 zu Recht eine Nachsteuer von Fr. 66'818.70 zuzüglich eines Belastungszinses von Fr. 10'413.30 (Valuta 8. Februar 2005) sowie eine Strafsteuer bzw. Busse von Fr. 43'432.– erhoben hat.

4. a) Gemäss § 61 Abs. 1 aStG ist steuerbar das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen jeder Art. Die Vermögenssteuer wird jährlich für das laufende Kalenderjahr erhoben und in zweijährigen Perioden nach dem Vermögensstand zu Beginn der Periode oder zu Beginn der Steuerpflicht veranlagt (§ 69 Abs. 1 und 2 aStG).

b) Nach neuem Steuergesetz unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer (§ 45 Abs. 1 nStG). Diese wird für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben, wobei als Steuerperiode das Kalenderjahr gilt (§ 53 Abs. 1 und 2 nStG).

5. Was die Erhebung einer Nachsteuer betrifft, so ist Folgendes festzuhalten:

a) Gemäss altem Steuergesetz hat der Steuerpflichtige die zu wenig entrichteten Beträge nachzuzahlen, wenn durch Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung und Erklärung oder durch unwahre oder unvollständige Angaben bewirkt wird, dass eine Steuerschuld zu niedrig festgesetzt oder nachträglich ermässigt wird (§ 24 Abs. 1 Satz 1 aStG).

b) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, so wird nach dem neuen Steuergesetz die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 177 nStG).

c) Auf eine rechtskräftige Veranlagung darf im Nachsteuerverfahren nur zurückgekommen werden, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel ergibt, dass die Veranlagung unrichtig ausgefallen ist. Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand zum Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, zumal sie sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen darf. Tatsachen und Beweismittel können nämlich nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann. Allein die Möglichkeit der genauen Abklärung der Richtigkeit bestimmter Angaben kann jedoch nicht genügen, um eine Pflicht der Steuerbehörde zur Abklärung zu statuieren. Würde man den Steuerbehörden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Pflicht auferlegen, sämtliche überprüfbaren Angaben der Steuerpflichtigen auch effektiv auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen, würde einerseits der Verwaltungsaufwand ins Unermessliche steigen und andererseits die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren ihren Sinn verlieren. Fehlen in den Akten Hinweise im Sinne von relativ konkreten Anhaltspunkten, liegt es im Ermessen der Steuerbehörden, ob sie die Angaben und Belege der Steuerpflichtigen überprüfen will. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können demnach keine überspannten Anforderungen gestellt werden. Insbesondere ist die Steuerbehörde nicht gehalten, Quervergleiche mit den Akten anderer Steuerpflichtiger anzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann: Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 151 DBG N 15, 20 ff. mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts vom 17. Juni 2004, Nr. 2A.604/2003, E. 3.3, 33.2.; StRKE Nr. 106/2003 vom 18. Dezember 2003; StE 1994, B 97.41 Nr. 6 E. 1).

d) Im Falle einer amtlichen Einschätzung ist zu beachten, dass die Untersuchungspflicht erlischt, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist. Die Neuheit von Tatsachen, die die Steuerbehörde zur Erhebung einer Nachsteuer berechtigt, wurde in der Rechtsprechung bejaht für den Fall, in dem nach erfolgter Ermessensveranlagung festgestellt wird, dass ein höheres Einkommen erzielt wurde. Insbesondere kann von einer Steuerbehörde nicht verlangt werden, bei allen amtlichen Einschätzungen die Einkommensverhältnisse der Steuerpflichtigen jeweils nach allen Richtungen auszuleuchten und entsprechende Abklärungen vorzunehmen. Zudem wäre es stossend, wenn derjenige Steuerpflichtige, der sich nach einer erheblichen Verbesserung seiner Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse aufgrund der Steuerfaktoren des Vorjahres amtlich einschätzen lässt, erheblich besser fahren würde als jener, der das erhöhte Einkommen bzw. das vergrösserte Vermögen ordnungsgemäss deklariert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 130 DBG N 14, Art. 151 DBG N 29; StE 1994, B 97.41 Nr. 6 E. 1).

e) Wie bereits ausgeführt, steht im vorliegenden Fall unbestrittenermassen fest, dass die Darlehensforderung der Rekurrentin gegenüber ihrem Sohn in der Höhe von Fr. 6'283'965.– in den Vermögenssteuerjahren 1999 und 2001 zum Vermögen der Rekurrentin gehörte. Folglich hätte diese Forderung in den Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 1999 (Amtliche Einschätzung) vom 22. November 2000 sowie zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 12. März 2003 berücksichtigt werden müssen. Da dies nicht erfolgt ist, sind die beiden rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen aufgrund der Nichtberücksichtigung der Darlehensforderung unvollständig. Aufgrund dieser festgestellten Unvollständigkeit liegt für die Steuerperioden 1999 und 2001 in Bezug auf die Darlehensforderung der Rekurrentin eine Unterbesteuerung ihres Vermögens vor. Die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer sind somit vorliegend erfüllt.

f) Die Rekurrentin wendet in der Rekursbegründung vom 7. Oktober 2005 zunächst ein, dass ihre Darlehensforderung gegenüber ihrem Sohn im Erbschaftsinventar ihres am 12. Dezember 1998 verstorbenen Ehemannes aufgeführt und dieses Inventar mit den Steuererklärungen eingereicht worden sei. Unbestritten ist, dass das Erbschaftsinventar des am 12. Dezember 1998 verstorbenen Ehemannes der Rekurrentin im Zusammenhang mit den Steuererklärungen ihres Sohnes, nicht jedoch mit den Steuerunterlagen der Rekurrentin eingereicht worden war. Da sich die Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung nicht auf Quervergleiche mit den Steuerakten anderer Steuerpflichtiger erstreckt, sind vorliegend nur die Steuerakten der Rekurrentin massgebend, weshalb sie aus der Einreichung des Erbschaftsinventars durch ihren Sohn nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Auch der Hinweis darauf, dass das Darlehen bei ihrem Sohn per 1. Januar 1999 als Passivum berücksichtigt worden sei, hilft der Rekurrentin nicht weiter, da die Kenntnis dieser Tatsache im Veranlagungsverfahren der Rekurrentin ebenfalls einen Quervergleich von Akten verschiedener Steuerpflichtiger voraussetzt, zu dem die Steuerverwaltung nicht verpflichtet ist. Dies gilt auch für das Vorbringen der Rekurrentin, dass ihr Sohn das Darlehen in seinem Schuldenverzeichnis pro 2000 und 2001 ausgewiesen habe.

g) Weiter macht die Rekurrentin in der Rekursbegründung vom 7. Oktober 2005 geltend, dass sie die Darlehensforderung in der Steuererklärung 2000 ausgewiesen habe. Hierzu ist festzuhalten, dass aufgrund der für die Vermögenssteuer gemäss altem Steuergesetz geltenden zweijährigen Veranlagungsperiode die Vermögenssteuer im Jahr 2000 nicht veranlagt wurde. Der im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2000 durch die Rekurrentin vermerkte Hinweis auf eine zinslose Forderung gegenüber ihrem Sohn kam daher in der Veranlagung nicht zum Tragen. Hinzu kommt, dass für die zinslose Forderung kein Betrag eingesetzt worden war. Da die Rekurrentin ihre Forderung in der Steuererklärung 2001 nicht mehr deklarierte, waren keine Anzeichen dafür vorhanden, dass das Darlehen im Jahr 2001 noch bestand. Folglich lagen für die Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung der kantonalen Steuern pro 2001 keine die Untersuchungspflicht auslösenden Indizien vor. Daher kann die Rekurrentin aus dem Hinweis auf den Vermerk des Darlehens in der Steuererklärung 2000 nichts zu ihren Gunsten ableiten.

h) In der Rekursbegründung vom 7. Oktober 2005 bringt die Rekurrentin des Weiteren vor, in der Einsprache ihres Sohnes vom 12. November 2003 sei auf die unvollständige Selbstdeklaration der Rekurrentin für die Steuerperiode 2001 hingewiesen worden. Fest steht jedoch, dass die Steuerverwaltung bereits im Veranlagungsprotokoll des Sohnes zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 14. Oktober 2003 explizit erklärte, dass die gegenüber der Erbengemeinschaft bestehenden Schulden gestrichen worden seien, da diese von Frau E. X. nicht deklariert würden. Damit ist erstellt, dass die Steuerverwaltung seit Oktober 2003 nachweisbar Kenntnis von der bei der Rekurrentin bezüglich der Steuererklärung 2001 bestehenden unvollständigen Deklaration hatte. Daher konnte die Eingabe des Sohnes der Rekurrentin vom 12. November 2003 nichts Neues zum Wissensstand der Steuerverwaltung beitragen. Aus dem gleichen Grund kann der Hinweis in der Einsprache des Sohnes vom 12. November 2003 auch nicht als Selbstanzeige im Hinblick auf das eröffnete Strafsteuer- bzw. Bussenverfahren gewertet werden. Der Hinweis der Rekurrentin auf die Einsprache ihres Sohnes vom 12. November 2003 ist deshalb unbehelflich.

i) Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass die Steuerverwaltung in Bezug auf die Darlehensforderung der Rekurrentin von Fr. 6'283'965.– für die Steuerperioden 1999 und 2001 zu Recht eine Nachsteuer in Höhe von Fr. 66'818.70 zusätzlich eines Belastungszinses von Fr. 10'413.30 (Valuta 8. Februar 2005) erhoben hat.

6. Hinsichtlich der von der Steuerverwaltung verhängten Strafsteuer bzw. Busse ist Folgendes festzuhalten:

a) Das alte Steuergesetz bestimmt in § 24 Abs. 2, dass im Falle der Erhebung einer Nachsteuer bei Verschulden überdies eine Strafsteuer bis höchstens zum Fünffachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen ist.

b) Gemäss § 209 Abs. 1 lit. a nStG wird mit Busse bestraft, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (lit. a). Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis zu einem Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Abs. 2). Zeigt die steuerpflichtige Person die Steuerhinterziehung an, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist, kann die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt werden (Abs. 3).

c) Im vorliegenden Fall ist den Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 1999 vom 22. November 2000 (amtliche Einschätzung) bzw. pro 2001 vom 12. März 2003 ein wesentlich tieferes steuerbares Vermögen als das effektiv vorhandene zugrundegelegt worden, was für das Gemeinwesen zu einer Steuerverkürzung geführt hat. Da diese Steuerverkürzung auf zumindest leichte Fahrlässigkeit der Rekurrentin zurückzuführen ist, hat die Steuerverwaltung zu Recht eine Strafsteuer bzw. Busse zu den kantonalen Steuern pro 1999 bzw. pro 2001 verfügt. Die

von der Steuerverwaltung vorgenommene Ermässigung der Strafsteuer bzw. Busse auf 65% des Nachsteuerbetrages ist vor dem Hintergrund von § 24 Abs. 2 aStG bzw. von § 209 Abs. 2 nStG nicht zu beanstanden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.