

weiteres hätte vorgenommen werden können. Bereits der von der Arbeitgeberin des Rekurrenten für die Jahre 1985/86 ausgestellte Lohnausweis lässt erkennen, dass für das Jahr 1986 besondere Umstände vorgelegen haben müssen. Anders lässt sich eine Differenz im Nettolohn für die Jahre 1985/86 von Fr. 12 156.– nicht erklären. Hinzu kommt, dass der Rekurrent um seinen Anspruch wissen musste, welcher ihm 1986 nach 35jähriger Dauer des Arbeitsverhältnisses in Form eines Dienstaltersgeschenkes zustand. Deshalb und aufgrund der Differenz zwischen den Nettolöhnen 1985/86 hätte vom Steuerpflichtigen auf die Ausrichtung des Dienstaltersgeschenkes geschlossen werden können. Wenn dieser Umstand dem Rekurrenten unerkannt blieb, so hat er dies seiner mangelnden Sorgfalt zuzuschreiben. Das gilt umso eher, als auf der Rückseite des vom Kanton Appenzell A.Rh. dem Pflichtigen zugestellten Lohnausweises ausdrücklich auf die Abzugsmöglichkeit hingewiesen wird und sich – wie von der kantonalen Steuerverwaltung zutreffend angeführt – auch unter Ziffer 31 des Steuererklärungsformulars für die 24. Periode ein entsprechender Hinweis findet. Bei dieser Sachlage ist das Versehen des Pflichtigen, den fraglichen Abzug anzubringen, noch weniger entschuldbar. Ein Revisionsgrund gemäss Art. 274 Abs. 1 Ziff. 1 ZPO liegt daher nicht vor.

StRK 2.2.1990 (Nr. 485)

2078

Nachsteuerverfahren gemäss Art. 110 f. StG wegen vollendeter Steuerhinterziehung bei Vorliegen einer Ermessensveranlagung. Keine Verweigerung des **rechtlichen Gehörs**.

1. Nach Art. 110 Abs. 1 StG hat der Steuerpflichtige, der pflichtige Steuern vorenthält, eine Nachsteuer in Höhe der vorenthaltenen Steuer samt Zins zu entrichten. Sofern er schuldhaft gehandelt hat, sind zudem gemäss Art. 111 Abs. 1 StG sog. Nachsteuerzuschläge zu erheben. Deren Höhe richtet sich nach dem prozentualen Anteil der vorenthaltenen Steuer im Verhältnis zum pflichtigen Gesamtbetrag. Von der Abstufung der Nachsteuerzuschläge gemäss Art. 111 Abs. 1 StG kann nach unten oder oben abgewichen werden, wenn blosser Fahrlässigkeit, schweres Verschulden oder Rückfall vorliegt.

2. Die kantonale Steuerverwaltung hat das Nach- und Strafsteuerverfahren gegen den Rekurrenten mit Brief vom 15. Dezember 1986 eröffnet und

das Untersuchungsverfahren durchgeführt (Art. 119 Abs. 1 und 2 StG). Im Nach- und Strafsteuerverfahren ist es Sache der Steuerbehörde, die nachsteuerbegründenden neuen Tatsachen rechtsgenügend zu behaupten und den Beweis für ihre Richtigkeit zu erbringen, wobei der Steuerpflichtige über die in Betracht fallenden wirtschaftlichen Verhältnisse Auskunft zu erteilen hat (Art. 120 Abs. 1 StG/VGP ZH 1988 S. 84 f.).

3. Vorweg ist abzuklären, ob die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens mit Bezug auf die hier zur Diskussion stehenden Steuerjahre 1980 bis 1982 gegeben sind. Die von Amtes wegen zu prüfende Verjährung wurde mit dem erwähnten Brief vom 15. Dezember 1986 unterbrochen. Für alle drei Steuerjahre liegen rechtskräftige Veranlagungen vor, weshalb das Verfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung eingeleitet werden musste. Ein solches setzt gemäss Art. 110 Abs. 1 StG voraus, dass *neue* Tatsachen oder Beweismittel ergeben, dass die rechtskräftigen Veranlagungen ungenügend sind. Die rechtskräftigen Veranlagungen beruhen auf Ermessenseinschätzungen gemäss Art. 86 StG. Der Pflichtige hat jeweils den Fragebogen für [] mit approximativen Einkommens- und Ausgabenzahlen eingereicht und das so errechnete Reineinkommen in die Steuererklärung übertragen. Diese rudimentäre Selbstdeklaration erlaubte keine ziffernmässige Veranlagung, weshalb das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 1979/80 nach Art. 86 StG um 20% gegenüber der Vorperiode auf Fr. 78 800.– und in der Steuerperiode 1981/82 um weitere 20% auf Fr. 95 000.– erhöht wurde. Der Rekurrent hat gegen diese Ermessensveranlagungen nicht opponiert, obwohl er – wie nachfolgend zu zeigen sein wird – wusste oder zumindest hätte wissen müssen, dass diese Ermessensveranlagungen völlig ungenügend waren. Die Argumentation des Rekurrenten, die Veranlagungsbehörde habe aufgrund der mehr als 30jährigen Veranlagung nach Ermessen sein «Deklarationsverhalten» mit summarischen Zahlen stillschweigend anerkannt, ist nicht stichhaltig. Tatsachen und Beweismittel haben selbst dann als neu im Sinne von Art. 110 Abs. 1 StG zu gelten, wenn die Steuerbehörde sie bei der ordentlichen Veranlagung mittels weitergehender Untersuchungen hätte in Erfahrung bringen können (*Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das St.Gallische Steuerrecht, Seite 259). Der (sinngemässe) Einwand des Pflichtigen, dass bereits früher detailliertere Abklärungen hätten vorgenommen werden können und müssen, kann somit im Nachsteuerverfahren grundsätzlich nicht geltend gemacht werden (*Reimann/Zuppin-*

ger/Schärfer, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, Band III, Bern 1969, N. 28 ff. zu § 102).

4. Die im Verlaufe der Veranlagungsarbeiten für die Steuerjahre 1983/84 erstmals festgestellten Bruttoeinkommen aus [] stellen daher neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne von Art. 110 Abs. 1 StG dar. Sie bestanden bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung für die Steuerjahre 1980 bis 1982, waren jedoch noch nicht aktenkundig. Die nicht erhobenen Steuerbeträge samt Zinsen können daher als Nachsteuer nachgefordert werden. Da der Rekurrent aufgrund der viel zu niedrigen Ermessenseinschätzungen zumindest wissen musste, dass diese ungenügend waren und er diese ohne weiteres angenommen hat, hat er auch schuldhaft im Sinne von Art. 111 Abs. 1 StG gehandelt (ASA Band 46, Seite 57). Die Konsequenz hiervon ist die zusätzliche Erhebung von Nachsteuerzuschlägen.

5. Wie bereits im Einspracheschreiben wirft der Rekurrent der Veranlagungsbehörde im Rekurschreiben eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs vor.

Mit Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens mit Brief vom 15. Dezember 1986 hat die Veranlagungsbehörde dem Pflichtigen die Möglichkeit gegeben, detailliert zu der beiliegenden Berechnung des neu errechneten steuerbaren Einkommens Stellung zu beziehen. Er hat hiervon mit Antwortschreiben vom 28. Dezember 1986 und 4. Januar 1987 Gebrauch gemacht. Dem Inhalt dieser Schreiben ist klar zu entnehmen, dass sich der Rekurrent im Detail bewusst war, um welche Fragen es im Nach- und Strafsteuerverfahren ging. Dies insbesondere auch aufgrund des vorangegangenen, umfangreichen Veranlagungsverfahrens betreffend die Steuerperiode 1983/84, bei dem sich im wesentlichen die gleichen Fragen stellten. Im Rahmen dieses Veranlagungsverfahrens wurde der Pflichtige immer wieder zur Mitwirkung aufgefordert, und es musste sogar eine Bussenverfügung wegen Widerhandlung ausgefällt werden. Auch im Einsprache- und im vorliegenden Rekursverfahren hatte der Rekurrent ausgiebig Gelegenheit, sich zu äussern. Die Grundlagen der Nach- und Strafsteuerverfügung wurden ihm wiederholt als Beilage zum Brief der kantonalen Steuerverwaltung vom 15. Dezember 1986, mit dem Einspracheentscheid sowie mit Zustellung der Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung im Rekursverfahren zur Kenntnis gebracht. Die Behauptung, es sei ihm in die korrigierte Veranlagung keine Einsicht gewährt worden, entbehrt daher jeglicher Grundlage. Gleiches gilt für seine Behauptung, die vorgelegten Beweise seien überhaupt nicht berücksichtigt

worden. Vielmehr war es so, dass der Rekurrent sich stets weigerte oder ausserstande war, Beweismittel beizubringen, die ein niedrigeres Einkommen oder höhere Ausgaben hätten belegen oder auch nur glaubhaft machen können. Stattdessen hat er sich mit immer neuen, widersprüchlichen Darstellungen seiner Einkommenssituation selbst unglaublich gemacht. Der Einwand der Verweigerung des rechtlichen Gehörs ist daher unbegründet.

StRK 27.5.1988 (Nr. 432)

2079

Verjährung im Nachsteuerverfahren. Art. 125 StG regelt einzig das Recht zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens; die sog. Nachsteuerperiode ist hingegen in Art. 110 Abs. 2 StG definiert.

1. Gegenstand des vorliegenden Rekurses ist die Frage der Verjährung im Nachsteuerverfahren. Der Rekurrent und die kantonale Steuerverwaltung stimmen darin überein, dass die Art. 110 Abs. 2 sowie Art. 125 StG grundsätzlich anwendbar sind. Umstritten ist indessen die Auslegung dieser Bestimmungen.

2. Der Rekurrent geht in seinen Ausführungen vom Wortlaut des Art. 125 StG aus. Beziehe man das Marginale in die Auslegung mit ein, stelle man fest, dass, anders als bei Art. 88 StG, von «Verjährung» und nicht von «Veranlagungsverjährung» die Rede sei. Ein Grund für diese Differenzierung könne nur darin liegen, dass sich der Ausdruck Veranlagungsverjährung auf die Verfahrenseinleitung beziehe, während der Ausdruck Verjährung in Art. 125 StG eben auch die Nachsteuerperiode miteinbeziehe. Das sei auch der Fall bei Art. 125 BdBSt, der praktisch identisch sei mit Art. 125 StG. Dass sich der Gesetzgeber nicht mit Art. 125 StG begnügt, sondern in Art. 110 Abs. 2 StG eine weitere Befristung festgelegt habe, spreche nicht gegen die hier vertretene Auffassung. Werde nämlich die Bemessungsperiode für die Nachsteuer im Sinne von Art. 110 Abs. 2 StG definiert, müsse das im Interesse der Rechtssicherheit mit einer absoluten Anspruchsverjährung kombiniert werden.

Gegen diese Ausführungen führt die kantonale Steuerverwaltung an, Art. 125 StG befasse sich unzweideutig nur mit der Verfahrenseinleitung und treffe in bezug auf die Nachsteuerperiode keinerlei Regelungen. Er