

Nachsteuerverfahren

Unzulässige Deklaration eines Sozialabzugs

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 16/1996 vom 25. April 1996

Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wegen unzulässiger Deklaration des Sozialabzugs für Alleinerziehende.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrentin hat in ihren Steuererklärungen für die Jahre 1988 bis 1993 jeweils unter Ziffer 19 lit. b den Abzug für alleinstehende Alleinerziehende vorgenommen, welcher von der Steuerverwaltung in den betreffenden Veranlagungen berücksichtigt worden ist.

Gestützt auf die Publikation der Eheverklündung von Frau H. T.-U. und Herrn F. T. stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Rekurrentin seit 1988 in häuslicher Gemeinschaft mit Herrn F. T. lebte.

2. Mit Schreiben vom 12. Oktober 1994 teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin mit, dass durch ihre Angaben in den Steuererklärungen für die Jahre 1988 bis 1993 die Steuern zu tief festgesetzt worden seien. In Anbetracht der rechtskräftigen Veranlagungen müssten die Korrekturen auf dem Weg eines Nachsteuerverfahrens vorgenommen werden. Der im Rahmen einer Differenzrechnung durchgeführte Vergleich der alten Veranlagung der Einkommenssteuer mit der neuen führte zu einer Nachsteuer für die Jahre 1987 bis 1993 in Höhe von Fr. 6'365.– und zu Verzugszinsen von Fr. 1'204.60. Die entsprechende Veranlagung datiert vom 7. Dezember 1994.

3. Gegen diese Veranlagung hat die Rekurrentin am 24. Dezember 1994 Einsprache erhoben, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 10. Januar 1995 abgewiesen wurde.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 25. Januar 1995, welchen die Rekurrentin mit Eingabe vom 19. April 1995 ergänzte. Die Rekurrentin beantragt darin sinngemäss, die Differenzrechnung vollumfänglich aufzuheben. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 29. März 1995 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs teilweise gutzuheissen und die Differenzrechnung um den Differenzbe-

trag für das Jahr 1987 zu reduzieren. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden; eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Januar 1995 aufzuheben und auf die Erhebung einer Nachsteuer zu verzichten.

Unbestritten ist, dass die Rekurrentin seit 1988 im Konkubinat mit Herrn F. T. lebt und daher die Voraussetzungen des in § 44 StG geregelten Alleinerzieherabzuges nicht erfüllt und entsprechend nicht zum Sozialabzug für Alleinstehende berechtigt war. Ebenso unbestritten ist die Nachsteuerveranlagung in rechnerischer Hinsicht. Umstritten ist hingegen, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Nachsteuer erhoben hat.

2. a) Eine rechtskräftige Veranlagung ist sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltung grundsätzlich unabänderlich. Seitens der Steuerverwaltung kann auf eine solche Veranlagung nur im Rahmen des Nachsteuerverfahrens (§ 24 Abs. 1 StG) zurückgekommen werden. Dabei ist vorausgesetzt, dass sich die Veranlagung aufgrund neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel als unrichtig erweist und deshalb eine zu niedrige Steuer veranlagt worden ist (Grüninger/ Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 127 f.).

b) Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. im allfällig anschliessenden Rechtsmittelverfahren nicht aktenkundig waren und somit erst nach der rechtskräftigen Veranlagung bekannt werden. Im Rahmen der Veranlagung hat die Steuerverwaltung alle wesentlichen Unterlagen und Fakten, die ihr bekannt werden, zu berücksichtigen. Sie hat die Akten des Steuerpflichtigen beizuziehen. Die Anforderungen an die Abklärungspflicht der Steuerverwaltung dürfen indessen nicht überspannt werden, weil es ihr nicht möglich ist, das Vorhandensein von weiteren Rechtsbeziehungen durch Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger zu prüfen. So muss die Steuerverwaltung etwa auch nicht die Steuerakten des geschiedenen Ehegatten beiziehen. Tatsachen sind auch dann neu, wenn die Steuerverwaltung die in Frage stehenden Neuigkeiten bei besserer Untersuchung und Abklärung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, denn die Steuerverwaltung muss sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen, sie darf es aber tun, ohne dabei ihre Prüfungspflicht zu verletzen (vgl. hierzu Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkomentar Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 1997, S. 554; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 128).

c) Tatsachen werden indessen als bekannt vorausgesetzt, wenn die Steuerverwaltung den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte (erheblich erkennbarer Sachverhalt) im ordentlichen Verfahren abklären kann. Tut sie dies nicht, so kann sie das Versäumte nicht im Nachsteuerverfahren nachholen. Eine versäumte Sachverhaltsabklärung kann der Steuerverwaltung aber nur dann vorgeworfen werden, wenn die Unklarheit und Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts offensichtlich ist (StE 1994 B 97.41 Nr. 7).

3. a) Die Rekurrentin macht im wesentlichen geltend, dass es anhand der Wegleitung und der Steuererklärung unmöglich sei herauszufinden, dass der Abzug gemäss Ziffer 19b nicht für Konkubinatspaare gelten solle. Sie sei in Anbetracht ihres geringen Einkommens gezwungen gewesen, einen Teil ihrer Wohnung untervermieten; durch diese Untervermietung führe der Hauptmieter nach wie vor einen eigenen Haushalt. Erstmals in der Wegleitung zur Steuererklärung 1994 bringe die Steuerverwaltung diese Einschränkung der Abzugsmöglichkeit zum Ausdruck, sodass ein Steuerpflichtiger vorher in guten Treuen annehmen durfte, dass dieser Abzug sowohl für im Konkubinat lebende Personen wie auch für diejenigen, die einen Teil ihrer Wohnung untervermieten, in Anspruch genommen werden durfte.

b) Die Steuerverwaltung weist in ihrer Vernehmlassung darauf hin, die Rekurrentin verkenne, dass die Steuerverwaltung zu Erhebung des zu wenig entrichteten Steuerbetrages verpflichtet sei, wenn die Veranlagung nicht den gesetzlichen Vorschriften entspreche, die Wegleitung bilde nicht die gesetzliche Grundlage der Besteuerung, sondern diene dem Steuerpflichtigen einzig als Orientierungshilfe beim Ausfüllen der Steuererklärung. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Differenzrechnung vom 7. Dezember 1994 sei jedoch um die Differenz des Steuerjahres 1987 zu reduzieren, da Herr F. T. erst Ende Juni 1988 zu der Rekurrentin gezogen sei. Die Nachsteuer betrage neu Fr. 5'615.– zuzüglich Verzugszinsen.

4. a) Die Rekurrentin hat in den Steuererklärungen der Jahre 1988 bis 1993 jeweils den Sozialabzug für Alleinstehende in Anspruch genommen, obwohl sie schon seit Juni 1988 mit Herrn F. T., ihrem heutigen Ehemann, zusammen in einem gemeinsamen Haushalt lebt. Aus den eingereichten Steuererklärungen und den Steuerakten sind keine Indizien erkennbar, die darauf hinweisen, dass die Rekurrentin in häuslicher Gemeinschaft mit einer weiteren erwachsenen Person lebte. Infolgedessen durfte sich die Steuerverwaltung auf die Richtigkeit der Steuererklärungen verlassen und durfte insbesondere davon ausgehen, dass die Voraussetzungen in tatsächlicher Hinsicht für den geltend gemachten Sozialabzug vorgelegen haben. Auch war die Steuerverwaltung nicht verpflichtet, die Steuerakten von anderen Pflichtigen beizuziehen, um zu prüfen, ob zwei Steuerpflichtige den gleichen Wohnort haben und gegebenenfalls im Konkubinat leben. Zu berücksichtigen ist insbesondere, dass im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung kein Indiz dafür bestand, dass die Rekurrentin mit Herrn F. T. zusammenlebte. Ein Sachverhalt, welcher erkennbar unklar oder unvollständig und daher von der Steuerverwaltung hätte eingehender ab-

geklärt werden müssen, lag nicht vor. Das infolge Eheverkündung nachträglich festgestellte Konkubinat der Rekurrentin mit Herrn F. T. ist daher eine neue Tatsache. Auch der Umstand, dass die Steuerverwaltung unmittelbar nach Kenntnisnahme der erwähnten Eheverkündung und der im Anschluss daran getätigten Nachforschungen das Nachsteuerverfahren eingeleitet hat, lässt darauf schliessen, dass die Steuerverwaltung erst in diesem Zeitpunkt von dem unbestrittenermassen seit 1988 bestehenden Konkubinat Kenntnis erhalten hat.

b) Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass neue Tatsachen vorliegen, welche die Steuerverwaltung zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens gemäss § 24 StG berechtigten. Es ist daher im folgenden abzuklären, ob die Tatbestandsvoraussetzung der unwahren oder unvollständigen Angaben erfüllt ist. Die Rekurrentin macht in diesem Zusammenhang geltend, die Steuererklärung immer gemäss der Wegleitung, so wie sie diese nach guten Treuen verstehen durfte, ausgefüllt zu haben.

Die Steuererklärung muss eine vollständige und sachlich richtige Darstellung der steuerrechtlich erheblichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen enthalten, ansonsten die Steuererklärung als unwahr oder unvollständig zu gelten hat (Grüniger/Studer, a.a.O., S. 127 f.). In casu hat die Rekurrentin den Abzug für Alleinerziehende für sich in Anspruch genommen, obwohl die bezüglichen Voraussetzungen nicht erfüllt waren; die Steuererklärung war demnach nicht korrekt ausgefüllt. Aufgrund des getätigten Abzugs durfte die Steuerverwaltung davon ausgehen, dass die Rekurrentin nicht in häuslicher Gemeinschaft mit einer erwachsenen Person lebte. Diese durch die Selbstdeklaration bei der Steuerverwaltung hervorgerufene Vermutung einer Tatsache entsprach nicht den effektiven Verhältnissen, wie sich aber erst später herausstellte. Gemäss dem Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 7. November 1969 (publ. in: BJM 1970, S. 243 f.) ist die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung dann erwiesen, wenn die Aussage der abgegebenen Steuererklärung darin enthaltene Unvollständigkeiten nicht erkennen lässt; die Steuererklärung ist demzufolge mangelhaft und somit objektiv unrichtig. Da gemäss dem erwähnten Entscheid die objektive Unrichtigkeit für die Erhebung einer Nachsteuer genügt, kann es keine Rolle spielen, ob sich die Rekurrentin dieser Unrichtigkeit bewusst war oder nicht, denn es kommt nicht auf die subjektiven Momente an. Insbesondere ist auch die Frage des Verschuldens bei der Nachsteuer ohne Bedeutung. Der Einwand der Rekurrentin, sie hätte die Steuererklärung in guten Treuen anhand der Steuererklärung ausgefüllt, ist ohne weitere Bedeutung, da es – wie oben erläutert – nur auf die objektive Unrichtigkeit ankommt. Die Wegleitung der Steuererklärung soll zwar den Steuerpflichtigen helfen, die Steuererklärung korrekt auszufüllen, doch handelt es sich dabei nur um Erläuterungen, die bei einer Fehlinterpretation durch den Pflichtigen, diesen nicht vor einem Nachsteuerverfahren verschonen. Ein anderer Schluss müsste allenfalls dann gezogen werden, wenn in der Wegleitung falsche, dem Gesetzestext widersprechende Angaben enthalten wären. Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass bis 1988 in der Wegleitung lediglich der Gesetzestext wiedergegeben worden ist, sodass auch deswegen aufgrund der Wegleitung nichts hergeleitet werden kann.

c) Entsprechend dem Antrag der Steuerverwaltung ist die Differenzrechnung um den Differenzbetrag des Steuerjahres 1987 zu reduzieren, da die Rekurrentin erst ab Ende Juni 1988 mit Herrn F. T. zusammenwohnte und ihr daher im Jahre 1987 der Alleinerzieherabzug zustand. Da für den Alleinerzieherabzug gemäss § 44 Abs. 2 StG die Verhältnisse am Ende des jeweiligen Steuerjahres massgebend sind, hatte die Rekurrentin ab dem Jahre 1988 keinen Anspruch mehr auf den Alleinerzieherabzug. Die Nachsteuer ist demnach neu auf Fr. 5'615.– zuzüglich Verzugszinsen festzusetzen.

5. Zusammenfassend muss festgehalten werden, dass die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer erfüllt sind. Die Steuerverwaltung hat demnach zu Recht von der Rekurrentin eine Nachsteuer erhoben, welche jedoch um den Differenzbetrag des Jahres 1987, in welchem die Voraussetzungen für den Alleinerzieherabzug noch bestanden, zu kürzen ist. Der Rekurs ist demnach teilweise gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.