

Nachsteuerverfahren

Verwirkung, Übergangsrecht

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 128/2003 vom 22. April 2004

Verwirkung der Nachsteuerbefugnis der Steuerbehörden für altrechtliche, d.h. vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes abgelaufene Steuerperioden. Übergangsrecht nach § 234 neuStG. Der Grundsatz der «lex mitior» findet nur auf Strafsteuern Anwendung, nicht auf Nachsteuern. Bei der Beurteilung der Verwirkung einer altrechtlichen Nachsteuerforderung muss zuerst nach den Bestimmungen des alten Steuergesetzes geprüft werden, ob sie im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts bereits verwirkt ist oder nicht. Ist sie es nicht, dann bestimmt sich der Zeitpunkt der Verwirkung nach den Verwirkungsvorschriften des neuen Rechts.

I. Sachverhalt

1. Unter Bezugnahme auf ein an die Steuerverwaltung gerichtetes Schreiben vom 10. Mai 2002 hat die Vertreterin der Rekurrenten mit Schreiben vom 13. Januar 2003 Unterlagen betreffend die Jahre 1995 bis 2000 über nicht deklarierte Vermögenswerte sowie daraus resultierender Einkünfte der Rekurrenten eingereicht. Gestützt auf diese Selbstanzeige hat die Steuerverwaltung ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eingeleitet. Die nicht deklarierten Vermögenswerte sowie die daraus resultierenden Erträge der Steuerperioden 1996 bis 2000 wurden nachbesteuert. Mit der Nachsteuerverfügung vom 22. April 2003 wurde die Nachsteuer auf Fr. 484'975.20 festgesetzt sowie ein Belastungszins in der Höhe von Fr. 99'401.05 erhoben. Zudem hat die Steuerverwaltung eine Busse im Umfang von 5 Prozent des Nachsteuerbetrages in der Höhe von Fr. 24'248.– verfügt.

2. Mit Schreiben vom 12. Mai 2003 erhob die Vertreterin der Rekurrenten dagegen Einsprache, welche sich gegen die Nachsteuer und die Busse zu den Steuerperioden 1996 und 1997 richtete. Mit Einspracheentscheid vom 23. September 2003 wurde die Einsprache in Bezug auf die verfügte Busse gutgeheissen und die Busse auf der Grundlage der Nachsteuerforderung für die Steuerperioden 1998 bis 2000 neu auf Fr. 14'091.– festgesetzt. Im Übrigen hielt die Steuerverwaltung an der Nachbesteuerung für die Steuerperioden 1996 bis 2000 fest und wies die Einsprache diesbezüglich ab.

3. Gegen diesen Entscheid hat die Vertreterin der Rekurrenten mit Schreiben vom 22. Oktober 2003 Rekurs erhoben. Darin beantragt sie unter o/e-Kostenfolge, die Nachsteuerverfügung betreffend die Steuerjahre 1996 und 1997 infolge Verwirkung aufzuheben und eine korrigierte Nachsteuerverfügung zu erlassen, welche nur die

Steuerjahre 1998 bis 2000 betreffe. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang sind, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 13. Januar 2004 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, 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. Gleichzeitig ist auf diesen Zeitpunkt hin das alte baselstädtische Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (altes Steuergesetz; aStG) aufgehoben worden (§ 231 nStG). Gemäss § 234 Abs. 1 nStG findet das neue Recht erstmals Anwendung: auf die Einkommens-, die Vermögens-, die Gewinn-, die Kapital- und die Grundstücksteuer der Steuerperiode 2001 (lit. a) und für die Grundstückgewinn- sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die steuerbaren Tatbestände, die sich im Kalenderjahr 2001 verwirklicht haben (lit. b). Absatz 2 dieser Bestimmung besagt, dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung findet. § 234 Abs. 3 nStG sieht schliesslich vor, dass die Beurteilung von Steuerstraftaten, die vor Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes begangen wurden, nach altem Recht erfolgt, sofern sich das neue Recht für die steuerpflichtige Person nicht als milder erweist.

b) In casu geht es um eine Nachsteuerverfügung und eine Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern der Jahre 1996 bis 2000. Soweit die Besteuerungsgrundlagen der fraglichen Nachsteuerforderung zur Diskussion stehen, ist der vorliegende Fall demnach unbestrittenermassen nach den materiellen Normen des alten Steuergesetzes zu beurteilen. Was die Frage der massgebenden Verjährungs-/Verwirkungsvorschriften angeht, so wird darauf noch im Einzelnen einzugehen sein (vgl. die nachfolgenden Ausführungen dieses Entscheides). In formeller Hinsicht sind die Bestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend.

...

3. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. September 2003 aufzuheben und von einer Nachbesteuerung der kantonalen Steuern pro 1996 und 1997 abzusehen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Insbesondere sind sich die Parteien darüber einig, dass die Nichtdeklaration gewisser Vermögenswerte und der daraus fliessenden Erträge betreffend die Jahre 1995 bis 2000 von den Rekurrenten mit Schreiben vom 10. Mai 2002 respektive mit Schreiben vom 13. Januar 2003 selbst angezeigt

worden ist. Nicht strittig sind ferner die Nachsteuerforderung und die Bussen- respektive die Strafsteuerbefreiung für die Jahre 1998 bis 2000. Nicht mehr strittig ist zudem die Bussen- respektive die Strafsteuerbefreiung für die kantonalen Steuern pro 1996 und 1997, hat doch die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 23. September 2003 diesbezüglich auf die Erhebung einer Busse beziehungsweise einer Strafsteuer verzichtet und die Busse/Strafsteuer dementsprechend von insgesamt Fr. 24'248.– neu auf Fr. 14'091.– reduziert. Fest steht schliesslich, dass die Nachsteuerforderung für die Jahre 1996 und 1997 hinsichtlich ihrer Höhe unbestritten ist. Aufgrund der erhobenen Verjährungs-/Verwirkungseinrede ist im vorliegenden Fall hingegen strittig, ob die Steuerverwaltung noch berechtigt war, betreffend den Steuerperioden 1996 und 1997 ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, oder ob der Nachsteueranspruch, soweit er die Steuerperioden 1996 und 1997 betrifft, bereits verjährt/verwirkt gewesen ist.

4. a) Gemäss § 27 aStG (in der Fassung vom 12. November 1997, in Kraft seit 28. Dezember 1997) erlischt das Recht, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre, bei Selbstanzeige fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (sog. Einleitungsverwirkung). Das Recht, Nach- und Strafsteuern zu veranlagern, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht.

b) Gemäss § 178 Abs. 1 lit. a nStG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, bei der Einkommens- und Vermögenssteuer zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (sog. Einleitungsverwirkung). Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt bei der Einkommens- und Vermögenssteuer 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 178 Abs. 2 lit. a nStG). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften mit den entsprechenden Vorgaben in Art. 53 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) überein.

c) Die «Verwirkungsbestimmungen» des alten und des neuen Steuergesetzes sehen also – wenn wie im vorliegenden Fall von einer Selbstanzeige auszugehen ist – unterschiedliche Zeitspannen vor, innerhalb deren ein Nach- und Strafsteuerverfahren respektive ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden muss. Es ist zwischen den Parteien denn auch unbestritten, dass das Recht der Steuerverwaltung, ein Nachsteuerverfahren für die Jahre 1996 und 1997 einzuleiten, erloschen ist, wenn die altrechtliche Regelung im vorliegenden Fall zur Anwendung kommt. Ebenso ist klar, dass die Steuerverwaltung zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet hat, wenn (bereits) die neurechtliche »Verwirkungsvorschrift« massgebend ist. Im Folgenden ist deshalb die intertemporale Frage zu entscheiden, ob für den vorliegenden Fall noch die alten oder bereits die neuen Verjährungs- respektive Verwirkungsvorschriften gelten.

5. a) Wie bereits im Einspracheverfahren vertritt die Vertreterin der Rekurrenten im Wesentlichen den Standpunkt, dass der Nachsteueranspruch der Steuerverwaltung, soweit er sich auf die Steuerperioden 1996 und 1997 beziehe, verjährt/verwirkt sei. Zu diesem Schluss gelangt die Vertreterin gestützt auf die Übergangsregelung in § 234 Abs. 3 nStG. Danach erfolge die Beurteilung von Steuerstraftaten, die vor Inkrafttreten des neuen Gesetzes begangen wurden, nach altem Recht, sofern sich das neue Recht für die steuerpflichtige Person nicht als milder erweise. Da sich für die Rekurrenten das bis zur Steuerperiode 2001 in Kraft stehende Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 hinsichtlich der Verjährung/Verwirkung als das Mildere erweise, finde dieses und insbesondere die Bestimmung des § 27 aStG (in der bis zum 31. Dezember 2000 gültigen Fassung) Anwendung, wonach das Recht der Steuerverwaltung, ein Nach- und Strafsteuerverfahren einzuleiten, bei Selbstanzeige fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig sei, erlösche. In casu habe die Steuerverwaltung das Nachsteuerverfahren nach erfolgter Selbstanzeige erst im Jahr 2003 eingeleitet. In Anrechnung der 5-jährigen Verjährungs-/Verwirkungsfrist des § 27 aStG könnten die Steuerperioden 1996 und 1997 nicht mehr Gegenstand der Nachbesteuerung bilden.

b) Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung die Meinung, dass der Grundsatz der *lex mitior* auf die Nachsteuer keine Anwendung finde. Die in § 178 Abs. 1 lit. a nStG statuierte Verjährungs-/Verwirkungsfrist komme auch in Bezug auf altrechtliche Steuerperioden zur Anwendung, sofern der Nachsteueranspruch der Steuerverwaltung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes noch nicht verjährt/verwirkt gewesen sei. In casu sei zum Zeitpunkt der Inkraftsetzung des neuen Steuergesetzes per 1. Januar 2001 das Recht auf Einleitung beziehungsweise Erhebung einer Nachsteuer bei gegebener unvollständiger Besteuerung in Bezug auf die Steuerperioden 1996 und 1997 bei Anwendung des § 27 aStG – gemessen an der 5-jährigen Frist bei Selbstanzeige – noch nicht verjährt/verwirkt gewesen. Die Frage der Verjährung/Verwirkung richte sich deshalb nach dem neuen Steuergesetz. Gemessen an der in § 178 Abs. 1 lit. a nStG statuierten 10-jährigen Einleitungsverwirkungsfrist sei der Nachsteueranspruch der Steuerverwaltung, soweit er sich auf die Steuerperioden 1996 und 1997 beziehe, noch nicht abgelaufen, weshalb die von der Steuerverwaltung erlassene Nachsteuerbefreiung zu Recht die Steuerperioden 1996 und 1997 einschliesse.

6. a) Die Vertreterin der Rekurrenten macht zunächst geltend, dass das Nach- und Strafsteuerverfahren nach der alten Regelung eine Einheit gebildet habe und dass deshalb die Übergangsbestimmung des § 234 Abs. 3 nStG sowohl auf den Nachsteuer- als auch auf den Strafsteueranspruch des Gemeinwesens anzuwenden sei. Zur Begründung ihres Standpunktes verweist sie auf den Wortlaut von § 27 aStG und auf die Gesetzessystematik des alten Steuergesetzes.

b) Aus § 234 Abs. 3 nStG ergibt sich ohne Weiteres, dass die regelmässige Anwendung des alten Steuergesetzes auf die vor dem 1. Januar 2001 verwirklichten Strafsteueratbestände eingeschränkt wird auf die Fälle, in denen das neue Recht für

den Steuerpflichtigen nicht zu einem günstigeren Ergebnis führt. Unklar ist aber, ob dieser aus dem Bundesstrafrecht bekannte Vorrang des milderen neuen Rechts (Grundsatz der *lex mitior*) «lediglich» für die Strafsteuern/Bussen oder auch für die Nachsteuern gilt. Was nun die diesbezügliche Auslegung von § 234 Abs. 3 nStG betrifft, so ist Folgendes zu bemerken:

aa) Eine grammatikalische und/oder eine systematische Auslegung hat jeweils in Bezug auf den zu analysierenden Erlass zu erfolgen. So kann aus der Systematik eines früheren Gesetzes nicht (zwingend) darauf geschlossen werden, dass diese im neuen Erlass beibehalten worden ist. Fehl geht überdies der Versuch, die Methodik eines (früheren) Erlasses auf einen anderen (neueren) Erlass auszudehnen oder diese gar für das (neue) Gesetz als massgeblich zu bezeichnen. Dies muss umso mehr gelten, wenn das neue Gesetz klar erkennbar eine andere Systematik verfolgt. Jedes andere Ergebnis hätte sonst zur Folge, dass ein neues Gesetz bezüglich Auslegungsmethoden noch vom alten Gesetz beeinflusst werden könnte. Somit gilt, dass neue Gesetze (grundsätzlich) allein nach deren Systematik und nach deren Wortlaut auszulegen sind.

bb) Wenn also eine neurechtliche Bestimmung – wie im vorliegenden Fall § 234 Abs. 3 nStG – auszulegen ist, so hat die Auslegung dieser Norm mit Bezug auf das neue Recht zu erfolgen. Wie die Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang richtigerweise bemerkt, nimmt das neue Steuergesetz eine Trennung zwischen dem Nachsteuerverfahren und dem Steuerstrafrecht vor. So bezieht sich § 234 Abs. 3 nStG seinem Wortlaut nach einzig auf die Beurteilung von «Steuerstraftaten», wie sie im neuen Steuergesetz in den §§ 208 ff. nStG geregelt worden sind. Bereits insofern vermag deshalb die Auslegung der Vertreterin der Rekurrenten, die davon ausgeht, dass die Nach- und die Strafsteuer eine Einheit bilden und dass deshalb § 234 Abs. 3 nStG auch auf die Nachsteuer anzuwenden ist, nicht zu überzeugen.

cc) Inhaltlich kann der Auffassung der Vertreterin der Rekurrenten, wonach der Grundsatz der *lex mitior* auch auf die Nachsteuer Anwendung finde, ebenfalls nicht gefolgt werden. Mit der Nachsteuer wird nämlich lediglich eine dem Gemeinwesen zu Unrecht entgangene Steuer nachgefordert. Die Erhebung einer Nachsteuer bei nachträglicher Entdeckung ungenügender Versteuerung hat keinen Strafcharakter, sondern stellt nur jene Verhältnisse her, die bei richtiger Besteuerung ohnehin massgebend gewesen wären (vgl. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Hrsg: Zweifel/Athanas, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 53 N 1; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 54 N 5). Dass der Nachsteuer keine Strafkomponente zukommt, ergibt sich – wie die Steuerverwaltung korrekterweise festhält – aber auch aus dem systematischen Aufbau des neuen Steuergesetzes. Für die (eigentliche) Nachsteuer kann daher die «*lex mitior*» nicht gelten. Für die Nachsteuerveranlagungen gilt vielmehr der Grundsatz, dass diese gleich zu behandeln sind wie «Einschätzungen» (vgl. hierzu Konferenz Staatlicher Steuerbeamter Kommission Steuerharmonisierung, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regie-

rungsrat des Kantons Zürich, Hrsg.: Finanzdirektion des Kantons Zürich, Muri/Bern 1994, S. 115 f.).

c) Mit der Steuerverwaltung lässt sich somit feststellen, dass der Grundsatz der *lex mitior*, so wie er in § 234 Abs. 3 nStG verankert wurde, nur auf strafrechtliche Sanktionen anzuwenden ist. Eine strafrechtliche Sanktion stellt im Rahmen der Steuerhinterziehung nur die Strafsteuer respektive die Busse, nicht aber die Nachsteuer, dar. Der Grundsatz der *lex mitior* ist folglich «nur» bei der Bussen-/Strafsteuererhebung, nicht aber bei der Nachsteuer zu berücksichtigen.

7. a) Die Vertreterin der Rekurrenten setzt sich im Weiteren mit dem von der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid erwähnten Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 1998 (publ. in: StR 1998, S. 743 ff.) auseinander. Dabei sei es um den umgekehrten Sachverhalt wie im vorliegenden Fall gegangen, nämlich um die Anwendung des mildereren neuen Rechts auf einen bereits abgeschlossenen Sachverhalt. Das Bundesgericht sei darin zum Schluss gekommen, dass sich die Nachsteuerpflicht nach demjenigen Recht beurteile, welches für die Steuerperiode, für welche die Nachsteuer gefordert werde, in Kraft gestanden habe. Im erwähnten Urteil des Bundesgerichts habe dieser Grundsatz zu einem Entscheid zu Lasten des Steuerpflichtigen geführt, in casu müsse er folglich zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausfallen.

b) Dieses Vorbringen der Vertreterin der Rekurrenten ist unbehelflich. Es trifft zwar zu, dass das Bundesgericht in seinem Urteil vom 8. Mai 1998 unter anderem festgehalten hat, dass sich die Nachsteuerpflicht nach demjenigen Recht beurteile, das für die Steuerperiode, für welche die Nachsteuer gefordert werde, in Kraft stand. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, hält das Bundesgericht damit aber «lediglich» fest, welche materiell-rechtlichen Normen die Nachbesteuerung rechtfertigen. Daraus ableiten zu wollen, dass die Verjährungs-/Verwirkungsfrage für alle Steuerperioden vor 2001 nach dem altem Steuerrecht zu prüfen ist, geht indes fehl.

8. a) Unter Berufung auf BGE 126 II 1 bringt die Vertreterin der Rekurrenten ferner vor, dass es sich bei der «Verwirkung» um ein Institut des materiellen Rechts handle, welches unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betreffe und nicht um eine von § 234 Abs. 2 nStG betroffene Norm des formellen Rechts. Wenn also von einer Aufteilung des Nach- und Strafsteuerverfahrens ausgegangen werden müsse, dann wäre konsequenterweise die «Verwirkungsproblematik» unter den intertemporalen Gesichtspunkten von § 234 Abs. 1 lit. a nStG betreffend das materielle Steuerrecht und nicht unter § 234 Abs. 2 nStG zu subsumieren. Da sich das neue Recht in materieller Hinsicht gemäss § 234 Abs. 1 lit. a nStG auf Sachverhalte ab der Steuerperiode 2001 beziehe, bedeute dies, dass Verjährungs-/Verwirkungsfragen betreffend die Steuerjahre vor 2001 noch nach altem Recht geklärt werden müssten. Somit seien bei einer Verfahrenseinleitung im Jahre 2003 Nachsteueransprüche bis und mit 1997 verjährt/verwirkt.

b) Die in Art. 53 StHG beziehungsweise in § 178 nStG enthaltenen Verjährungs- respektive Verwirkungsvorschriften sind in systematischer Hinsicht dem fünften Titel beziehungsweise dem 2. Teil, also dem «Verfahrensrecht» respektive dem Bereich «Organisation, Verfahren und Steuerbezug», zugeordnet. Wie die Parteien jedoch zu Recht bemerken, hat das Bundesgericht mittlerweile bereits mehrfach entschieden, dass es sich bei der «Verwirkung» um ein Institut des materiellen Rechts handelt, welches unmittelbar den Bestand der Steuerforderung betreffe (vgl. hierzu etwa das Urteil des Bundesgerichts Nr. 2A.271/2002 vom 20. November 2002, Erw. 2.1; das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Dezember 2001, publ. in: BStPra, Bd. XVI, S. 77 f.; BGE 126 II 1 ff., insb. S. 3 f.). Entgegen der Meinung der Vertreterin der Rekurrenten lässt sich daraus jedoch nicht folgern, dass die Frage der Verjährung/Verwirkung für alle Steuerperioden vor 2001 (ausschliesslich) nach dem alten Steuergesetz beurteilt werden müsste. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind nämlich im Bereich der Nach- und Strafsteuern «andere Kriterien» entscheidend (vgl. nochmals das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Dezember 2001, publ. in: BStPra, Bd. XVI, S. 77 f.).

c) In einem den Kanton Waadt betreffenden Fall hatte das Bundesgericht darüber zu befinden, ob neue kantonale Verjährungs-/Verwirkungsbestimmungen auf Nach- und Strafsteuerforderungen, die sich auf Steuerperioden vor der Gesetzesrevision beziehen, anwendbar seien oder nicht. In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht mit Urteil vom 22. Mai 1997 entschieden, dass diese Frage unter dem Aspekt zu beurteilen sei, ob diese Rückwirkung mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot vereinbar sei. Für die Strafsteuer ist dies vom Bundesgericht verneint worden. Bezüglich der Nachsteuer kam das Gericht zum Schluss, dass die Anwendung des neuen Rechts auf die im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch nicht verjährte/verwirkte altrechtliche Forderung keine echte Rückwirkung sei, da eine der Verjährung/Verwirkung unterliegende Forderung einen dauernden Sachverhalt («un fait durable») darstelle. Diese Rechtsprechung ist vom Bundesgericht in einem den Kanton Basel-Stadt betreffenden Fall mit Urteil vom 10. Dezember 2001 bestätigt worden (vgl. wiederum das Urteil vom 10. Dezember 2001, publ. in: BStPra 2002, S. 74 ff., insbesondere S. 78, mit Verweis auf das Urteil vom 22. Mai 1997 in Sachen Th., publ in: RDAF 1998 II 179).

d) aa) Die Vertreterin der Rekurrenten wendet nun ein, dass der Bundesgerichtsentscheid vom 10. Dezember 2001 nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden könne. Es handle sich um eine andere Gesetzesrevision und der vom Bundesgericht entschiedene Fall habe nichts mit dem vorliegenden gemeinsam.

bb) Dieser Einwand ist nicht nachvollziehbar. Die erkennende Kommission vertritt wie die Steuerverwaltung die Auffassung, dass die vom Bundesgericht aufgestellten intertemporalen Regeln in Bezug auf die Verjährung/Verwirkung der Nachsteuer (und der Strafsteuer respektive Busse) eine konsequente Fortsetzung der früheren bundesgerichtlichen Entscheide bilden. So wird beispielsweise berücksichtigt, dass es sich bei der Verjährung/Verwirkung um ein Institut des materiellen Rechts handelt. Zudem wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich übergangs-

rechtlich für die Frage der Verjährung/Verwirkung der Nachsteuern andere Regeln als für die Frage der Verjährung/Verwirkung des Strafanspruchs aufdrängen (vgl. hierzu auch das Urteil des Bundesgerichts vom 10. August 1998, publ. in: StE 1999 B 110 Nr. 9). Die vom Bundesgericht dargelegten Regeln lassen sich zudem ohne Weiteres abstrahieren und sind – soweit ersichtlich – uneingeschränkt auf alle Fälle, die einer intertemporalen Beurteilung in Bezug auf die Frage der Verjährung/Verwirkung bedürfen, anwendbar. Die vom Bundesgericht getroffene intertemporale Regelung zur Bestimmung der Verjährung/Verwirkung der Nachsteuerforderung erweist sich ferner aufgrund ihrer Einfachheit und Klarheit als praktikabel.

e) Die Rechtsprechung des Bundesgerichts, die im Waadtländer Fall begründet und im Entscheid vom 10. Dezember 2001 bestätigt wurde, ist somit auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

aa) Diesen Entscheiden lässt sich unter anderem Folgendes entnehmen: Nach der Rechtsprechung ist eine gesetzliche Ordnung dann rückwirkend, wenn sie auf Sachverhalte angewendet wird, die sich abschliessend vor Inkrafttreten des neuen Rechts verwirklicht haben. Eine solche (echte) Rückwirkung ist nur ausnahmsweise und nur unter strengen Voraussetzungen zulässig. Davon zu unterscheiden ist die so genannte unechte Rückwirkung. Hier findet das neue Recht – gestützt auf Sachverhalte, die früher eingetreten sind und noch andauern – lediglich für die Zeit seit seinem Inkrafttreten Anwendung. Eine unechte Rückwirkung ist verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig, sofern ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Dezember 2001, a.a.O., S. 77 mit weiteren Verweisen; vgl. aber beispielsweise auch den Entscheid der Verwaltungsgerichts Obwalden vom 10. November 1992, publ. in: OWVVG X, S. 201 ff.). Hinsichtlich der Zulässigkeit der Rückwirkung einer neurechtlichen Verjährungs-/Verwirkungsvorschrift auf altrechtliche Steuerperioden im Rahmen der Nachsteuer hat das Bundesgericht zudem entschieden, dass die Anwendung des neuen Rechts auf die im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch nicht verjährte/verwirkte altrechtliche Forderung keine echte (unzulässige) Rückwirkung darstelle, da eine der Verjährung/Verwirkung unterliegende Forderung einen dauernden Sachverhalt darstelle. Die Anwendung des neuen Rechts auf die altrechtliche, nicht verjährte/verwirkte Nachsteuerforderung stelle vielmehr eine unechte und damit zulässige Rückwirkung dar (vgl. nochmals das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Dezember 2001, a.a.O., S. 74 ff.).

bb) Die Verjährung/Verwirkung einer (altrechtlichen) Nachsteuerforderung bestimmt sich übergangsrechtlich somit nach folgender Regel: Zunächst ist nach den Verjährungs- respektive Verwirkungsbestimmungen des alten Steuergesetzes zu prüfen, ob die Nachsteuerforderung im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts bereits verjährt/verwirkt ist oder nicht. Ist die Nachsteuerforderung noch nicht verjährt/verwirkt, so bestimmt sich der Zeitpunkt der Verjährung/Verwirkung nach den Verjährungs-/Verwirkungsvorschriften des neuen Rechts. Insofern wird denn auch dem Umstand Rechnung getragen, dass das alte Recht mit Inkraftsetzung des neuen Rechts aufgehoben worden ist.

9. Aufgrund der obigen Ausführungen ergibt sich bezüglich der Verjährung/Verwirkung der hier umstrittenen Nachsteuerforderung zu den Steuerperioden 1996 und 1997 Folgendes: Bei Selbstanzeige erlischt das Recht der Steuerverwaltung, in Bezug auf die Steuerperioden 1996 und 1997 ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, gemäss § 27 aStG (in der Fassung vom 12. November 1997) fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperioden 1996 und 1997, das heisst also am 31. Dezember 2001 respektive am 31. Dezember 2002. Daraus ist weiter zu folgern, dass das Recht der Steuerverwaltung bezüglich den genannten Steuerjahren ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, im Zeitpunkt der Inkraftsetzung des neuen Steuergesetzes per 1. Januar 2001 noch nicht verjährt/verwirkt gewesen ist. Bei der hier zur Diskussion stehenden Nachsteuerforderung handelt es sich nicht um einen abgeschlossenen Sachverhalt, sondern um ein (unter dem neuen Recht) fortdauerndes Schuldverhältnis. Infolgedessen bemisst sich der Zeitpunkt der Verjährung/Verwirkung für die Steuerperioden 1996 und 1997 nach § 178 Abs. 1 lit. a nStG. Danach erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, bei den periodischen Steuern zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Bei der Anwendung dieser neurechtlichen Verjährungs-/Verwirkungsbestimmung auf die noch nicht verjäherte/verwirkte Nachsteuerforderung für die Jahre 1996 und 1997 handelt es sich somit um eine zulässige unechte Rückwirkung. Für die Steuerperioden 1996 und 1997 bedeutet dies, dass das Recht auf Einleitung eines Nachsteuerverfahrens «erst» am 31. Dezember 2006 beziehungsweise am 31. Dezember 2007 verjährt/verwirkt. Da die Steuerverwaltung das vorliegende Nachsteuerverfahren unbestrittenermassen im Jahre 2003 eingeleitet hat, steht somit fest, dass die Steuerverwaltung das Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 1996 und 1997 vor Ablauf der Verjährungs-/Verwirkungsfrist eingeleitet hat und dass die verfügte Nachsteuerforderung demnach zu Recht die Steuerperioden 1996 und 1997 mitumfasst.

10. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Grundsatz der *lex mitior*, wie er in § 234 Abs. 3 nStG verankert ist, nicht auf die Nachsteuer Anwendung findet. Die Verjährung/Verwirkung der Nachsteuerforderung zu den Steuerjahren 1996 und 1997 war im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Steuergesetzes noch nicht verjährt/verwirkt. Infolgedessen bestimmt sich deren Verjährung/Verwirkung nach den Vorschriften des neuen Steuergesetzes. Dies führt im vorliegenden Fall dazu, dass der Nachsteueranspruch bezüglich den Steuerperioden 1996 und 1997 erst am 31. Dezember 2006 respektive am 31. Dezember 2007 verjährt/verwirkt. Die Steuerverwaltung hat demnach die Steuerperioden 1996 und 1997 zu Recht in das Nachsteuerverfahren miteinbezogen und bei der Bemessung der geschuldeten Nachsteuer berücksichtigt. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Mit Urteil vom 1. Dezember 2005 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt einen gegen diesen Entscheid gerichteten Rekurs abgewiesen und den Entscheid der Steuerrekurskommission aus folgenden Gründen bestätigt:

2.1 Streitig ist eine intertemporalrechtliche Frage: Sowohl nach altem Steuergesetz (aStG) wie nach neuem Steuergesetz (StG; in Kraft seit 1. Januar 2001) darf die Steuerverwaltung nur innerhalb eines bestimmten Zeitablaufs ein Nachsteuerverfahren wegen Steuerhinterziehung einleiten. Nach beiden Rechten beträgt diese Zeitdauer zehn Jahre, gerechnet ab dem Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Hinterziehung bezog (vgl. § 27 aStG und § 178 StG). Im alten Steuergesetz bestand allerdings noch die zusätzliche Regel, dass diese Frist bei einer Selbstanzeige auf die Hälfte, d.h. auf 5 Jahre, verkürzt wird. Im vorliegenden Fall wurde das Nachsteuerverfahren im Jahre 2003 eingeleitet. Zu diesem Zeitpunkt waren mehr als fünf, aber weniger als zehn Jahre seit dem Ablauf der Steuerperioden 1996 und 1997 verstrichen. Nach altem Recht durften für diese beiden Steuerperioden keine Nachsteuern mehr verlangt werden; nach neuem Recht ist die Erhebung zulässig.

2.2 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission ist wie folgt begründet: In den Erwägungen 5 und 6 wird darauf verwiesen, dass sich die Rekurrenten auf § 234 Abs. 3 StG abstützen, wonach für die «Beurteilung von Straftaten, die vor Inkrafttreten des neuen Gesetzes begangen wurden», der Grundsatz der *lex mitior* gilt. Da das alte Recht für die Nachsteuer und die Strafsteuer ein einheitliches Verfahren kannte, müsse sich die Übergangsbestimmung nach Ansicht der Rekurrenten sowohl auf die Nachsteuern als auch auf die Strafsteuern beziehen. Dem entgegnet die Vorinstanz, dass es keiner sinnvollen Regel entspreche, bei der Auslegung eines neuen Gesetzes mit der Systematik des alten, aufgehobenen Gesetzes zu operieren. Das neue Gesetz unterscheide klar zwischen der Nachsteuer und dem Steuerstrafrecht. § 234 Abs. 3 StG beziehe sich nur auf die Beurteilung von Steuerstraftaten im Sinne von §§ 208 ff. StG (Steuerstrafrecht), nicht aber auf das Nachsteuerverfahren. Zudem könne den Rekurrenten auch inhaltlich nicht gefolgt werden. Die Nachsteuer habe keinerlei Strafcharakter. Weiter führt die Vorinstanz in Erwägung 7 aus, dass sich die Rekurrenten zu Unrecht auf einen Bundesgerichtsentscheid vom 8. Mai 1998 berufen. Dort sei zwar betont worden, dass für die Nachsteuern das Recht gelte, das zur Zeit der massgeblichen Steuerperiode gegolten habe. Aus dieser Aussage könne aber nicht der Schluss gezogen werden, dass die gleiche intertemporale Regelung auch für die Verjährungs- resp. Verwirkungsfrage gelte. Die Vorinstanz betont ferner (Erwägung 8a und 8b), dass auch die Berufung der Rekurrenten auf BGE 126 II 1 nicht überzeugend sei. Das Bundesgericht habe in jenem Entscheid betont, dass die Verwirkung ein Institut des materiellen Rechts und nicht des Verfahrensrechts sei. Es lasse sich aus dieser Feststellung aber nicht ableiten, dass die Frage der Verwirkung in intertemporaler Hinsicht gleich geregelt sei wie die Bestimmung des Umfangs einer Nachsteuer. Schliesslich wird in den Erwägungen 8c–8e des angefochtenen Entscheids auf die Bundesgerichtspraxis hingewiesen, die zwischen einer (unzulässigen) echten Rückwirkung und einer (zulässigen) unechten Rückwirkung unterscheide. Bei der Anwendung neurechtlicher Fristen auf eine bei Inkrafttreten

des neuen Gesetzes noch nicht eingetretene Verjährung handle es sich um eine zulässige unechte Rückwirkung (sog. «fait durable») im Sinne der Praxis.

2.3 Diesen Argumenten des vorinstanzlichen Entscheides wird von den Rekurrenten in der Rekursbegründung Folgendes entgegengehalten: Die Rekurrenten bleiben dabei, dass § 234 Abs. 3 StG dazu führen müsse, das alte Recht anzuwenden. Diese Bestimmung verweise auf das alte Recht, das demgemäss zum Verständnis der Regelung heranzuziehen sei. Nach altem Recht seien Nach- und Strafsteuern immer in einem einzigen Verfahren erledigt worden. Daher beziehe sich die «Beurteilung von Steuerstraftaten» nicht nur auf die Strafsteuer, sondern auch auf die Nachsteuer. Die Rekurrenten verweisen zudem erneut auf den Entscheid vom 8. Mai 1998. Das Bundesgericht habe dabei ausgeführt, dass für Nachsteuern nicht die lex mitior gelte und dass ein abgeschlossener Tatbestand vorliege, der die Anwendung des neuen Rechtes wegen des Verbotes der Rückwirkung verbiete. Es habe also das alte Recht angewendet, das damals strenger als das neue gewesen sei.

Entsprechende Überlegungen müssten dazu führen, im vorliegenden Fall ebenfalls das alte Recht anzuwenden. Im Weiteren betreffe der von der Vorinstanz zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 10. Dezember 2001 eine andere Konstellation: Dort habe der kantonale Gesetzgeber in einer ausdrücklichen Vorschrift die Anwendung der neurechtlichen Verwirkungsfrist statuiert. Es habe sich die Frage gestellt, ob diese Regelung gegen das Rückwirkungsverbot verstosse. Im vorliegenden Fall fehle eine vergleichbare Norm des Übergangsrechts. Der Umstand, dass bei einer Teilrevision des aStG im Jahre 1997 durch Grossratsbeschluss vom 12. November 1997 eine ausdrückliche Übergangsnorm zur Verwirkung formuliert, beim nur wenig später vorbereiteten totalrevidierten Steuergesetz indessen nicht übernommen worden sei, zeige, dass der Gesetzgeber im neuen Steuerrecht die Verwirkungsfrist nicht dem neuen Recht habe unterstellen wollen. Es liege ein «qualifiziertes Schweigen» des Gesetzes vor. Die Verwirkung gehöre zudem zum materiellen Recht. Wenn die Festsetzung der Steuer nach altem Recht erfolge, müsse auch die Verwirkungsfrage nach altem Recht beurteilt werden. Die intertemporale Regelung müsse für alle materiellrechtlichen Fragen dieselbe sein. Dieser Schlussfolgerung stehe die Bundesgerichtspraxis – entgegen der Meinung der Vorinstanz – nicht entgegen. Der Hinweis auf die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung bringe im Weiteren für den vorliegenden Fall nichts; es gehe hier nicht um die Frage, ob und gegebenenfalls welche Rückwirkung vorliege, sondern um die Frage, welche intertemporale Regelung anwendbar sei. Die Steuerverwaltung habe zwei wesentliche Argumente der Rekurrenten nicht beachtet: Diese hätten sich zum einen selber angezeigt und damit ein Gestaltungsrecht ausgeübt. Diese Anzeige habe zur Verkürzung der Verwirkungsfrist geführt. Die einzigartige baselstädtische Regelung müsse intertemporalrechtlich zur Anwendung des alten Rechts führen. Zum anderen sei von den Rekurrenten auf die Übergangsregelung bei der Bundessteuer hingewiesen worden. Auch dort sei ab 1. Januar 2000 nur noch ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden ab 1995 möglich gewesen, was in einem Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung festgehalten worden sei. Eine Übertragung auf das kantonale Recht bewirke, dass bei einer Selbstanzeige nur Steuerperioden ab 1998 berücksichtigt werden dürfen.

3.1 In Betrachtung der geschilderten Argumente ist zunächst zu prüfen, ob der kantonale Gesetzgeber überhaupt befugt ist, zwischen zwei Varianten der Übergangsregelung (Verweis auf das alte Recht oder Anwendung des neuen Rechts) auszuwählen. Es ist mit anderen Worten zu fragen, ob von Bundesrechts wegen die eine oder die andere Variante unzulässig ist.

3.2 Bei der Verweisung auf das alte Recht ergäbe sich als Konsequenz, dass nach dem 1. Januar 2001 die Verwirkungsfrist für die Einleitung von Nachsteuerverfahren in gewissen Fällen – wenn es um Nachsteuern für Steuerperioden vor dem Jahre 2001 geht und eine Selbstanzeige vorliegt – nur 5 Jahre beträgt. Eine solche Regelung widerspricht dem Bundesrecht. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sieht nämlich in Art. 53 Abs. 2 vor:

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.

Diese Bestimmung ist seit dem 1. Januar 2001 im Kanton Basel-Stadt direkt anwendbar, wenn ihr «das kantonale Steuerrecht widerspricht» (Art. 72 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes). Intertemporalrechtliche Ausnahmen finden sich im Bundesgesetz für die Frage der Verwirkung nicht.

3.3 Anderes gilt für die Anwendbarkeit des neuen Rechts. Die Frage der bundesrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Anknüpfung wurde vom Bundesgericht in einem Urteil vom 10. Dezember 2001 entschieden (BStPra 1/2002 (Band XVI) S. 74). Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Im baselstädtischen Steuergesetz wurde die Regelung über die Verwirkung der Nach- und Strafsteuern (§ 27 aStG) wegen eines von der Steuerverwaltung als unbefriedigend empfundenen Verwaltungsgerichtsentscheids geändert (Bericht Nr. 8783 der Grossratskommission für Steuerfragen zum Ratschlag und Entwurf zu einer Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 15. Oktober 1997). In der dazu erlassenen Übergangsbestimmung hiess es:

Die Änderung gemäss Grossratsbeschluss vom 12. November 1997 gilt für alle Nach- und Strafsteueransprüche, die im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch nicht erloschen sind (Kantonsblatt vom 15. November 1997, S. 1513).

Ein Steuerpflichtiger machte geltend, diese Regelung sei verfassungswidrig. Das Bundesgericht gab ihm nicht recht. Es verwies zunächst auf seine Rechtsprechung zur intertemporalen Verjährungsregelung bei der Bundessteuer, wonach sich die Verjährung der ordentlichen Steuern nach altem Recht richte, führte jedoch weiter aus, dass für die Verjährung von Nachsteuern eine andere Rechtsprechung entwickelt worden sei: Dort habe man festgehalten, dass die Verjährung ein «fait durable» darstelle und dass daher in Bezug auf die Nachsteuer die Anwendbarkeit des neuen Rechts keine verbotene Rückwirkung darstelle. Diese Praxis sei für die zu beantwortende Frage massgeblich. Anderes gelte allerdings für die Strafsteuer. Der

Strafsteuertatbestand sei unter altem Recht verwirklicht worden und eine abgeschlossene Tatsache. Wenn das neue Recht darauf angewendet werde, liege eine unzulässige Rückwirkung vor. Es ist aufgrund des Dargelegten somit davon auszugehen, dass für die Verwirkung eines Nachsteuerverfahrens das neue Recht anwendbar ist. Damit ist im vorliegenden Fall der Rekurs bereits aus diesem Grund abzuweisen.

4. Zum selben Schluss würde man im vorliegenden Fall dann gelangen, wenn geprüft wird, ob nach kantonalem Übergangsrecht das alte oder das neue Recht anwendbar ist. Dazu im Folgenden.

4.1 Die Rekurrenten verweisen auf die Übergangsregelung der Teilrevision des alten Steuergesetzes im Jahre 1997. Dort habe der Gesetzgeber ausdrücklich die Verwirkungsfrist dem neuen Recht unterstellt. Bei der Totalrevision im Jahre 2000 habe man auf einen entsprechenden Vermerk verzichtet. Es sei deshalb auf ein «qualifiziertes Schweigen» zu schliessen: Der Gesetzgeber habe mit diesem Schweigen seinen Willen bekundet, eine andere Übergangsregelung aufzunehmen als bei der Teilrevision im Jahre 1997. Diesen Überlegungen der Rekurrenten kann nicht gefolgt werden. Die Teilrevision von 1997 bezog sich nur auf ein Thema, nämlich auf die Berechnung der Verwirkungsfristen für Nach- und Strafsteuern. Bei der Gesamtrevision von 2000 wurde das ganze Steuergesetz neu erlassen. Bei den Nachsteuern wurden keine grundlegenden Veränderungen vorgenommen (vgl. Ratschlag Nr. 8825 vom 13. Mai 1998 und Bericht Nr. 8978 vom 17. März 2000). Bei diesen gänzlich verschiedenen Gesetzgebungsvorhaben kann daher aus der Nichtübernahme der früheren Formulierung einer speziellen Übergangsregelung nicht der Schluss eines «qualifizierten Schweigens» des Gesetzgebers gezogen werden.

4.2 Im Weiteren sprechen sich die Rekurrenten für die Anwendung von § 234 Abs. 3 StG auf die Frage der Verwirkung der Nachsteuer aus. Dieser Absatz lautet:

Die Beurteilung von Steuerstraftaten, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes begangen wurden, erfolgt nach altem Recht, sofern sich das neue Recht nicht als milder erweist.

Richtig ist, dass ein Nachsteuerverfahren meistens aufgrund eines Verhaltens des Steuerpflichtigen erforderlich wird, welches seinerseits als «Steuerstraftat» bezeichnet werden kann. Allerdings bezieht sich die «Beurteilung» einer Straftat im üblichen Wortsinn auf die Frage, ob und gegebenenfalls welche strafrechtliche Sanktion zu verfügen ist. Die Nachsteuer ist aber keine strafrechtliche Sanktion (RDAF 1998 II 187, E. 4). Dementsprechend ist auch der Grundsatz der *lex mitior* hier nicht am Platz. Dieser intertemporale Grundsatz – vgl. Art. 2 Abs. 2 und 337 StGB – gilt im Strafrecht, nicht aber im Verwaltungsrecht. Wenn somit in einem Steuergesetz in Bezug auf das Steuerstrafrecht die *lex mitior* als anwendbar erklärt wird, gilt dies nicht für die verwaltungsrechtliche Verfügung der Festsetzung einer Nachsteuer. Dies hat das Bundesgericht in den Urteilen vom 22. Mai 1997 (RDAF 1998 II 191, Erw. 7c) und vom 8. Mai 1998 (StR 1998 S. 745, Erw. 1b) festgehalten. Es kann im

Weiteren auf den von einer Expertengruppe ausgearbeiteten und kommentierten Entwurf einer Nach- und Strafsteuerregelung aus den 90er Jahren hingewiesen werden. In diesem Entwurf waren die Übergangsbestimmungen praktisch gleich formuliert worden, wie man sie im neuen baselstädtischen Steuergesetz findet. Es wurde also das Prinzip der *lex mitior* für die «Beurteilung von Strafsteuertatbeständen» vorgeschrieben. Dieser Grundsatz sollte jedoch nach der Meinung der Verfasser des Entwurfes nicht für die «eigentlichen Nachsteuern» gelten (Nachsteuer und Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994, Muri/Bern 1994, Bemerkungen zu § 266 des Entwurfes). Dass in der Literatur – ohne nähere Begründung – auch andere Meinungen vertreten werden, kann zu keiner anderen Beurteilung führen (Hugo Casanova, Die Nachsteuer, ASA 68, 1999, S. 1 ff., insbesondere S. 18).

4.3 Das weitere Argument der Rekurrenten, wonach im alten Recht das Nach- und Strafsteuerverfahren immer untrennbar miteinander verbunden gewesen seien, womit auch die gleiche intertemporale Verwirkungsregelung gelten müsse, erweist sich ebenfalls nicht als stichhaltig. Das Übergangsrecht des neuen Steuergesetzes richtet sich nicht nach den Rechtsbräuchen, wie sie im bisherigen Steuerrecht galten. Es berücksichtigt vielmehr die Systematik des neuen Rechts, wonach das Nachsteuerverfahren vom Verfahren des Steuerstrafrechts klar getrennt ist: Das Nachsteuerverfahren ist in den §§ 177 – 179 und das Strafsteuerrecht in den §§ 208 ff. StG geregelt.

4.4.1 Die Bestimmungen über die Verwirkung der Befugnis, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten (§§ 177 ff. StG) finden sich im 2. Teil des Gesetzes («Organisation, Verfahren und Steuerbezug»). Es fragt sich, ob aus dieser äusserlichen Stellung die Anwendbarkeit von § 234 Abs. 2 StG abgeleitet werden kann. Die Bestimmung lautet:

Für das Steuerverfahren und den Steuerbezug findet das neue Recht mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Verwirkung kein Institut des Verfahrensrechts, sondern des materiellen Rechts ist (BGer vom 22. Februar 2005, AJP 2005 S. 874 ff., Erw. 5). Wenn das Gesetz vom «Steuerverfahren» spricht, muss angenommen werden, dass damit nur diejenigen Rechtsregeln angesprochen sind, die zum eigentlichen Verfahrensrecht gehören (vgl. BGE 126 II 3). Es ist somit davon auszugehen, dass eine klare gesetzliche Regelung der hier zu beurteilenden intertemporalrechtlichen Frage fehlt. Solche Situationen finden sich immer wieder im öffentlichen Recht. Sie haben bis jetzt nicht zu einer einheitlichen oder herrschenden Auffassung in der Gerichtspraxis geführt. In der Praxis werden vielmehr zwei verschiedene Auffassungen vertreten.

4.4.2 Auf der einen Seite wird aus der Qualifikation der Verjährung/Verwirkung als materiellrechtliches Institut geschlossen, dass die intertemporale Regelung sich mit derjenigen decke, die für die von der Verjährung oder Verwirkung betroffene

Steuerforderung Geltung habe. Dies führt dazu, dass für die Verwirkung von Steuern, die für Perioden geschuldet sind, welche vor dem Inkrafttreten eines neuen Gesetzes liegen, das alte Recht anzuwenden ist. Diese Meinung wurde für die direkte Bundessteuer in BGE 126 II 1 ff. vertreten (mit Hinweisen auf frühere, un veröffentlichte Urteile). Auf der anderen Seite wird betont, dass das neue Recht auf alle Sachverhalte anzuwenden sei, die nach seinem Inkrafttreten entstehen oder noch bestehen und dass daher die neurechtlichen Verjährungsbestimmungen auch auf Forderungen anwendbar sind, die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts entstanden und fällig geworden, aber vor diesem Zeitpunkt noch nicht verjährt sind. Zu diesem Schluss kam das Bundesgericht in BGE 107 Ib 198 (betr. Zollforderungen). Für die Verjährung von Steuern hielt es im Entscheid vom 22. Mai 1997 (RDAF 1998 II 190) fest: «... il est ... admissible de soumettre à de nouveaux délais de prescription des créances nées et devenues exigibles sous l'empire de l'ancien droit et qui ne sont pas prescrites ou périmées au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit ...» Hinzuweisen ist ferner auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 28. Oktober 1998 (StR 1999 S. 635): «Eine unzulässige Gesetzesrückwirkung liegt nicht vor, weil die Verjährungsbestimmung nicht Bestand und Umfang des Steueranspruchs umschreibt, sondern lediglich die Frist, binnen welcher das Nachsteuerverfahren als Revisionsverfahren eingeleitet und durchgeführt werden darf; das neue Recht regelt bloss die zeitliche Zulässigkeit der Nachforderung des im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung schon bestehenden, jedoch ungenügend erhobenen Steueranspruchs.» Der geschilderte Widerspruch in der Rechtsprechung wurde bis heute nicht gelöst. In einem neueren Fall ging es um die Frage der persönlichen Haftung von Verwaltungsratsmitgliedern für die von ihren Gesellschaften nicht abgelieferten Sozialversicherungsbeiträge. Das EVG hat zwar auf die widersprüchliche Praxis zu den intertemporalen Fragen der Verjährung/Verwirkung im öffentlichen Recht hingewiesen, die sich diesbezüglich stellenden Fragen aber offen gelassen (EVG vom 30. November 2004, H.96/03, Erw. 5.2.1).

4.4.3 Das Argument der materiellrechtlichen Bedeutung der Verjährung/Verwirkung kann im vorliegenden Fall nicht entscheidend sein. Diese Qualifikation ist seit Langem in allen Rechtsgebieten anerkannt. Trotzdem gibt es gesetzliche Normen, welche diese Institute intertemporal nicht gleich regeln wie die Rechtsverhältnisse, auf die sie sich beziehen. Es sei namentlich auf das Zivilrecht verwiesen, wo für Forderungen, die vor dem Inkrafttreten eines Erlasses entstanden sind, oftmals das alte Recht anwendbar ist. Für die Verjährung gilt dagegen die Spezialregel des Art. 49 SchlT ZGB: Forderungen, die beim Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht verjährt sind, unterstehen den neurechtlichen Verjährungsfristen. Auch die Rekurrenten können für ihre Auffassung keine Gründe anführen. Sie beschränken sich darauf, Urteile zu zitieren, aus welchen die Richtigkeit ihrer Überlegung hervorgehen soll, wobei anzumerken ist, dass der hauptsächlich genannte Entscheid vom 8. Mai 1998 (StR 1998 S. 743 ff.) sich zwar auf die allgemeine Frage bezieht, welche intertemporalrechtlichen Regeln für das Steuerstrafrecht und die Nachsteuern gelten; die Frage der Verjährung oder Verwirkung entsprechender Ansprüche wird aber im genannten Urteil nicht diskutiert. Richtig muss die Lösung sein, die den allgemeinen Grundgedanken des intertemporalen Rechts entspricht. Wenn neues Recht

erlassen wird, geschieht dies im Bemühen, den Rechtszustand zu verbessern oder – wie vorliegend – zur Verwirklichung einer gewünschten oder geforderten Rechtsvereinheitlichung. Besseres bzw. vereinheitlichtes Recht muss dem schlechteren bzw. uneinheitlichen Recht vorgehen. Daraus ergibt sich, dass wenn immer möglich das neue Recht anwendbar sein muss. Ausnahmen sind anzuerkennen, wenn es um den Schutz des Vertrauens der Rechtsunterworfenen geht, d.h. wenn «altrechtliche Vertrauenspositionen» vorliegen (AJP 2005 S. 876 und dort Zit.). Geht es um die Frage der Verjährung oder Verwirkung, sind solche Rücksichten nicht zu nehmen. Das Warten auf den Untergang einer nachteiligen Rechtsposition durch Zeitablauf entspricht nicht einer erworbenen Rechtsposition (Broggini, Schweizerisches Privatrecht, Basel, 1969, Band 1, S. 506), sondern einer «blossenen Hoffnung», die intertemporalrechtlich nicht berücksichtigt werden muss (vgl. die Überlegungen des Bundesgerichts zur Verwirkungsfrist für paulianische Anfechtungen, AJP 2005 S. 876). Demgemäss sieht auch die schweizerische Musterregelung für intertemporales Recht – diejenige des ZGB (vgl. Vischer, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel, 2003, N. 2 zu Art. 1 SchlT) – vor, dass für die Verjährung von Schulden, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht verjährt sind, die neurechtlichen Fristen massgebend sind (vgl. auch Berti, Basler Kommentar, N. 1 zu Art. 49 SchlT).

4.4.4 Die Rekurrenten machen auf eine Besonderheit aufmerksam, die grundsätzlich zu einem Vertrauensschutz führen könnte: Es geht vorliegend um die altrechtlich gewährte Möglichkeit, durch Selbstanzeige die Verjährungsfrist von 10 auf 5 Jahre zu verkürzen. Diese Möglichkeit sieht das neue Recht nicht mehr vor, weil sie vom Steuerharmonisierungsgesetz nicht erlaubt wird. Es liesse sich rechtfertigen, das Vertrauen, das der Steuerpflichtige im Zeitpunkt seiner Selbstanzeige in die Möglichkeit der Verkürzung der Verjährungsfrist gesetzt hat, bei der intertemporalen Regelung zu schützen. Allerdings kommt ein solcher Vertrauensschutz nur in Frage, wenn die Selbstanzeige noch während der Geltung des alten Rechts – in Unkenntnis der neurechtlichen Regelung – erfolgt wäre. Diese Voraussetzung ist vorliegend nicht erfüllt: Die Rekurrenten zeigten ihre Steuerhinterziehungen in einem Zeitpunkt an, in dem das neue Steuergesetz bereits seit mehr als einem Jahr in Kraft stand. In diesem Zeitpunkt konnten sie nicht darauf vertrauen, mit ihrem Verhalten eine Rechtsfolge auszulösen, die ein früheres, nicht mehr gültiges Gesetz vorgesehen hatte.