

Steuerstrafrecht

Mängel im Nachsteuer- und Strafverfahren

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-171 vom 22. März 2012

Nachbesteuerung von Trinkgeldern und Einkünften eines Taxifahrers aus Schwarzfahrten. Mangelhafte Einleitung des Nachsteuerverfahrens: Bevor ein anfänglich auf bestimmte Steuerperioden beschränktes Nachsteuerverfahren auf weitere Steuerperioden ausgedehnt wird, ist dem Steuerpflichtigen deren Miteinbezug in das Verfahren rechtzeitig und nicht erst gegen Verfahrensende zu eröffnen. Ein diesbezügliches Versäumnis stellt einen wesentlichen Verfahrensmangel dar, der zur Nichtigkeit der Nachsteuerverfügung für die später miteinbezogenen Steuerperioden führt.

Aussageverweigerungsrecht im Strafverfahren: Wurde der Angeschuldigte nicht formell auf sein Aussageverweigerungsrecht hingewiesen, kann sein Geständnis nicht verwertet werden und ist die verfügte Busse deshalb aufzuheben.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent F. X., arbeitete als unselbstständiger Taxichauffeur. In der Steuerperiode 2009 deklarierte er ein Jahreseinkommen von insgesamt CHF 12'098.00. Infolge wiederholter Eingaben von Steuererklärungen, in denen er ein solch niedriges Einkommen deklarierte, forderte die Steuerverwaltung ihn mit Schreiben vom 18. Mai 2010 auf, Fragen bezüglich seiner Lebenshaltungskosten sowie deren Finanzierung zu beantworten. Mit Eingabe vom 31. Mai 2010 erklärte der Rekurrent, dass er zusätzlich zu dem deklarierten Einkommen monatlich etwa CHF 400.00 an Trinkgeldern vereinnahmte. Mit Schreiben vom 12. Juli 2010 zeigte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten die Einleitung eines Nachsteuer- und Strafverfahrens für die Steuerperioden 2004 bis 2008 an und forderte ihn auf, eine genaue Aufstellung all seiner vereinnahmten Trinkgelder einzureichen. Daraufhin teilte der Rekurrent mit Eingabe vom 8. August 2010 mit, dass er in Ermangelung einer Buchführung seine vereinnahmten Trinkgelder nicht detailliert belegen könne, schätzte aber, dass bei seiner Angabe der zusätzlichen Einkünfte von CHF 400.00 um die CHF 100.00 bis CHF 150.00 aus «Schwarzfahrten» herrührten, so dass seine vereinnahmten Trinkgelder lediglich um die CHF 250.00 betrogen. Mit Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 17. September 2010 setzte die Steuerverwaltung die Nachsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen inkl. Belastungszinsen auf CHF 4'412.60 fest und auflegte dem Rekurrenten eine Busse von CHF 3'634.00.

B. Mit Schreiben vom 10. Oktober 2010 erhob der Rekurrent hiergegen Einsprache. Er führte aus, dass bei einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit der Arbeitgeber in der Verantwortung stehe, einen korrekten Lohnausweis, der nach Ansicht der Steuerverwaltung auch Trinkgelder erfassen müsse, auszustellen. Er könne nicht für die Versäumnisse seines Arbeitgebers behaftet werden.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab. Betreffend die Nachsteuer hielt sie fest, dass Trinkgelder steuerbares Einkommen darstellen und der Steuerpflichtige in der Verantwortung stehe, sein Einkommen vollständig zu deklarieren. Zudem habe sie erst mit den Schreiben des Rekurrenten vom 31. Mai 2010 und 8. August 2010 genügend konkrete Hinweise erhalten, die die Einleitung eines solchen Verfahrens gerechtfertigt hätten. Zur Bussenverfügung hielt sie fest, dass die fraglichen Einkünfte zumindest fahrlässig nicht deklariert wurden, dass keine Selbstanzeige vorliege und das unkooperative Verhalten des Rekurrenten eine Regelbusse von 100% rechtfertigte.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 31. Dezember 2010. Darin beantragt der Rekurrent, die Nachsteuer- und Bussenverfügung bzw. den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben.

In der Vernehmlassung vom 1. März 2011 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Mit Schreiben vom 17. März 2011 forderte die Steuerrekurskommission die Steuerverwaltung auf, anzugeben, für welche Steuerperioden sie dem Rekurrenten ein Nachsteuer- und Strafverfahren angezeigt habe, und ob der Rekurrent auf das ihm zustehende Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht wurde. Mit Schreiben vom 29. März 2011 hielt die Steuerverwaltung fest, dass sie das Verfahren für die Jahre 2004 bis 2008 mit Schreiben vom 12. Juli 2010 angezeigt habe. Sodann habe sie mit Zusendung der provisorischen Nachsteuerverfügung vom 20. August 2010 dem Rekurrenten die Ausdehnung des Verfahrens auf die Jahre 2000 und 2001 mitgeteilt. Des Weiteren verneinte sie, den Rekurrenten auf sein Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht zu haben. Das Geständnis des Rekurrenten sei jedoch mit Schreiben vom 31. Mai 2010 und somit vor Eröffnung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt habe noch keine Pflicht bestanden, den Rekurrenten auf sein Aussageverweigerungsrecht hinzuweisen.

Mit Replik vom 7. Mai 2011 hält der Rekurrent an seinen Anträgen fest. Zudem führt er aus, dass Trinkgelder nur im Lohnausweis zu deklarieren seien, falls diese Einkünfte gemäss dem Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 massgebend seien.

Mit Duplik vom 20. Mai 2011 schliesst die Steuerverwaltung weiterhin auf Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

1.a) Am 1. Januar 2001 ist das neue Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (Steuergesetz; nStG) in Kraft getreten. Gemäss dessen § 234 Abs. 1 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 zu den kantonalen Steuern pro 2000, 2001 sowie 2004 bis 2008. Der vorliegende Fall ist in materieller Hinsicht demnach für die Steuerperiode 2000 noch nach den Normen des alten Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt vom 22. Dezember 1949 (aStG, altes Steuergesetz), für die Steuerperioden 2001 sowie 2004 bis 2008 hingegen bereits nach dem neuen Steuergesetz zu beurteilen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind die Bestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend, da sich alle Verfahrensabschnitte nach dem 1. Januar 2001 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 Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 1. Dezember 2010 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 31. Dezember 2010 (Datum der Postaufgabe: 28. Dezember 2010) ist somit einzutreten.

3.a) Der Rekurrent beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 1. Dezember 2010 betreffend Nachsteuer- und Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2000, 2001 und 2004 bis 2008 sei aufzuheben.

b) Zu entscheiden ist im vorliegenden Verfahren, ob die von der Steuerverwaltung vorgenommene Nachbesteuerung für die Steuerperioden 2000, 2001 sowie 2004 bis 2008 als auch die Verhängung der diesbezüglichen Bussenverfügung zu Recht erfolgten.

4.a) Die gesetzlichen Grundlagen für die Erhebung von Nachsteuern im alten und im neuen Steuergesetz lauten wie folgt:

aa) Wird durch Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung oder Erklärung oder durch unwahre oder unvollständige Angaben bewirkt, dass eine Steuerschuld

zu niedrig festgesetzt oder nachträglich ermässigt wird, so hat der Steuerpflichtige die zu wenig entrichteten Beträge nachzuzahlen. Ausserdem wird ein Verzugszins erhoben, dessen Höhe durch Verordnung festzulegen ist (§ 24 Abs. 1 aStG).

bb) 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 ein Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 177 nStG).

b) aa) Sowohl nach dem alten wie auch nach dem neuen Steuergesetz sind die Voraussetzungen der Nachbesteuerung eine Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens bzw. eines Vergehens. Die Unterbesteuerung muss dazu geführt haben, dass dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entstanden ist und infolge der rechtskräftigen Veranlagung nicht mehr im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann. Der Grund für die unvollständig unterbliebene oder objektiv zu tief ausgefallene Veranlagung der Steuerbehörde lag darin, dass ihr im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wurden und sie erst durch die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Die unterbliebene oder unvollständig ausgefallene Veranlagung kann sich jedoch auch aufgrund eines Verbrechens oder Vergehens ergeben (zum Ganzen vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 151 DBG N 4 ff).

bb) 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 im 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 nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter: a.a.O., Art. 151 DBG N 15, 21 ff. mit Hinweisen; so auch für das alte Recht Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, § 24, S. 127 ff.).

5.a) Hinsichtlich der Nachsteuerbefreiung ist zunächst festzustellen, ob das Verfahren rechtmässig eingeleitet wurde.

b) Mit Schreiben vom 12. Juli 2010 teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2004 bis 2008 zu eröffnen. Hingegen wurde dem Rekurrenten die Ausdehnung des Nachsteuerverfahrens auf die Steuerperioden 2000 und 2001 nicht mitgeteilt. Somit war für den Rekurrenten der Miteinbezug dieser Steuerperioden erstmals ersichtlich, als ihm die Steuerverwaltung die provisorische Nachsteuerbefreiung am 20. August 2010 zukommen liess. Richtigerweise hätte die Steuerverwaltung bereits im Zeitpunkt der Ausdehnung des Nachsteuerverfahrens den Rekurrenten hierüber umgehend schriftlich informieren müssen und nicht erst gegen Verfahrensende. Dieses Versäumnis stellt einen erheblichen Verfahrensmangel dar, der unmittelbar die Verfahrensrechte der vom Nachsteuerverfahren betroffenen Person einschränkt. Dem Rekurrenten war es so während des Nachsteuerverfahrens nicht möglich, abzuschätzen, welche Einkommensbestandteile er vermeintlich nicht ordnungsgemäss deklariert hat, inwieweit er sich folglich auf das Verfahren einlassen muss und in welchem Umfang seine Mitwirkungspflichten für das Nachsteuerverfahren wieder aufleben. Die Nachsteuerbefreiung ist somit im Umfang der später miteinbezogenen Steuerperioden 2000 und 2001 nichtig. Dementsprechend ist der Rekurs bezüglich des Nachsteuerverfahrens für die Steuerperioden 2000 und 2001 gutzuheissen und die diesbezüglichen Aufrechnungen sind aufzuheben.

c) Demgegenüber teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten die Einleitung des Nachsteuerverfahrens für die Steuerperioden 2004 bis 2008 mit Schreiben vom 12. Juli 2010 korrekt mit und es ist zu prüfen, ob für die verbliebenen Steuerperioden 2004 bis 2008 ein Nachsteuergrund vorliegt.

aa) Mit Schreiben vom 31. Mai 2010 und 8. August 2010 informierte der Rekurrent die Steuerverwaltung über seine Einnahmen aus Trinkgeldern und Schwarzfahrten. Somit wurde der Steuerverwaltung erst ab diesem Zeitpunkt die Information betreffend Mehreinnahmen zugänglich gemacht und die zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens vorausgesetzte Neuheit von Sachkenntnissen ist gegeben. Die Steuerverwaltung darf sich im Massenverfahren grundsätzlich auf die Richtigkeit der Steuererklärungen verlassen. So vermögen die vom Rekurrenten über die Jahre wiederholten Deklarationen eines Einkommens, das seinen Lebensbedarf unzureichend abzudecken vermag, nichts an der Qualifikation als Neuheit zu ändern. Ebenso erweist sich der Einwand des Rekurrenten, dass es allgemein bekannt sei, dass Taxichauffeure Trinkgelder nicht deklarieren würden, als unbehelflich.

bb) Das Steuergesetz hält ausdrücklich fest, dass Trinkgelder steuerbares Einkommen darstellen. Die Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts sind vorliegend nicht massgebend, und die diesbezüglichen Ausführungen des Rekurrenten sind nicht zielführend. Folglich stellen die eingenommenen Trinkgelder und Einnahmen aus Schwarzfahrten von insgesamt CHF 400.00 monatlich steuerbares Einkommen dar. Die unterlassene Deklaration der Einnahmen aus Trinkgeldern und Schwarzfahrten bewirkte, dass die rechtskräftigen Veranlagungen für die Steuerperioden 2004 bis 2008 unvollständig sind, und in den betreffenden Jahren eine Unterbesteuerung stattfand. Anzumerken ist, dass der Steuerpflichtige persönlich verpflichtet ist,

alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Demzufolge kann er seine Verantwortung nicht auf Dritte, wie den Arbeitgeber abschieben, sondern muss die Lohnausweise dahin gehend überprüfen, ob alle steuerbaren Werte enthalten sind. Zudem konnte der Arbeitgeber im vorliegenden Fall weder Kenntnis über die Höhe der Trinkgeldeinahmen des Rekurrenten, geschweige denn über dessen Einnahmen aus Schwarzfahrten haben, um diese im Lohnausweis entsprechend aufzuführen. Dem Rekurrenten musste dieses Unkenntnis seines Arbeitgebers bekannt sein, und er hätte in der Veranlagung seine Mehreinnahmen entsprechend selbstständig deklarieren müssen. Es liegt somit ein Nachsteuergrund vor.

d) Bezüglich der Höhe der Nachsteuerforderung ist festzuhalten, dass diese von der Steuerverwaltung korrekt ermittelt wurde. Zum einen basiert diese Aufrechnung auf den Aussagen des Rekurrenten, zum anderen berücksichtigt sie die Erfahrungszahlen und die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person in angemessener Weise. Mit Wegfall der Nachsteuern für die Jahre 2000 und 2001 reduziert sich der ausstehende Betrag. Zur Neuberechnung dieses Betrages erfolgt eine Rückweisung an die Steuerverwaltung.

6.a) Mit Busse wird bestraft, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 209 Abs. 1 lit. a StG). Die Busse beträgt gem. § 209 Abs. 2 StG in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, wobei die Busse bei leichtem Verschulden bis zu einem Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden kann.

b) aa) Beim Steuerübertretungsverfahren handelt es sich um ein Strafverfahren, das von den verfahrensrechtlichen Garantien in Art. 29 f. BV und Art. 6 EMRK beherrscht wird. Zu diesen Garantien gehört insbesondere das Aussageverweigerungsrecht des «Angeschuldigten». Dieser ist berechtigt, jegliche aktive Mitwirkung zu verweigern, ohne mit für ihn nachteiligen Folgen rechnen zu müssen (vgl. etwa Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. VB zu Art. 174-195 DBG, N 7).

bb) Dem Beschuldigten obliegen im Strafsteuerverfahren nicht nur keine Mitwirkungspflichten; darüber hinaus steht ihm auch ein Aussageverweigerungsrecht zu. Der «Angeschuldigte» darf zwar zur Mitwirkung aufgefordert werden, aber nicht unter Androhung von Rechtsnachteilen (Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten oder Ermessensveranlagung) dazu bewegt werden, im Rahmen der Strafuntersuchung Auskünfte zu erteilen oder Beweismittel beizubringen, mit denen er sich einer Straftat bezichtigen würde. Vielmehr gebietet es ein neuerer gemein-schafrechtlicher Verfahrensgrundsatz, den Beschuldigten bereits vor einer in der Administrativuntersuchung zwingend durchzuführenden Anhörung auf dieses Aussageverweigerungsrecht hinzuweisen (sog. Miranda-Praxis; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 174-195 DBG, N 24 ff.; Art. 183, N 13). Fordert eine Steuerbehörde den Steuerpflichtigen (unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten oder einer Ermessensveranlagung) in einem Nachsteuerverfahren zur Vorlage von Unterlagen auf, so unterliegen die so erlangten Be-

weismittel im Steuerhinterziehungsverfahren dem Beweisverwertungsverbot (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 174-195, N 27; Art. 183 N 14 ff.).

7.a) Aufgrund des soeben Ausgeführten ist festzustellen, ob die vorliegende Busenverfügung zu Recht erfolgte.

b) Erste Voraussetzung hierfür ist die Einhaltung der strafprozessualen Garantien. Hierzu gehört das Aussageverweigerungsrecht. Die zentrale Frage dabei ist, ob der Rekurrent im Rahmen des Untersuchungsverfahrens von der Steuerverwaltung auf das ihm zustehende Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht wurde.

c) Die Steuerverwaltung räumt ein, dass der Rekurrent während des Nachsteuer- und Bussenverfahrens nicht auf das ihm zustehende Aussageverweigerungsrecht formell hingewiesen wurde. Nach ihrer Ansicht ist das Geständnis des Rekurrenten, auf welches sich die Strafverfügung als einzigen Beweis stützt, dennoch verwertbar, da es bereits mit Schreiben vom 31. Mai 2011 und somit vor Eröffnung des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens erfolgte. Die weiteren diesbezüglichen Aussagen des Rekurrenten während des eröffneten Nachsteuer- und Strafsteuerverfahrens hätten sich zudem nicht strafverschärfend ausgewirkt, so dass eine Busse von lediglich dem Einfachen der hinterzogenen Steuer verfügt wurde. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich der Rekurrent der Tragweite seines Geständnisses nicht bewusst war und dieses zudem während des eröffneten Verfahrens jederzeit widerrufbar gewesen wäre. Wegen der Bedeutung für die Verfahrensstellung Beschuldigter ist diesbezüglich ein strenger Massstab angezeigt, und der Verfahrensfehler kann nicht geheilt werden, indem Geständnisse des Beschuldigten ausserhalb des formellen Verfahrens herangezogen werden. Ebenfalls kann das Geständnis nicht als Selbstanzeige qualifiziert werden. Somit wurden vorliegend die strafprozessualen Grundsätze nicht eingehalten. Die formelle Voraussetzung zur Verhängung einer Busse ist nicht erfüllt, womit die Busenverfügung in Höhe von CHF 3'634.00 hinfällig ist. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Nachsteuerverfahren von der Steuerverwaltung betreffend den Steuerperioden 2000 und 2001 formell unkorrekt eingeleitet wurde. Daher ist die Nachsteuer in diesem Punkt aufzuheben. Hinsichtlich der verbliebenen Steuerperioden 2004 bis 2008 ist festzuhalten, dass das Nachsteuerverfahren korrekt eingeleitet wurde und die Voraussetzungen der Neuheit von Tatsachen gegeben waren. Bezüglich der Busenverfügung ist festzuhalten, dass der Rekurrent nicht auf sein Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht und die Nichteinhaltung dieses Verfahrensgrundsatzes zur Aufhebung der Busenverfügung führt. In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist daher das Verfahren zur Neuberechnung der Nachsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 1. Dezember 2010 insoweit aufgehoben, als die Nachsteuern auf die Jahre 2004–2008 beschränkt werden und die Busse ganz aufgehoben wird. In diesem Sinne wird das Verfahren zur Neuberechnung der Nachsteuerforderung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.