



Nachsteuerverfahren

StG 145; 174

DBG 151; 175

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung und Zielsetzung	2
2.	Grundsätzliches.....	2
3.	Voraussetzungen.....	2
4.	Deklarationspflicht und Untersuchungspflicht.....	3
5.	Neue bzw. nicht neue Tatsachen / Beweismittel	3
5.1	Massgebender Zeitpunkt	3
5.2	Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes der Steuerbehörden.....	4
5.3	Bezug von Vorakten.....	5
5.4	Revision: keine analoge Anwendung der entsprechenden Grundsätze.....	6
5.5	Falschbeantwortung von Rechtsfragen durch Pflichtigen.....	6
5.6	Bewertungsfragen.....	7
6.	Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	7
7.	Beispiele.....	7
7.1	Neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz nicht verletzt	7
7.2	Keine neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz verletzt	10
8.	Sonderproblem: Geldwerte Leistung	12
9.	Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen	13
10.	Einleitung eines Nachsteuerverfahrens	14

1. EINLEITUNG UND ZIELSETZUNG

Auf Veranlagungsverfügungen, die in Rechtskraft erwachsen sind, kann grundsätzlich nicht zurückgekommen werden. Vorbehalten bleiben lediglich die Revision (StG 141 f., DBG 147 ff.), die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen (StG 144, DBG 150) sowie das Nachsteuerverfahren (StG 145 ff., DBG 151 ff.). Das vorliegende Papier will u.a. aufzeigen, unter welchen Voraussetzungen ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden darf. Dabei geht es um das Spannungsfeld zwischen Gesetzmässigkeit und Rechtsgleichheit auf der einen Seite und Rechtssicherheit und Vertrauenschutz auf der anderen Seite¹. Überdies soll in diesem Papier aufgezeigt werden, welche Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtige in einem Nachsteuerverfahren hat.

2. GRUNDSÄTZLICHES

Das Nachsteuerverfahren wird zugunsten des Fiskus eingeleitet; es stellt das Korrelat zur Revision zugunsten des Steuerpflichtigen dar². Sinn und Zweck des Nachsteuerverfahrens besteht darin, nicht oder nicht vollständig veranlagte Steuern nachzufordern. Dem Gemeinwesen muss ein Steuerausfall entstanden sein. Die Nachsteuererhebung setzt – im Gegensatz zur Strafsteuererhebung – **kein Verschulden** voraus³. Die Verschuldensfrage ist lediglich relevant hinsichtlich der Frage, ob zusätzlich zum Nachsteuerverfahren ein Steuerstrafverfahren durchzuführen ist⁴.

3. VORAUSSETZUNGEN

StG 145 I und DBG 151 I sehen die Erhebung einer Nachsteuer vor, wenn sich aufgrund von **Tatsachen oder Beweismitteln**, die der **Steuerbehörde nicht bekannt** waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig (Unterbesteuerung) ist.

Eine Veranlagung kann namentlich aufgrund dessen unterbleiben, dass die Veranlagungsbehörde um die subjektive Steuerpflicht einer natürlichen oder juristischen Person gar nicht weiss. Ist im Zeitpunkt, da die Veranlagungsbehörde von der möglichen subjektiven Steuerpflicht einer Person erstmals Kenntnis erlangt, die Veranlagungsverjährung bereits eingetreten (im Fall der periodischen Steuern nach fünf Jahren, StG 125 bzw. DBG 120), kann die Veranlagung nur noch mit einem Nachsteuerverfahren herbeigeführt werden.⁵

¹ BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

² BGE 144 II 359 E. 4.5.1; BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, S. 6.2.2.

³ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 3.1.1; BGer 11.2.2019, 2C_263/2018, E. 3.2; BGer 2.11.2017, 2C_651/2017, E. 2.1.

⁴ M. Looser, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 4. A., Basel 2022, Art. 151 N 7a.

⁵ BGer 3.12.2024, 9C_585/2024, E. 2.2.1; BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, S. 2.1.2.

Die Frage, wann Tatsachen oder Beweismittel als neu gelten, beantwortet sich vor dem Hintergrund der Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen und der Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde. Diese beiden Pflichten sind nachstehend zu umschreiben, bevor die Problematik der neuen Tatsachen und Beweismittel erörtert wird.

4. DEKLARATIONSPFLICHT UND UNTERSUCHUNGSPFLICHT

Der **Steuerpflichtige** muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäß und vollständig auszufüllen (StG 127 II bzw. DBG 124 II). Er trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat er der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich der Pflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen⁶. Die **Deklarationspflicht** (Steuererklärungspflicht) beinhaltet also die Pflicht, die Steuererklärung mit all ihren Bestandteilen, also inkl. Hilfsblättern und Fragebogen, vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt und persönlich unterzeichnet innerhalb einer bestimmten Frist der Steuerbehörde einzureichen⁷.

Die **Veranlagungsbehörde** ihrerseits prüft die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (StG 130a bzw. DBG 130); man spricht diesbezüglich von der **Untersuchungspflicht**. Zur Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes der Steuerbehörden vgl. unten Ziff. 5.2. Die Veranlagungsbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Pflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat⁸.

Nachstehend ist zu prüfen, in welchem Verhältnis Deklarations- und Untersuchungspflicht zueinanderstehen bzw. wann eine Tatsache als neu gilt.

5. NEUE BZW. NICHT NEUE TATSACHEN / BEWEISMITTEL

5.1 Massgebender Zeitpunkt

Als **neu** gelten einzig jene Tatsachen und Beweismittel, die zwar schon bestanden haben, die der Veranlagungsbehörde bei Ablauf der Veranlagungsverjährung (erste Tatbestandsvariante) bzw. bei Erlass der Veranlagungsverfügung (zweite Tatbestandsvariante) aber noch nicht vorlagen.⁹ Massgebend ist der **Aktenstand im Zeitpunkt der Ver-**

⁶ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.1; BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 2.2.1; BGer 2.11.2017, 2C_651/2017, E. 2.1.1; BGer 4.7.2014, 2C_240/2014, E. 3.2.3; BGer 10.10.2007, 2C_26/2007; BGer 2.2.2006, in: StR 61/2006, S. 442, 2A.502/2005.

⁷ BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 2.2.1; BGer 2.11.2017, 2C_651/2017, E. 2.2.1.

⁸ BGer 18.12.2023, 9C_750/2023, E. 2.4.8; BGer 5.11.2013, 2C_416/2013, E. 8.1; BGer 10.10.2007, 2C_26/2007.

⁹ BGer 3.12.2024, 9C_585/2024, E. 2.2.2; BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 2.1.1.

anlagung¹⁰. Neu und damit nachsteuerrelevant sind somit Tatsachen und Beweismittel, die bei der ordentlichen Veranlagung nicht in den Akten der Steuerbehörde waren. Die unterbliebene und unvollständige Veranlagung muss auf den unvollständigen Aktenstand zum Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung zurückzuführen sein.

Der Stand der Akten, nach dem sich die Frage beantwortet, welche Tatsachen oder Beweismittel der Steuerbehörde zum Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung bekannt waren, beschränkt sich auf die Aktien der **betreffenden Steuerperiode**. Kenntnisse, Daten, Informationen und dergleichen, die andere (frühere oder auch spätere) Steuerperioden betreffen, gelten in nicht als aktenkundig. Erst wenn sich in den Unterlagen zur aktuellen Steuerperiode offensichtliche Unstimmigkeiten zeigen, entsteht eine periodenübergreifende Abklärungspflicht, die den Bezug auch von Akten früherer Steuerperioden beinhaltet (vgl. auch unten Ziff. 5.3).¹¹

5.2 Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes der Steuerbehörden

Als Grundsatz gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass Tatsachen, die im Zeitpunkt der Veranlagung aus den Akten nicht ersichtlich waren, auch dann als **neu** gelten, wenn sie der Veranlagungsbeamte bei **besserer Untersuchung** bzw. **genügender Sorgfalt** hätte erfahren können. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden nur dann, wenn die Steuererklärung **Fehler** enthält, die **klar ersichtlich** bzw. **offensichtlich** sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neue Tatsachen" im Sinne von StG 145 Abs. 1 bzw. DBG 151 Abs. 1 vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Es handelt sich um Fehler, deren Nichtbeachtung eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch die veranlagende Person darstellt, was den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht¹². Weist die Steuererklärung zwar **erkennbare Mängel** auf, sind diese aber nicht geradezu offensichtlich, so führt das **nicht** dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt **bekannt fingiert werden** bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten¹³. Das führt zu einer **Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes**¹⁴. Die behördliche Untersuchungspflicht ist nicht verletzt, wenn die Steuerverwaltung aufgrund einer nicht ohne Weiteres augenfälligen Unstim-

¹⁰ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 5.1.1; BGE 144 II 359 E. 4.5.1; BGer 24.6.2020, 2C_41/2020, E. 8.1; BGer 10.10.2007, 2C_26/2007; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; VGer ZH, in: ZStP 2007, S. 185; VGer ZH, in: StE 1999 B 97.41 Nr. 11.

¹¹ BGer 3.12.2024, 9C_585/2024, E. 2.2.2; BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, S. 5.1.1

¹² BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 2.2.2 und 3.2.2.

¹³ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.2.1; BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 2.2.2; BGE 144 II 359 E. 4.5.1; BGer 21.12.2007, 2C_557/2007; BGer 10.10.2007, 2C_26/2007; BGer 24.6.2005, 2A.736/2004; BGer 17.6.2004, 2A.604/2003; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

¹⁴ Looser, a.a.O., Art. 151 N 17.

migkeit in der Steuererklärung nicht zwingend Verdacht schöpfen musste. War ein Mangel blos erkennbar - d.h. sind die Angaben des Steuerpflichtigen nicht offenkundig unstimig -, so genügt dies nicht, um zu fingieren, die betreffende Tatsache sei der Steuerverwaltung schon bei der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse ihr ein entsprechende Wissen zugerechnet werden¹⁵.

Haben die Steuerbehörden dagegen in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen, zusätzliche Abklärungen zu treffen, sind keine neuen Tatsachen im Sinne von StG 141 I StG bzw. DBG 147 I gegeben.¹⁶

Gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die **Hürde**, damit von einer **Verletzung der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörden** gesprochen werden kann, **sehr hoch**¹⁷. Oder anders gesagt: Das Bundesgericht bejaht relativ rasch das Vorliegen einer neuen Tatsache.

Die Steuerverwaltung ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass **Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger** vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen¹⁸. Auch muss sich die Steuerverwaltung das **Wissen anderer Dienststellen** – wie zum Beispiel des Grundbuchamtes – **nicht anrechnen** lassen¹⁹.

Innerhalb der Steuerverwaltung darf der Kenntnisstand einer Abteilung nicht unmittelbar einer anderen Veranlagungsabteilung zugeordnet werden, wenn völlig andere Personen mit der Angelegenheit befasst sind²⁰. Der Abteilung natürliche Personen der Steuerverwaltung (Kommissariat) wird also nicht der Wissensstand der Abteilung juristische Personen (Revisorat) angerechnet, soweit nicht eine Steuermeldung übermittelt wurde²¹.

Der Veranlagungsbeamte ist nicht gehalten, ihm **zugegangene Meldungen** in jedem Fall zum Gegenstand einer Untersuchung zu machen²².

5.3 Beizug von Vorakten

In der Praxis werden die **Akten des Vorjahres** immer berücksichtigt. Dagegen sind **frühere Vorakten** einer steuerpflichtigen Person nur dann beizuziehen, wenn sich dies auf Grund eines Hinweises aus der Steuererklärung der aktuell zu veranlagenden Steu-

¹⁵ BGE 144 II 359 E. 4.5.1; BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.2.1.

¹⁶ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.2.1.

¹⁷ Vgl. die Beispiele unter Ziff. 7.1.

¹⁸ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.2.1; BGer 15.3.2023, 9C_615/2022, E. 4.3.3; BGer 26.3.2015, 2C_459/2014, E. 2.2.2; M. Zweifel/ M. Beusch/S. Hunziker/M. Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich/Genf 2024, § 40 N 27.

¹⁹ BGer 8.7.2014, 2C_1023, E. 3.2; BGer 5.12.2017, 2C_674/2016, E. 4.1.

²⁰ Vgl. BGer 16.2.2011, 2C_533/2010, E. 5; Verwaltungsrechtskommission I/1 SG 10.10.2001, in: GVP 2001 Nr. 27.

²¹ BGer 7.6.2013, 2C_1225/2012, E. 3.2; BGer 8.7.2014, 2C_1023/2013, E. 3.2.

²² Vgl. dazu BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; Zweifel/Beusch/Hunziker/ Seiler, a.a.O., § 40 N 28.

erperiode bzw. auf Grund der damit eingereichten Unterlagen geradezu aufdrängt. Es kann nicht verlangt werden, dass ohne entsprechenden Hinweis im laufenden Veranlagungsverfahren sämtliche Vorakten einer steuerpflichtigen Person nach Angaben zu durchforsten sind, aus denen auf (immer noch fliessendes) steuerbares Einkommen in der aktuell zu veranlagenden Periode zu schliessen ist²³.

5.4 Revision: keine analoge Anwendung der entsprechenden Grundsätze

Die bei der **Revision** geltenden Grundsätze (hohe Anforderungen an die Umsicht des Steuerpflichtigen, StG 141 II, DBG 147 II²⁴) finden hier keine analoge Anwendung²⁵. Dies ist einerseits wegen der grossen Zahl von Akten (**Massenverwaltung!**), die der Veranlagungsbeamte zu prüfen hat, unumgänglich²⁶; andererseits trägt der Steuerpflichtige als Ausfluss der **Deklarationspflicht** die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Steuererklärung²⁷. Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung gibt die steuerpflichtige Person ausdrücklich die Erklärung ab, die Steuererklärung sei vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt worden. Dem Steuerpflichtigen wird ein hohes Mass an Selbstverantwortung auferlegt.²⁸ Die Steuerbehörde braucht sich nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung zu verlassen, darf es aber tun, ohne dass der Steuerpflichtige daraus eine Verwirkung der Nachsteuererhebung herleiten könnte²⁹.

5.5 Falschbeantwortung von Rechtsfragen durch Pflichtigen

Die Veranlagungsbehörde kann und muss bereits aus administrativen Gründen angesichts der grossen Zahl von Steuererklärungen den Sachverhalt nicht nach allen Richtungen ausleuchten. Sie darf vermuten, dass der Steuerpflichtige richtig deklarierte und ihr wahrheitsgemäss Auskunft erteilte³⁰. Dies gilt aber nur insoweit, als es nicht um die Beantwortung von **Rechtsfragen** durch den Steuerpflichtigen geht. Eine allfällige Falschbeantwortung von Rechtsfragen durch den Steuerpflichtigen darf ihm dann, wenn die Steuerbehörde seinen "Subsumtionsfehler" nicht entdeckt, nicht zum Nachteil gereichen, denn die Rechtsanwendung ist nicht Sache des Bürgers, sondern diejenige der Steuerbehörde³¹.

²³ D. Schenker, in: M. Klöti-Weber/D. Schudel/P. Schwab (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuer-gesetz, 5. A., Muri-Bern 2023, § 206 N 20; vgl. auch BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 5.1.1.

²⁴ Vgl. statt vieler: VGU A 20 35.

²⁵ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.2.2; Casanova, Die Nachsteuer, in: ASA 68, S. 5; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O. § 40 N 27.

²⁶ VGu ZH 18.4.2012, in StE 2013 B 97.41 Nr. 26; BGer 3.9.1981, in: ASA 51, S. 430.

²⁷ BGer 26.2.2020, 2C_803/2019, E. 4.2; BGer 4.8.2009, 2C_3/2009, E. 2.4; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

²⁸ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 6.2.2.

²⁹ BGer 26.3.2015, 2C_458/2014, E. 2.2.2; VGu ZH 6.4.2108, SR.2017.00023, E. 4.2; VGu ZH 4.12.2019, SR.2019.00006, E. 3.3.2; Schenker, a.a.O., § 206 N 20.

³⁰ Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 40 N 27; BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002; VGu ZH, in: StE 1999 B 97.41 Nr. 11.

³¹ F. Richner/W. Frei/St. Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 151 N 29; vgl. auch BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

5.6 Bewertungsfragen

Von der Erhebung einer Nachsteuer ist abzusehen, wenn der Pflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in der Steuererklärung genau und vollständig angegeben hat und deren Bewertung anerkannt worden ist, sich die **Bewertung** aber nachträglich als **ungenügend** herausstellt (StG 145 III, DBG 151 II). Auch ein Irrtum der Steuerverwaltung über den rechtserheblichen Sachverhalt oder eine **falsche Rechtsanwendung** (Subsumtionsirrtum) können nicht Anlass zu einer Nachsteuer geben (vgl. oben Ziff. 5.5). Lagen Wertangaben seitens des Steuerpflichtigen vor, kann die Unrichtigkeit dieser Angaben im Nachsteuerverfahren nur dann korrigiert werden, wenn mittels neuer Tatsachen festgestellt wird, dass diese vom Steuerpflichtigen gelieferte Grundlage für die Bewertung bzw. Schätzung unrichtig oder unvollständig war. Hat die Steuerbehörde eine Bewertung nur summarisch vorgenommen, darf sie nicht auf diese im Nachsteuerverfahren zurückkommen, mit der Begründung, die Bewertung hätte besser abgeklärt werden müssen³².

6. MITWIRKUNGSPFLICHTEN DES STEUERPFLICHTIGEN

Für das Nachsteuerverfahren gelten die Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren (StG 147 IV; DBG 153 VI). Daraus folgt, dass der rechtskräftig veranlagte Steuerpflichtige auch im Nachsteuerverfahren an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken und die Verfahrenspflichten zu erfüllen hat. Er muss also der Steuerbehörde Auskunft erteilen und Beweismittel vorlegen. Die Nichterfüllung der Verfahrenspflichten kann zur Festsetzung der Nachsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen führen³³. Hinzu kommt eine Busse gemäss StG 173 bzw. DBG 174.

Das Nachsteuerverfahren dient der Nachforderung der ursprünglich geschuldeten Steuer. Es handelt sich nicht um ein Strafverfahren, weshalb die Mindestgarantien von Art. 6 Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) nicht zur Anwendung gelangen. Die Mitwirkungspflicht verstösst daher nicht gegen die strafprozessuale Unschuldsvermutung von Art. 6 Abs. 2 EMRK und Art. 32 Abs. 1 BV³⁴.

7. BEISPIELE

7.1 Neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz nicht verletzt

- ⇒ Grundstückgewinnsteuer: Wiederveräußerung einer Liegenschaft am gleichen Tag, an dem sie (vom Beschwerdeführer) erworben worden war, zu einem wesentlich höheren Preis, wobei die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstückgewinn nicht auf der Basis des Wiederveräußerungspreises bzw. des Verkehrswerts der Liegenschaft ermittelt und keine Abklärungen getätigten hatte. Die Steuerverwaltung hatte keinen

³² Looser, a.a.O., Art. 151 N 22; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 151 N. 32; VGer ZH, in: RB ZH 2000 Nr. 134; vgl. auch BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 5.2.

³³ BGer, 22.10.2013, 2C_304/2013, E. 3.3; VGer ZH, in: ZStP 2003, S. 350.

³⁴ BGE 144 II 427 E. 2.3.2; BGer 23.2.2006, in: StR 61/2006, S. 372, 2A.480/2005; VGer ZH 11.6.2003; Looser, a.a.O., Art. 151 N 7b.

Grund, in ihrer Veranlagung vom beurkundeten Kaufpreis abzuweichen. Dass die Erwerberin rund drei Monate später ihrerseits eine Liegenschaft unterpreislich an eine vom Beschwerdeführer (bzw. ihrem Verkäufer) kontrollierte Gesellschaft verkaufen würde, konnte der Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Veranlagung des Beschwerdeführers noch nicht bekannt sein. Darin ist eine neue Tatsache zu erblicken³⁵.

- ⇒ Wenn die Steuerverwaltung feststellt, dass der Steuerpflichtige den Wert der Aktien seiner Gesellschaft in den Vorperioden zu Unrecht mit Fr. 0.-- deklariert hat, ohne dass eine offensichtliche Unrichtigkeit der Bewertung erkennbar war³⁶.
- ⇒ Bei Deklaration eines (in Wirklichkeit nicht bestehenden) Darlehens samt Zinsen in der Steuererklärung, jedoch ohne Einreichung von Beilagen zwecks Beweises des Standes der Schulden³⁷.
- ⇒ Bei der im Anschluss an eine Buchprüfung vorgenommenen nachträglichen Aufrechnung von vermeintlichen "Mitgliederbeiträgen" als steuerbarer Ertrag eines Vereins³⁸.
- ⇒ Bei Boni, deren Zuflusszeitpunkt streitig war, und die von der Arbeitgeberin im Lohnausweis nicht separat ausgewiesen wurden, weshalb für die Steuerverwaltung nicht ersichtlich war, dass und welche Boni deklariert worden waren bzw. wie der Anspruch darauf entstanden war³⁹.
- ⇒ Bei mit der Steuererklärung eingereichten Rechnungsbelegen, die sich im Nachhinein als fiktiv erwiesen hatten⁴⁰.
- ⇒ Obwohl der Steuerpflichtige in der Gemeinde Wohnsitz hatte, unterblieben die Veranlagungen über Jahre hinweg, weil er nicht im Steuerregister der Gemeinde eingetragen war. Die Veranlagungsbehörde musste sich das Wissen anderer Veranlagungsabteilungen nicht anrechnen lassen⁴¹.
- ⇒ Bei Einreichung von Kontoauszügen mit nicht deklarierten Renteneinkommen, da aus den Auszügen nicht hervorgeht, ob die Eingänge als regelmässige Zahlungen erfolgen⁴².
- ⇒ Bei der nachträglichen Aufrechnung eines Einkaufs in die Pensionskasse, obwohl bereits ein in Verletzung der dreijährigen Sperrfrist gemäss Art. 79b Abs. 3 BVG erfolgter Kapitalbezug stattgefunden hat⁴³. Gemäss Bundesgericht enthielt die Steuererklärung 2024 objektiv eine Falschdeklaration. Auf den Einkauf in die Pensionskasse im Jahre 2014 folgte bereits im Jahre 2015 eine Kapitalauszahlung. Das verletzte gemäss Art. 79b Abs. 3 BVG, welcher nach einem Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung einen Kapi-

³⁵ BGer 7.3.2023, 9C_649/2022, E. 3

³⁶ BGer 5.11.2013, 2C_416/2013, E. 11 = Pra 2014 Nr. 45.

³⁷ BGer 5.11.2013, 2C_416/2013, E. 8.2.

³⁸ BGer 6.7.2012, 2C_494/2011, E. 2.3.2.

³⁹ BGer 17.10.2012, 2C_319/2012, E. 2.2.

⁴⁰ BGer 27.7.2011, 2C_724/2010, E. 8.

⁴¹ BGer 16.2.2011, 2C_533/2010, E. 5.

⁴² BGer 2.11.2017, 2C_651/2017, E. 2.3.3.

⁴³ BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 3.2.1. Keine neue Tatsache läge allerdings dann vor, wenn in der Rubrik "Bemerkungen" in der Steuererklärung auf die bereits ausbezahlte und veranlagte Kapitalleistung aus der Pensionskasse hingewiesen worden wäre.

talbezug innerhalb einer dreijährigen Sperrfrist untersagt. Vorliegend wurde die Kapitalabfindung ausbezahlt und gesondert veranlagt, bevor der Beschwerdeführer seine Steuererklärung 2014 – mit dem darin geltend gemachten Abzug von CHF 440'000 – einreichten. Der erwähnte Abzug hätte mithin nicht gemacht werden dürfen, sodass eine Falschdeklaration anzunehmen ist⁴⁴.

- ⇒ Entdeckung einer verd. Gewinnausschüttung durch Rückvergütungen, die in Unkenntnis der Steuerbehörden direkt an den Aktionär erfolgten⁴⁵.
- ⇒ Aufdeckung des privaten Charakters von Aufwendungen, welche als geschäftliche Ausgaben verbucht worden waren⁴⁶.
- ⇒ Die Steuerpflichtige hatte für ihr minderjähriges Kind, das in ihrem Haushalt lebt, in den Jahren 1995–2000 Unterhaltsbeiträge erhalten. Diese hat sie nicht deklariert. Die Veranlagungsbehörden wussten aufgrund der Selbstdeklarationen, dass die Tochter im Haushalt der Steuerpflichtigen lebte. Dies bedeutet aber nicht, dass die Steuerbehörden daraus schliessen müssen, dass weiterhin Unterhaltsbeiträge flossen. Es kann nämlich aus verschiedenen Gründen möglich sein, dass ein Unterhaltsbeitrag nach einiger Zeit nicht mehr bezahlt wird. Deklariert daher die Steuerpflichtige keine Unterhaltsbeiträge, ist die Steuerbehörde nicht verpflichtet, weitere Abklärungen zu treffen. Die Tatsache, dass Unterhaltsbeiträge regelmässig geflossen sind, gilt demnach als neu⁴⁷.
- ⇒ Der Steuerpflichtiger hatte sowohl die Beteiligung an der liquidierten Aktiengesellschaft als auch die Liquidation als solche sowie die als Liquidationsdividende erhaltenen Wertschriften im Wertschriftenverzeichnis deklariert und entsprechende Belege beigelegt. Er hatte jedoch den Liquidationsanteil nicht beim Einkommen, sondern nur beim Vermögen deklariert. Das Bundesgericht gelangte zum Schluss, dass durch diese Deklarationsweise der Anschein erweckt worden sei, es sei noch kein Anspruch auf den Liquidationsanteil entstanden. Deshalb seien die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren gegeben, obwohl die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung an sich Kenntnisse von der Ausschüttung des Liquidationsüberschusses haben musste, weil ihr das entsprechende verrechnungssteuerliche Meldeformular vorlag⁴⁸.
- ⇒ Die Veranlagungsbehörde darf auf die Richtigkeit der Angaben im Lohnausweis vertrauen. Es ist den Steuerbehörden nicht zuzumuten, Lohnausweise generell auf ihre Richtigkeit zu überprüfen⁴⁹.
- ⇒ Mit der Erklärung des Arbeitgebers zur effektiven Spesenvergütung auf dem Lohnausweis (unter Ziff. 15: Bemerkungen): "Soweit vorhanden, durch unseren Betrieb übernommen" darf die Steuerbehörde davon ausgehen, es handle sich um die Vergütung effektiver Auslagen; sie muss nicht vermuten, es handle sich um Pauschalspesen mit Lohncharakter und verwirkt das Nachsteuerrecht nicht, wenn sie Untersuchungen unterlässt. Für Pauschalspesen vgl. das Beispiel unter Ziff. 7.2.

⁴⁴ BGer 25.8.2021, 2C_868/2020, E. 3.1.

⁴⁵ Casanova, a.a.O., S. 6; vgl auch betr. die nachträgliche Aufdeckung geldwerter Leistungen: BGer 15.3.2023, 9C_615/2022; BGer 30.3.2016, 2C_972/2015; BGer 12.10.2016, 2C_898/2016.

⁴⁶ VGer ZH, in: StE 1994 B 101.2 Nr. 16.

⁴⁷ BGer 17.6.2004, 2A.604/2003.

⁴⁸ BGer 25.4.2003, in: StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002.

⁴⁹ Steuergericht SO, in: StE 1994 B 97.41 Nr. 6.

- ⇒ Weil nicht jede steuerpflichtige Person im AHV-Alter Anspruch auf Leistungen aus der Personalvorsorge hat, muss die Veranlagungsbehörde auch nicht auf Grund des Geburtsdatums davon ausgehen, dass grundsätzlich eine BVG-Rente ausbezahlt wird. Das Unterbleiben der Besteuerung einer nicht deklarierten Rente aus der 2. Säule ist deshalb nicht auf ein pflichtwidriges Verhalten der Steuerbehörden zurückzuführen, weshalb die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren gegeben sind. Zur nicht deklarierten AHV-Rente vgl. unten Ziff. 7.2.
- ⇒ Bei Nichtdeklaration einer Darlehensforderung in der Höhe von Fr. 6,2 Mio. sind die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer erfüllt. Der Hinweis darauf, dass das Darlehen beim Sohn als Passivum berücksichtigt worden sei, hilft nicht, da die Kenntnis dieser Tatsache im Veranlagungsverfahren der Rekurrentin einen Quervergleich von Akten verschiedener Steuerpflichtiger voraussetzt, zu dem die Steuerverwaltung nicht verpflichtet ist⁵⁰.
- ⇒ Der im Kanton BL wohnhafte Rekurrent hat als Alleinerbe seines Vaters eine Liegenschaft in BS erworben. In den folgenden Jahren hat er aber keine Steuererklärungen erhalten und ist im Kanton BS auch nicht besteuert worden. Die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren sind gegeben. Das Wissen einer anderen Steuerabteilung, wie jenes, das die Abteilung Spezialsteuern im Zusammenhang mit der Veranlagung und Abwicklung der Erbschaftssteuer erlangt hat, ist für die Einkommens- und Vermögenssteuer irrelevant. Die Steuerverwaltung ist auch nicht gehalten, Quervergleiche zu den Steuerdossiers von Drittpersonen anzustellen und sie muss sich auch das Wissen anderer Dienststellen – wie hier des Grundbuch- und des Erbschaftsamtes – nicht anrechnen lassen⁵¹.
- ⇒ Der Pflichtige hat in der Steuererklärung jenen Teil der Hypothekarzinsen, der geschäftlich begründet war, zweimal zum Abzug gebracht: Zunächst hat er die Fr. 22'800.– beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen des Geschäftsaufwands verbucht. Anschliessend hat er die Gesamtsumme der bezahlten Hypothekarzinsen in der Höhe von Fr. 56'400.–, welche die Fr. 22'800.– enthielt, ungeschmälert als private Schuldzinsen ausgewiesen. Allerdings hat er dort mit einem Sternchen folgenden Hinweis angebracht: „abzüglich Hypozinsanteil Büro: Fr. 12'000.–; Physio: Fr. 10'800.–“. Es stellt sich die Frage, ob dem Steuerkommissär bereits im Veranlagungsverfahren bekannt war (oder hätte bekannt sein müssen), dass die privaten Schuldzinsen die geschäftlich begründeten Hypothekarzinsen, welche an anderer Stelle separat ausgewiesen wurden, mitumfassten. Das BGer verneinte diese Frage mit der Begründung, dass die ausserhalb der Felder geschriebenen Informationen (im Kanton Bern) nicht zu den direkt einsehbaren Akten gehörten. Sie könnten bei der Datenverarbeitung mit dem Informatiksystem nicht erfasst werden, weshalb sie in der Wegleitung denn auch ausdrücklich für inexistent erklärt würden. Es liege deshalb eine neue Tatsache vor, welche eine Nachsteuerpflicht begründe⁵².

7.2 Keine neue Tatsache / Untersuchungsgrundsatz verletzt

- ⇒ Das Vorliegen einer neuen Tatsache wurde verneint in einem Fall, in welchem im Zeitpunkt der Veranlagung einer beschränkt steuerpflichtigen Person die Steueraus-

⁵⁰ StRK BS 16.2.2006, in: StE 2007 B 97.41 Nr. 21; vgl. auch BGer 10.10.2007, 2C_26/2007.

⁵¹ VGER BS 27.6.2007, in: BStPra 2008, Bd. XIX, S. 17.

⁵² BGer 10.10.2007, 2C_26/2007.

scheidung des Hauptsteuerdomizils für die betroffene Steuerperiode bereits vorgelegen hatte⁵³.

- ⇒ Eine Pflicht zu ergänzenden Abklärungen besteht, wenn sich aus den Beilagen zur Steuererklärung sowie aus den Formularen ergibt, dass die fraglichen Aktien als Geschäftsvermögen nicht mehr vorhanden sind (Vorhandensein eines Striches im Steuerwert per 31.12.) und dafür Liegenschaften samt Hypotheken sowie der Empfang einer Schenkung deklariert werden. In einem solchen Fall muss die Steuerverwaltung den Kaufvertrag betreffend die fraglichen Aktien herausverlangen und damit die Deklaration überprüfen, ob tatsächlich kein steuerbarer Kapitalertrag vorliegt⁵⁴.
- ⇒ Konkrete Anhaltspunkte für ergänzende Untersuchungen in Zusammenhang mit selbständigen Erwerbseinkommen liegen vor, wenn zwar kein solches deklariert wurde und der Steuerpflichtige auf Nachfrage das Nichtvorhandensein von Einkommen bestätigt, aber die Ausrichtung einer Kapitalleistung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit für das betroffene Steuerjahr während laufendem Veranlagungsverfahren gemeldet wird. In einem solchen Fall sind ergänzende Untersuchungen erforderlich. Sie können nicht im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens nachgeholt werden⁵⁵.
- ⇒ Das Vorliegen einer neuen Tatsache wurde verneint im Fall einer betagten Rentnerin, die den vereinbarten Darlehenszins nicht als Einkommen deklariert, sondern zum Darlehen geschlagen hatte, und diese in die Augen springende Falschdeklaration die Steuerverwaltung zu weiteren Abklärungen hätte veranlassen müssen⁵⁶.
- ⇒ A ist Alleinaktionär der A-AG und deklariert einen Privatanteil Autokosten von Fr. 4'000.- (wie Vorperioden). Der Steuerkommissär veranlagt A ohne Korrektur. Später veranlagt der Revisor die A-AG, ermittelt neu einen Privatanteil Autokosten von Fr. 12'000.- und meldet dies dem Steuerkommissär. Ein Nachsteuerverfahren gegenüber A ist bei gleichbleibenden Verhältnissen nicht möglich, da es sich um eine reine Bewertungsfrage handelt. Anders wäre allenfalls dann zu entscheiden, wenn A neu zwei Fahrzeuge der A-AG verwenden sollte⁵⁷.
- ⇒ Ist gestützt auf das aus den Personalangaben in der Steuererklärung angegebene Alter zu schliessen, dass der Steuerpflichtige oder seine Ehefrau eine AHV-Rente bezieht, kann bei der Nichtdeklaration der Rente mangels neuer Tatsachen keine Nachsteuer erhoben werden⁵⁸.
- ⇒ Übernimmt der Steuerkommissär den vom Steuerpflichtigen deklarierten Eigenwert, obschon sich erkennen lässt, dass dieser offensichtlich zu niedrig ist, kann die entsprechende rechtskräftige Veranlagung nicht korrigiert werden⁵⁹.
- ⇒ Die Änderung der Veranlagungspraxis durch die Steuerverwaltung stellt nie einen Grund für ein Nachsteuerverfahren dar⁶⁰.

⁵³ BGer 11.2.2019, 2C_263/2018, E. 5 f.

⁵⁴ BGer 13.9.2011, 2C_223/2011, E. 3.

⁵⁵ StGer SO, 14.10.2013, KSGE 2013 Nr. 11, E. 4.2.

⁵⁶ BGer 21.12.2007, 2C_557/2007 E. 3.

⁵⁷ Vgl. auch VGE 636/95 und 656/95.

⁵⁸ VGer ZH, in: StE 1985 B 97.41 Nr. 2.

⁵⁹ Vgl. VGer ZH, in: RB ZH 1984 Nr. 57.

- ⇒ Pauschalspesen im Lohnausweis, die sich später als übersetzt erweisen⁶¹, bilden keinen Grund für ein Nachsteuerverfahren.
- ⇒ Deklariert ein Steuerpflichtiger eine Beteiligung mit einem «p. m.» (pro memoria)-Wert, so ist er seiner Steuererklärungspflicht nachgekommen. Im Gegensatz zur Bezeichnung mit Fr. 0.– oder Fr. 1.– bedeutet eine solche Deklaration keine genaue Wertangabe. Es darf daraus nicht geschlossen werden, die Beteiligung weise gar keinen Wert auf; vielmehr wird der wirkliche Wert ausdrücklich offengelassen. Der Steuerkommissär darf sich nicht darauf verlassen, dass der «p. m.»-Wert dem Verkehrs- bzw. Steuerwert entspricht. Im vorliegenden Fall hätte ihm ein blass oberflächlicher Vergleich mit den Steuererklärungen der Vorjahre nämlich ohne Weiteres aufgezeigt, dass die Beteiligungen in den Wertschriftenverzeichnissen 1999A bzw. 1999B erstmals angegeben wurden und in den früheren Deklarationen nicht enthalten waren. Dadurch wäre für ihn auch leicht erkennbar gewesen, dass die Angabe «p. m.» offensichtlich unzutreffend ist. Demzufolge hat er in grober Weise gegen seine Untersuchungspflicht verstossen, indem er die Angaben der Pflichtigen ohne weitere Prüfung hingenommen und anerkannt hat. Darauf kann im Nachsteuerverfahren nicht zurückgekommen werden⁶².
- ⇒ Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steurausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung mit⁶³. Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen. Verzichten die Steuerbehörden des Nebensteuerdomizils darauf, ihre Veranlagung mit derjenigen am Hauptsteuerdomizil abzustimmen, indem sie eine definitive Veranlagung vornehmen, liegt kein Nachsteuergrund vor, wenn sich aufgrund der Veranlagung des Kantons des Hauptsteuerdomizils ergibt, dass die Veranlagung zu tief ausgefallen ist⁶⁴.

8. SONDERPROBLEM: GELDWERTE LEISTUNG

Mit Bezug auf die Frage, ob im Nachsteuerverfahren eines Aktionärs die Steuerakten der Gesellschaft als bekannt vorauszusetzen sind, ist Folgendes zu beachten:

- Es kann nicht vorausgesetzt werden, dass Informationen, die der einen Behörde zugehen, sofort auch der anderen Behörde bekannt werden. Auch innerhalb der Steuerverwaltung darf der Kenntnisstand einer Stelle nicht unmittelbar einer anderen Veranlagungsstelle zugeordnet werden, wenn völlig andere Personen mit der Angelegenheit befasst sind⁶⁵.
- Würde man die Akten der Gesellschaft – ohne entsprechende Meldung nota bene – stets bei der Veranlagung des Aktionärs als bekannt voraussetzen, könnte dieser Aktionär erst nach der juristischen Person veranlagt werden. Gerade im System der Gegenwartsbemessung würde das zu Verzögerungen führen, die Sinn und Zweck der Gegenwartsbe-

⁶⁰ VGer ZH 3.3.2004, in: StE 2005 B 97.41 Nr. 16; VGer ZH, in: RB ZH 1982 Nr. 93.

⁶¹ BGer 9.7.2012, 2C_807/2011, E. 2.6.3; VGer ZH, in: F. Richner/W. Frei/St. Kaufmann/T. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 160 N 36.

⁶² VGer ZH; in: StE 2006 B 97.41 Nr. 17.

⁶³ Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesrates über die Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis, SR 642.141.

⁶⁴ BGer 8.5.2006, in: StE 2007 B 97.41 Nr. 19, 2A.585/2005.

⁶⁵ BGer 8.7.2014, 2C_1023/2013, E. 3.2; VGer ZH, in: StE 1986 B 97.41 Nr. 3.

messung diametral entgegenstehen. Obwohl diese Feststellung nicht nur für Minderheits-, sondern grundsätzlich auch für Mehrheits- und Alleinaktionäre gilt, wird in der Praxis der Allein- oder Mehrheitsaktionär erst nach der AG bzw. nach Rücksprache mit dem betreffenden Revisor veranlagt⁶⁶.

- Der vorstehend aufgezeigte Grundsatz darf aber nicht dazu führen, dass der Steuerkommissär in bestimmten Fällen (Minderheitsaktionäre) generell keine Rücksprache mehr mit dem Revisor nimmt. Sollte der Steuerkommissär Anhaltspunkte für eine geldwerte Leistung haben, hat er nach wie vor den betreffenden Revisor zu kontaktieren. Bei regelmäßigen Aufrechnungen in den Vorperioden muss der Steuerkommissär immer mit dem Revisor Kontakt aufnehmen.

Beispiel

- ⇒ Der Pflichtige A hat es in den massgebenden Steuererklärungen unterlassen, zusätzliches Einkommen aus der Benützung des Geschäftsautos für private Zwecke zu deklarieren. Im Zeitpunkt der Vornahme seiner Veranlagung stand die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand bei der A-AG noch nicht fest. Erst einige Jahre später anerkannte die A-AG eine geldwerte Leistung an A. Von dieser Tatsache hatte der für A zuständige Steuerkommissär im Zeitpunkt der Veranlagung keine Kenntnis, da im Lohnausweis des Rekurrenten nicht vermerkt war, dass diesem ein Geschäftsauto zur Verfügung gestanden hatte. Der Steuerkommissär durfte auf die Richtigkeit der Steuererklärung vertrauen und war nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungen vorzunehmen. Die Veranlagungen der betreffenden Jahre waren längst rechtskräftig, als der zuständige Steuerkommissär durch die steueramtliche Meldung erstmals von der geldwerten Leistung an A erfuhr. Es liegt damit eine der Steuerbehörde bisher nicht bekannte, nach Eintritt der Rechtskraft entdeckte neue Tatsache vor⁶⁷.

9. BERÜKSICHTIGUNG STEUERMINDERNDER TATSACHEN

Abgesehen von offensichtlichen Irrtümern kann auf die Veranlagung nur in denjenigen Punkten zurückgekommen werden, die Gegenstand der Nachbesteuerung sind⁶⁸. Steuermindernde Tatsachen können somit nur geltend gemacht werden, wenn sie mit dem Nachsteuerverfahren zusammenhängen. Zudem müssen sie aus Sicht des Steuerpflichtigen in dem Sinn neu sein, als ihre nachträgliche Geltendmachung durch den Nachbesteuerungsgrund veranlasst wird. Letzteres trifft namentlich dann zu, wenn die Veranlagungsrelevanz der steuermindernden Tatsache erst durch die nachsteuerbegründende Tatsache ersichtlich geworden ist. Es wäre treuwidrig, eine vermeintlich steuermindernde Tatsache, deren rechtliche Umsetzung und allfällige Bewertung ungewiss sind, gleichsam in Reserve zu halten für den Fall, dass eine unvollständige Deklaration aufgedeckt wird⁶⁹.

⁶⁶ Vgl. dazu BGer 2.2.2006, 2A.502/2005.

⁶⁷ Verwaltungsrekskommision I/1 SG, in: GVP 2001 Nr. 27.

⁶⁸ BGer 7.12.2022, 2C_396/2022 E. 6.1.2.

⁶⁹ BGer 21.10.2024, 9C_634/2023, E. 7.3.

10. EINLEITUNG EINES NACHSTEUERVERFAHRENS

Für das **Nachsteuerverfahren** sind die **Veranlagungsabteilungen** zuständig. Vollen-dete Steuerhinterziehungen werden durch die Abteilung Spezialsteuern erledigt. Für versuchte Steuerhinterziehungen sind die Veranlagungsabteilungen zuständig. Für weitergehende Ausführungen wird auf die Praxisfestlegung 145-02, „Nach- und Strafsteuerverfahren: Zuständigkeiten und Abläufe“ verwiesen.

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 (StG 146 I bzw. DBG 152 I). Es entfällt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die es sich bezieht (StG 146 III bzw. 152 III). Beide Fristen – die absolute wie die relative – stellen Verwirkungsfristen dar. Solche können weder gehemmt noch unterbrochen werden.⁷⁰

⁷⁰ BGer 3.12.2024, 9C_585/2024, E. 2.2.1.