

GR_GERICHTE VR2 2026 2 vom 30. April 2026

GR Gerichte, 2026-04-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_VR2_2026_2

FR: GR_GERICHTE VR2 2026 2 du 30 avril 2026

IT: GR_GERICHTE VR2 2026 2 del 30 aprile 2026

Erwägungen

E. 1

Gegen den Einspracheentscheid über die Nachsteuer ist die Beschwerde an das Obergericht zulässig (Art. 147 Abs. 5 i.V.m. Art. 139 Abs. 1 StG [BR 720.000]; Art. 49 Abs. 1 lit. b VRG [BR 370.100]). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige durch die Nachsteuer berührt und zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 50 VRG; Art. 139 Abs. 1 StG). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde ist einzutreten. Der von den Beschwerdeführern gestellte Antrag, die Einleitung des Nachsterverfahrens sei aufzuheben, ist so zu verstehen, dass der Einspracheentscheid samt den damit verbundenen Veranlagungsverfügungen im Nachsterverfahren angefochten wird. 2.1. Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, welche der Veranlagungsbehörde 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 Vergehen gegen die Veranlagungsbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer nebst Zins als Nachsteuer erhoben (Art. 145 Abs. 1 StG). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Veranlagungsbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Art. 145 Abs. 3 StG). Diese Regelung entspricht derjenigen von Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) und ist gleich auszulegen wie

E. 4

/ 12 diese. Sie gilt sinngemäss auch für die Gemeindesteuern (Art. 1 Abs. 2 GKStG [BR 720.200]). 2.2 Es ist unbestritten, dass die ursprünglichen Veranlagungen für die Jahre 2018-2022 rechtskräftig, aber unvollständig waren, indem beim Vermögen jeweils nur 100 Aktien der D._____ AG berücksichtigt wurden, während die Beschwerdeführer in Wirklichkeit alle 500 Aktien besaßen. Umstritten ist aber, ob dies auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel zurückzuführen ist. 2.3. Der Nachsteuertatbestand betrifft das tatsächliche Fundament der Besteuerung. Ein Irrtum der Steuerverwaltung oder eine falsche Rechtsanwendung geben nicht Anlass zu einer Nachbesteuerung (Urteile des Bundesgerichts 9C_301/2015 vom 5. November 2015 E. 5.2.2 und 2C_248/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 2; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 09 69 vom 13. April 2010 E. 1b). Die Neuheit einer Tatsache ist im Zusammenhang mit den Deklarationspflichten der Steuerpflichtigen und der Untersuchungspflicht der Steuerbehörden zu beurteilen: Behörden und Steuerpflichtiger arbeiten grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu

ermöglichen (Art. 42 Abs. 1 StHG). Insbesondere muss er die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und mit den verlangten Unterlagen einreichen (Art. 127 Abs. 2 StG). Er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen. Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung, erlässt Auflagen, verlangt Beweismittel ein, nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor und stellt die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 130a Abs. 1 StG; Art. 46 Abs. 1 StHG). Sie darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuerklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht

E. 4.1

Aufgrund der Darlegungen der Steuerverwaltung und der Akten steht fest, dass die Beschwerdeführer in den Jahren 2018-2020 sowohl die Zahl der Aktien (100 anstatt 500) als auch den Vermögenssteuerwert (entsprechend einer Beteiligung von 20 anstatt 100 %) falsch angegeben hatten. Dies war eine unvollständige und falsche Deklaration, die eine Nachsteuer rechtfertigt. Die Beschwerdeführer bringen allerdings vor, sie hätten im Jahre 2018 ihre bisherige Einzelfirma in eine AG umgewandelt mit der Beschwerdeführerin als einzigem (Verwaltungsrats-)Mitglied, was der kantonalen und kommunalen Steuerbehörde bekannt gewesen sei. Sie hätten denn auch korrekterweise die 100 %-Beteiligung deklariert. Es ist indessen nicht aktenkundig, dass die Veranlagungsbehörde von der Umwandlung der Einzelfirma in die AG Kenntnis hatte. Wie die Beschwerdegegnerin mit Recht vorbringt, kann die Steuerbehörde grundsätzlich auf die Richtigkeit der Steuererklärung vertrauen und ist nicht verpflichtet, etwa aufgrund von Handelsregistereinträgen bei jedem deklarierten Vermögenswert von Amtes wegen die Richtigkeit oder Plausibilität der Angaben zu kontrollieren. Selbst wenn die Tatsache der Umwandlung als solche der Veranlagungsbehörde bekannt

E. 4.2

Für das Jahr 2021 wurde die Zahl der Aktien falsch (100 statt 500) und die Beteiligungsquote richtig (100 %) angegeben. Der Vermögenssteuerwert wurde an sich entsprechend einer Beteiligung von 100 % deklariert, allerdings trotzdem mit Minderheitsbeteiligungsabzug: Aktenkundig hatte die Steuerverwaltung der D. _____ AG am 22. Juli 2022 (act. C.11) die Bewertung ihrer Aktien mitgeteilt, nämlich Steuerwert von CHF 2'600.00 pro Aktie, mit Pauschalabzug CHF1'820.00. Der deklarierte Wert von CHF 910'000.00 entspricht diesem Wert mal 500. Es bestand somit ein Widerspruch zwischen der deklarierten Beteiligung von 100 % und der Tatsache, dass der Vermögenswert trotzdem mit Minderheitsbeteiligungsabzug deklariert worden war. Dass dennoch ein Wert von nur CHF 182'000.00 veranlagt wurde, erklärt die Beschwerdegegnerin damit, dass die Beschwerdeführer keinen Hinweis darauf angebracht hätten, dass die Veranlagung in den

Vorjahren zu tief gewesen sei. Der Deklarationsfehler sei höchstens erkennbar, aber nicht derart offensichtlich gewesen, dass der Steuerverwaltung eine grobe Verletzung ihrer Untersuchungspflicht vorgeworfen werden könne. Dem kann im Ergebnis zugestimmt werden: Wenn die Veranlagungsbehörde bei widersprüchlichen Angaben in der Steuererklärung im Zweifelsfall auf weitere Abklärungen verzichtet, sondern zugunsten der Steuerpflichtigen von der für diese günstigeren Angabe ausgeht, dann kann darin nicht per se eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht erblickt werden, die

E. 4.3

Für das Jahr 2022 wurden sowohl die Zahl der Aktien als auch die Beteiligungsquote und der Vermögenssteuerwert korrekt angegeben. Die Veranlagungsbehörde hat dennoch nur einen Vermögenssteuerwert von CHF 108'500.00 veranlagt. Im Beschwerdeverfahren anerkennt die Beschwerdegegnerin, dass in diesem Jahr die Deklaration korrekt gewesen sei. Sie wirft den Beschwerdeführern aber vor, dass sie in der Steuererklärung weder auf die Bestandesänderung der Aktien (von 100 auf 500) noch darauf, dass in den Vorjahren fälschlicherweise jeweils nur 100 statt 500 Aktien veranlagt worden seien, hingewiesen hätten. Der erste Vorwurf ist unbegründet: Zwischen den Vorjahren und dem Jahre 2022 fand keine Bestandesänderung statt, welche die Beschwerdeführer hätten angeben können oder müssen. Sie haben bloss nunmehr die richtige Zahl der Aktien deklariert, nachdem sie früher jeweils eine falsche Zahl deklariert hatten. Insoweit kann den Beschwerdeführern für die Deklaration 2022 keine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorgeworfen werden. Für den zweiten Vorwurf beruft sich die Beschwerdegegnerin auf eine Rechtsprechung, wonach eine unzutreffende rechtskräftige Veranlagung dann zuungunsten der steuerpflichtigen Person angepasst werden könne, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen sei und von der steuerpflichtigen Person ohne weiters erkannt wurde. Die steuerpflichtige Person müsse in einem solchen Fall nach Treu und Glauben die Steuerbehörde auf das Versehen aufmerksam machen. Es sei rechtsmissbräuchlich, wenn sie sich in einem solchen Fall der Korrektur des offensichtlichen Versehens unter Berufung auf die Rechtskraft der Veranlagung widersetze. Mit der Einreichung der Steuererklärung hätte den Beschwerdeführern bewusst sein müssen, dass in den Vorjahren nur 100 Aktien besteuert worden seien. Sie hätten es aber unterlassen, die Steuerverwaltung auf diesen offensichtlichen Fehler hinzuweisen. Wenn sie sich jetzt der Korrektur der Veranlagungsverfügung widersetzen, sei dies rechtsmissbräuchlich.

E. 4.4

Die erwähnte Rechtsprechung, die in dem von der Beschwerdegegnerin zitierten Urteil des Bundesgerichts 2A.508/2002 vom 4. April 2003 E. 2.2 zusammengefasst wurde (und in der Folge in einigen nicht die Direktsteuern betreffenden Urteilen noch erwähnt wurde, vgl. etwa Urteile des Bundesgerichts

E. 4.5

Vorliegend gab es keinen Grund für die fehlerhafte (zu tiefe) Veranlagung. Dass nun anstatt 100 plötzlich 500 Aktien deklariert wurden, ohne dass ein Erwerb zusätzlicher Aktien angegeben worden war, hätte allenfalls Anlass geben können, damals bereits ein Nachsteuerverfahren für die Vorjahre zu eröffnen, aber nicht dafür, einfach wiederum bloss 100 Aktien zu berücksichtigen. In der Veranlagungsverfügung vom 15. April 2024 (act. C.15) war zwar die gegenüber der Deklaration tiefere Veranlagung angegeben ("32.2:

Steuer-Wert D. _____ AG CHF 108 500 [dekl. CHF 775 000]). Dies allein begründet aber keine Verpflichtung der Steuerpflichtigen, die Behörde auf den Fehler aufmerksam zu machen. Die Steuerpflichtigen sind verantwortlich für die korrekte Deklaration, die Behörden für die korrekte Veranlagung. Diese Verantwortung kann nicht via Rechtsmissbrauch auf die Steuerpflichtigen überwältigt werden. Würde ein Rechtsmissbrauch schon darin erblickt, dass eine Veranlagung falsch ist und der Steuerpflichtige dies bemerkt (oder bemerken könnte), ohne die Steuerverwaltung darauf aufmerksam zu machen, würde die Sorgfaltspflicht der Steuerverwaltung in ihr Gegenteil verkehrt. Die Annahme eines Rechtsmissbrauchs wäre dann nicht mehr eine absolute Ausnahme, sondern der Normalfall bei jedem erkennbaren Veranlagungsfehler. Eine so weite Auslegung des Rechtsmissbrauchs ist mit der Gesetzeslage und der Rechtsprechung nicht vereinbar (vgl. Erwägung 4.4 hiervor).

E. 4.6

Insgesamt besteht somit für die Jahre 2018-2021 ein Nachsteuertatbestand (vgl. Erwägungen 4.1 und 4.2 hiervor). Gegen das Quantitativ der verlangten Steuern erheben die Beschwerdeführer keine Einwände. Die entsprechenden Nachsteuerverfügungen sind daher zu bestätigen. Demgegenüber ist die Nachsteuerverfügung für das Jahr 2022 aufzuheben (vgl. Erwägungen 4.3-4.5 hiervor). 5. Dieser Ausgang des Verfahrens entspricht einem Obsiegen der Beschwerdeführer im Umfang von ca. einem Fünftel. Dementsprechend sind die Kosten des Verfahrens zu vier Fünfteln durch die Beschwerdeführer und zu einem Fünftel durch die Beschwerdegegnerin zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Die Beschwerdeführer haben weder einen Antrag auf Parteientschädigung gestellt noch eine Kostennote eingereicht, so dass ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen ist. Die Beschwerdegegnerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung, da sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis (mehrheitlich) obsiegt (Art. 78 Abs. 2 VRG).

E. 5

/ 12 für die Steuerbehörden aber 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 Art. 53 Abs. 1 StHG 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 Steuerbehörde darstellt, was den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts 9C_5/2023 vom 14. März 2024 E. 4.2.1 und E. 4.2.2 sowie 2C_304/2013 vom 22. Oktober 2013 E. 3.3, je m.H.). 3.1. Im angefochtenen Entscheid wird die Nachsteuer damit begründet, in den Jahren 2018-2021 seien jeweils nur 100 Aktien anstatt 500 deklariert und veranlagt worden. Im

Jahre 2022 seien zwar 500 Aktien deklariert worden, doch sei nicht begründet worden, weshalb die Zahl der Anteile erhöht worden sei. Es sei auch kein entsprechender Kaufvertrag vorgelegt worden. Die Zahl sei daher von der Abteilung Verrechnungsteuer auf 100 Aktien gemäss den Vorjahren gekürzt worden. 3.2. Die Beschwerdeführer bringen vor, die D._____ AG sei im Rahmen der beabsichtigten Geschäftsnachfolge im Juni 2018 im Handelsregister eingetragen worden mit der Beschwerdeführerin als einzigem Mitglied mit Einzelunterschrift. In den Jahren 2018-2021 seien fälschlicherweise 100 Aktien, jedoch mit 100 %- Beteiligung deklariert worden. Erstmals im Oktober 2022 seien sie von der Steuerverwaltung über die detaillierte Bewertung der AG mit 500 Anteilen per 2021 informiert worden. Entsprechend sei 2022 die Anzahl Aktien richtig mit 500 deklariert worden. Die Qualifikationen von 100 % Beteiligung seien immer korrekt deklariert worden. Die kantonale und die kommunale Steuerbehörde hätten Kenntnis von der Absicht der Gründung der AG und der Umwandlung der Einzelfirma in die AG gehabt, ebenso von der fünfjährigen Sperrfrist; aufgrund der

E. 6

/ 12 unrichtig deklarierten 100 Aktien hätte die Behörde den Überführungsgewinn besteuern müssen, was richtigerweise unterblieben sei. 3.3. Die Beschwerdegegnerin bringt vor, in der Steuererklärung 2018 seien 100 Aktien mit einem Steuerwert von CHF 100'000.00 deklariert worden, ohne Angabe der Beteiligungsquote. Ausgehend von einem Steuerwert von CHF 1'400.00 pro Aktie und unter Berücksichtigung eines pauschalen Abzugs von 30 % für eine Minderheitsbeteiligung sei ein Vermögenssteuerwert von CHF 98'000.00 veranlagt worden. Für das Jahr 2019 seien erneut bloss 100 Aktien deklariert worden, mit einer Beteiligungsquote von 100 % und einem Steuerwert von CHF 98'000.00. Da davon ausgegangen worden sei, dass die Beteiligungsquote weiterhin 20 % betragen habe, sei wieder ein Vermögenssteuerwert von CHF 98'000.00 veranlagt worden. Analog sei die Deklaration für das Jahr 2020 erfolgt. Ausgehend von einem Steuerwert pro Aktie von CHF 2'350.00 sei nun ein Wert von CHF 133'000.00 veranlagt worden. Im Jahr 2021 hätten die Beschwerdeführer 100 Aktien, aber mit einem Wert von CHF 910'000.00 deklariert. Da kein Zukauf von Aktien aufgeführt worden sei, sei davon ausgegangen worden, dass die Beteiligungsquote weiterhin 20 % betrage, was bei einem Steuerwert von CHF 2'600.00 pro Aktie und unter Berücksichtigung des Minderheitsbeteiligungsabzugs einen Vermögenssteuerwert von CHF 182'000.00 ergeben habe. Die Beschwerdeführer hätten es unterlassen, die Steuerverwaltung darauf aufmerksam zu machen, dass die Beteiligung 500 Aktien umfasse. Für das Jahr 2022 seien 500 Aktien mit einem Steuerwert von CHF 775'000.00 deklariert worden. Da kein Zukauf von Aktien aufgeführt worden sei, sei weiterhin von einer Beteiligung von 20 % (100 Aktien) ausgegangen worden, was zu einem Vermögenssteuerwert von CHF 108'500.00 geführt habe. Die Beschwerdeführer hätten es wieder unterlassen, die Steuerverwaltung darauf aufmerksam zu machen, dass die Veranlagung offensichtlich zu tief gewesen sei. Da im Jahre 2023 keine Aktien mehr deklariert worden seien, habe die Steuerverwaltung den Kaufvertrag über die Veräusserung der 100 Aktien einverlangt. Aufgrund der eingereichten Unterlagen sei ersichtlich geworden, dass die Beschwerdeführer nicht nur 100, sondern 500 Aktien besessen hätten. Die Beschwerdeführer hätten entgegen ihrer Deklarationspflicht die Bestandesänderungen der Aktien nicht angegeben. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführer nicht nur 100, sondern 500 Aktien besessen hätten, sei daher eine neue Tatsache, welche der Veranlagungsbehörde nicht bekannt gewesen sei und auch nicht habe bekannt sein müssen, da kein ins Auge springender Deklarationsfehler vorgelegen sei. Im Rahmen eines

Massenverfahrens könne nicht verlangt werden, dass allein aufgrund der Umwandlung von einer Einzelfirma in eine AG Abklärungen hinsichtlich der Beteiligungsquote vorgenommen würden. Dass die

E. 7

/ 12 Beschwerdeführerin als einzige Verwaltungsrätin eingetragen sei, sage nichts aus über die Zahl der gehaltenen Aktien. Auch die Deklaration von bloss 100 Aktien sei kein augenfälliger Deklarationsfehler, der zwingend weitere Abklärungen verlangt hätte. Das gelte auch für das Jahr 2021, wo zwar der Betrag von CHF 910'000.00 deklariert worden sei, aber kein Hinweis gegeben worden sei, dass die Veranlagung in den Vorjahren zu tief erfolgt sei. Zudem enthalte der deklarierte Wert von CHF 910'000.00 den Minderheitsbeteiligungsabzug. In der Steuererklärung 2022 seien zwar erstmals die Zahl der Aktien und der Steuerwert korrekt deklariert worden, doch sei nicht auf die Bestandesänderung und auf die zu tiefe Veranlagung in den Vorjahren hingewiesen worden. Die Beschwerdeführer hätten damit auch für das Jahr 2022 ihre Mitwirkungspflicht verletzt. Eine auf unzutreffenden Steuerfaktoren beruhende Veranlagung könne auch dann zuungunsten der steuerpflichtigen Person angepasst werden, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen und von der steuerpflichtigen Person ohne weiteres erkannt worden sei. Die zu tiefe Veranlagung sei ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde, welches für die Beschwerdeführer ohne weiteres erkennbar gewesen sei. Sie hätten dennoch in Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben die Steuerverwaltung nicht auf den Fehler hingewiesen. Wenn sie sich jetzt der Nachbesteuerung widersetzen, sei dies rechtmisbräuchlich.

E. 8

/ 12 gewesen sein sollte, ergab sich daraus nicht zwingend, dass die Beschwerdeführer alle 500 Aktien besaßen. Es wäre auch denkbar, dass Dritte an der AG beteiligt waren. Ebenso wenig musste es für die Veranlagungsbehörde in die Augen springen, dass in einem solchen Fall eventuell die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung nach Art. 20 Abs. 2 StG erfüllt gewesen sein könnten. Aus der Unterlassung einer solchen Nachbesteuerung kann daher nicht gefolgert werden, dass der Veranlagungsbehörde die korrekte Zahl der Aktien bekannt war. Zutreffend ist, dass in den Jahren 2019 und 2020 in der Steuererklärung die Beteiligungsquote mit 100 % angegeben war. Für das Jahr 2018 fehlt diese Angabe in der Steuererklärung, doch befand sich gemäss angefochtenem Entscheid (act. B.12 S. 3 oben) diese Angabe auf einer handgeschriebenen Notiz. Insofern enthielten die Deklarationen einen Widerspruch. Da aber die deklarierte Zahl der Aktien mit dem deklarierten Wert übereinstimmte, musste die Steuerverwaltung nicht von einem offensichtlichen Fehler ausgehen, dem sie aufgrund der Untersuchungsmaxime hätte nachgehen müssen. Sie konnte davon ausgehen, dass die angegebene Beteiligungsquote von 100 % ein blosser Irrtum war. Damit liegt für die Jahre 2018-2020 ein Nachsteuertatbestand vor.

E. 9

/ 12 den Kausalzusammenhang zwischen der fehlerhaften Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht. Auch für das Jahr 2021 ist somit ein Nachsteuertatbestand zu bejahen.

E. 10

/ 12 2C_810/2010 vom 20. September 2011 E. 4.1, 2C_230/2012 vom 24. September 2012 E. 5.1 und 1C_656/2020 vom 4. August 2021 E. 4.3), wurde unter der Herrschaft des

früheren Wehrsteuerbeschlusses entwickelt, der keine Revision kannte. Das Bundesgericht anerkannte dann analog zu den allgemeinen Regeln für den Widerruf rechtskräftiger Verfügungen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage eine Revisionsmöglichkeit, anfänglich nur zugunsten der Steuerpflichtigen, später aber auch zum Nachteil der Steuerpflichtigen, wenn ein offensichtlicher, für die Steuerpflichtigen erkennbarer Fehler der Steuerbehörde vorlag (vgl. auch Darstellung der Praxisentwicklung in BGE 151 II 345 E. 3.3.2.3). In der Folge erwog dann aber das Bundesgericht, die heute geltenden direktsteuerlichen Regeln (DBG und StHG) kennten einen Numerus Clausus von Tatbeständen, die eine Änderung von rechtskräftigen Veranlagungen erlaubten. Zum Nachteil der Steuerpflichtigen komme nur die Nachsteuer in Frage, während die Revision nur zugunsten des Steuerpflichtigen möglich sei. Für die im allgemeinen Verwaltungsrecht verbreitete Wiedererwägung rechtskräftiger Verfügungen bleibe damit im harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden kein Raum (BGE 151 II 345 E. 3.3.3.1-E. 3.3.3.3 und 151 II 673 E. 4.2; Urteile des Bundesgerichts 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.1, 2C_322+323/2015 vom 4. April 2016 E. 3.3, 2C_47/2016 vom 22. August 2016 E. 3.4, 2C_212/2016 vom 6. September 2016 E. 5.3, 2C_467/2019 vom 24. Januar 2020 E. 4.1 und 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1). Die altrechtliche Praxis gemäss Urteil 2A.508/2002 wurde daher direktsteuerlich nicht mehr angewendet (Urteil des Bundesgerichts 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.5.2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_47+48/2016 vom 22. August 2016 E. 3.4). Vorbehalten bleibt neurechtlich allein der Fall des offenbaren Rechtsmissbrauchs. Ein solcher ist jedoch nicht leichthin anzunehmen, sondern kommt nur dann infrage, wenn der Fehler der Steuerbehörde offensichtlich war und vom Steuerpflichtigen ohne weiteres erkennbar gewesen wäre. Eine grosszügige Anwendung des Tatbestands des Rechtsmissbrauchs wäre konträr zum Willen des Gesetzgebers, der die Revision ausdrücklich nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorsieht (Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 4.3.2.2). Die Annahme eines Rechtsmissbrauchs muss ein absoluter Ausnahmefall bleiben. Insbesondere kann es nicht angehen, die Rechtsfolgen des Veranlagungsfehlers auf die steuerpflichtige Person zu überwälzen, wenn die Behörde der ihr obliegenden Untersuchungs- und/oder Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen ist. Eine derartige Überwälzung lässt das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden nicht zu (BGE 151 II 345 E. 3.3.3.4; Urteile des Bundesgerichts

E. 11

/ 12 2C_487/2022 vom 5. September 2023 E. 8.3 und 2C_908/2019 vom 20. Oktober 2020 E. 3.2).

E. 12

/ 12 Es wird erkannt:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.