

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00009 vom 25. Februar 2026

ZH Verwaltungsgericht, 2026-02-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SR.2025.00009

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00009 du 25 février 2026

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2025.00009 del 25 febbraio 2026

Regeste

Gegenstand des Nachsteuerverfahrens. [Der Pflichtige wurde für die Steuerperioden 2013-2016 nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt. In einem als Revisionsbegehren betitelten Schreiben deklarierte der Pflichtige für diese Steuerperioden massiv höhere Einkommens- und Vermögensbeträge, worauf das kantonale Steueramt gestützt auf eine straflose Selbstanzeige ein Nachsteuerverfahren eröffnete. In seiner Nachdeklaration machte der Pflichtige zudem erstmals geltend, hier nur beschränkt steuerpflichtig zu sein; sein Hauptwohnsitz befinde sich im Ausland.] Das Nachsteuerverfahren hat keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist auf die Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Ergänzung ergibt (E. 2.2). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 3). Mit Bezug auf die Nachsteuerverfügung ist kein Nichtigkeitsgrund ersichtlich (E. 4). Soweit der Pflichtige geltend macht, das kantonale Steueramt habe sich zu Unrecht nicht mit der Frage befasst, ob er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz oder im Ausland habe, ist ihm entgegenzuhalten, dass Art. 51 Abs. 2 StHG auch im Nachsteuerverfahren sinngemäss Anwendung findet. Nach dieser Bestimmung ist eine Revision rechtskräftiger Veranlagungen zum vornherein ausgeschlossen, wenn der Pflichtige als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (E. 5.3). Vorliegend hatte das kantonale Steueramt in den strittigen Steuerperioden keinerlei Anlass, am hiesigen Lebensmittelpunkt des Pflichtigen zu zweifeln. Es wäre dem Pflichtigen ohne Weiteres möglich gewesen, im ordentlichen Verfahren einen dahingehenden Einwand zu erheben. Aus dem Umstand, dass er in den Steuerperioden 2013-2016 keine Steuererklärung eingereicht hat, sondern nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt wurde, kann er nichts zu seinen Gunsten ableiten. Zudem hat die grundsätzliche Beschränkung auf das Thema des Nachbesteuerungsgrunds im Zusammenspiel mit den Vorgaben von Treu und Glauben zur Folge, dass steuermindernde Tatsachen nur geltend gemacht werden können, wenn sie mit dem Nachsteuerverfahren zusammenhängen. Das kantonale Steueramt war unter diesen Umständen nicht verpflichtet, Vorbringen im Zusammenhang mit dem Lebensmittelpunkt bzw. der beschränkten Steuerpflicht im Nachsteuerverfahren zu berücksichtigen. Denn Gegenstand des Nachsteuerverfahrens waren die nachträglich deklarierten massiv höheren Einkommens- und Vermögensbeträge (E. 5.4). Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Abweichende Meinung einer Minderheit der Kammer.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist noch nicht rechtskräftig.
Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2013-2016)
Gegenstand des Nachsteuerverfahrens. [Der Pflichtige wurde für die Steuerperioden 2013-2016 nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt. In einem als Revisionsbegehren betitelten Schreiben deklarierte der Pflichtige für diese Steuerperioden massiv höhere Einkommens- und Vermögensbeträge, worauf das kantonale Steueramt gestützt auf eine straflose Selbstanzeige ein Nachsteuerverfahren eröffnete. In seiner Nachdeklaration machte der Pflichtige zudem erstmals geltend, hier nur beschränkt steuerpflichtig zu sein; sein Hauptwohnsitz befinde sich im Ausland.] Das Nachsteuerverfahren hat keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist auf die Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Ergänzung ergibt (E. 2.2). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 3). Mit Bezug auf die Nachsteuerverfügung ist kein Nichtigkeitsgrund ersichtlich (E. 4). Soweit der Pflichtige geltend macht, das kantonale Steueramt habe sich zu Unrecht nicht mit der Frage befasst, ob er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz oder im Ausland habe, ist ihm entgegenzuhalten, dass Art. 51 Abs. 2 StHG auch im Nachsteuerverfahren sinngemäss Anwendung findet. Nach dieser Bestimmung ist eine Revision rechtskräftiger Veranlagungen zum vornherein ausgeschlossen, wenn der Pflichtige als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (E. 5.3). Vorliegend hatte das kantonale Steueramt in den strittigen Steuerperioden keinerlei Anlass, am hiesigen Lebensmittelpunkt des Pflichtigen zu zweifeln. Es wäre dem Pflichtigen ohne Weiteres möglich gewesen, im ordentlichen Verfahren einen dahingehenden Einwand zu erheben. Aus dem Umstand, dass er in den Steuerperioden 2013-2016 keine Steuererklärung eingereicht hat, sondern nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt wurde, kann er nichts zu seinen Gunsten ableiten. Zudem hat die grundsätzliche Beschränkung auf das Thema des Nachbesteuerungsgrunds im Zusammenspiel mit den Vorgaben von Treu und Glauben zur Folge, dass steuermindernde Tatsachen nur geltend gemacht werden können, wenn sie mit dem Nachsteuerverfahren zusammenhängen. Das kantonale Steueramt war unter diesen Umständen nicht verpflichtet, Vorbringen im Zusammenhang mit dem Lebensmittelpunkt bzw. der beschränkten Steuerpflicht im Nachsteuerverfahren zu berücksichtigen. Denn Gegenstand des Nachsteuerverfahrens waren die nachträglich deklarierten massiv höheren Einkommens- und Vermögensbeträge (E. 5.4). Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Abweichende Meinung einer Minderheit der Kammer. Stichworte: BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht GEGENSTAND DES NACHSTEUERVERFAHRENS HAUPTWOHNSITZ LEBENSMITTELPUNKT NACHSTEUERVERFAHREN NICHTIGKEIT NICHTIGKEITSGRUND RECHTLICHES GEHÖR REVISIONSVERFAHREN STRAFLOSE SELBSTANZEIGE TREU UND GLAUBEN WOHNSITZ IM AUSLAND Rechtsnormen: Art. 29 Abs. II BV Art. 151 Abs. I DBG Art. 153 Abs. III DBG § 160 Abs. I StG § 162 Abs. III StG Art. 51 Abs. II StHG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SR.2025.00009 SR.2025.00010 Urteil der 2. Kammer vom 25. Februar 2026 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch B AG, Rekurrent und Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2013–2016 sowie direkte Bundessteuer 2013–2016), hat sich ergeben: I. A. Aufgrund einer mit "Revisionsbegehren" bezeichneten Eingabe für die Steuerperioden 2014–2016 sowie Einreichung der Steuerdeklaration für die Steuerperiode 2017 von A (nachfolgend: der Pflichtige) vom 16. Januar 2019 eröffnete das kantonale Steueramt am 9. Juni 2022 gestützt auf eine straflose Selbstanzeige ein Nachsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer (Steuerperioden 2013–2016). Gemäss Eingabe des Pflichtigen vom 16. Januar 2019 waren für die bereits rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 präzisierte Einkommens- und Vermögensbeträge sowie für die laufende Steuerdeklaration 2017 massgebende Einkommens- und Vermögensbeträge aufgeführt worden. Der Pflichtige liess im Wesentlichen geltend machen, dass er in den Steuerperioden 2014–2016 anders veranlagt worden sei, als es die tatsächliche Situation verlange. Die bestehenden definitiven Veranlagungen bestünden aufgrund von Einschätzungen des Steueramts, da es dem Pflichtigen aufgrund einer schweren Krankheit nicht möglich gewesen sei, Steuererklärungen einzureichen. Aufgrund seiner Erkrankung habe er die komplexe steuerrechtliche Situation nicht überblicken können. Es sei daher weder ihm noch seiner Vertreterin möglich gewesen, eine Steuerdeklaration basierend auf den realisierten Tatsachen einzureichen. Die Situation sei einerseits durch die aktive Partizipation des Pflichtigen an einer Vielzahl von Gesellschaften im Land C und in der Schweiz sowie dadurch erschwert worden, dass er sein Hauptsteuerdomizil im Land C habe. B. Mit Eröffnung des Nachsteuerverfahrens vom 9. Juni 2022 waren vom Pflichtigen weitere Unterlagen eingefordert worden, darunter insbesondere auch die umfassende Offenlegung der Einkommens- und Vermögenssituation für die Steuerperiode 2013. Am 4. Juli 2022 liess er verschiedene Unterlagen einreichen. Mittels E-Mail gleichen Datums liess der Pflichtige von seinem Treuhänder ausführen, er besitze diverse Unternehmen/Investments im Land C. Die nachdeklarierten Einkünfte und Vermögenswerte beträfen insbesondere das Ausland. C. Am 6. September 2022 gewährte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen Frist zur Stellungnahme zur erstellten Nachsteuer- und Zinsberechnung und zu den dazugehörigen Nachsteuergrundlagen betreffend die Steuerperioden 2013–2016. Für die Staats- und Gemeindesteuern wurden Nachsteuern von Fr. und Zinsen von Fr., total Fr., und für die direkte Bundessteuer Fr. und Zinsen von Fr., total Fr., berechnet. Der Pflichtige wurde darauf hingewiesen, dass die eingereichten Unterlagen den Sachverhalt nicht in genügendem Mass zu klären vermöchten. Für die Steuerperiode 2013 bedeute dies, dass das Einkommen und Vermögen nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen sein werde. Betreffend die Steuerperioden 2014–2016 sei der Nachweis nicht erbracht worden, aus welchen Gründen ein Teil der nachdeklarierten Einkünfte resp. ein Teil des nachdeklarierten Vermögens ins Ausland ausgeschieden werden müsste. Vorliegend sei daher sowohl das Einkommen als auch das Vermögen im vollen nachdeklarierten Umfang in der Schweiz zu besteuern. Das kantonale Steueramt gewährte dem Pflichtigen Frist zur Stellungnahme sowie Gelegenheit, weitere Unterlagen einzureichen. D. Die Stellungnahme des Pflichtigen erfolgte am 3. November 2022. Er machte geltend, er habe das ausländische und das schweizerische Einkommen bereits im Land C versteuert, was die beiliegenden "tax assessments" von Land C für die entsprechenden Jahre belegen würden. E. Mit Schreiben vom 15. Februar 2023 teilte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen mit, dass die mittels E-Mail vom 3. November 2022 eingereichten Unterlagen die Auflage vom 6. September 2022 nicht zu erfüllen vermöchten. Es setzte dem Pflichtigen daher erneut Frist bis zum 15. März 2023, um weitere Unterlagen einzureichen, darunter insbesondere eine detaillierte

Aufschlüsselung der nachdeklarierten Einkünfte und Vermögenswerte mitsamt den relevanten Belegen. Es wies den Pflichtigen darauf hin, dass diese Auflage als Mahnung im Sinn von § 139 Abs. 2 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 130 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) gelte. Gleichzeitig teilte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen die Zusammenstellung der Nachsteuergrundlagen mit, unter Ansetzung der nämlichen Frist zur Wahrung des rechtlichen Gehörs. F. Am 6. März 2023 fand in den Räumlichkeiten des kantonalen Steueramts in Anwesenheit des Pflichtigen sowie seiner Vertreterin eine Besprechung statt. Zwischen dem neuen Rechtsvertreter des Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt fand am 24. März 2023 eine weitere (telefonische) Besprechung statt. Mit E-Mail vom 11. Juli 2023 liess der Pflichtige seine Stellungnahme und eine Übersicht seines Einkommens und seiner Vermögenswerte einreichen. Er liess geltend machen, er habe seinen steuerlichen Hauptwohnsitz im Land C und halte sich die meiste Zeit im Land C auf. Aufgrund seiner Schweizer Beteiligungen und seiner Arbeitstätigkeit im Zusammenhang mit seiner Gesellschaft sei er regelmässig in der Schweiz. G. Mit Schreiben vom 20. September 2023 teilte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen im Sinn eines ersten Anhaltspunkts eine Zusammenstellung der Nachsteuergrundlagen, die Nachsteuerberechnung sowie die Zinsberechnung mit und setzte ihm Frist zur Stellungnahme bis 20. Oktober 2023. Es wies den Pflichtigen insbesondere darauf hin, dass von seiner unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz auszugehen sei. H. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2023 reichte der Pflichtige seine Stellungnahme mit weiteren Unterlagen ein. Er liess darauf hinweisen, dass Uneinigkeit insbesondere im Bereich der Besteuerung der Dividenden bzw. der Zinsen bestehe, welche bereits im Land C versteuert worden seien. Er stellte den Antrag, rückwirkend ab der Steuerperiode 2013 nur der beschränkten Steuerpflicht zu unterstehen. I. Nach einem weiteren Austausch per E-Mail bzw. Telefon stellte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen am 21. März 2024 eine modifizierte Zusammenstellung der Nachsteuergrundlagen, der Nachsteuerberechnung sowie der Zinsberechnung zu und setzte ihm Frist bis zum 22. April 2024 an, um schriftlich Stellung zu nehmen, andernfalls werde aufgrund der Akten entschieden. J. Am 5. Juni 2024 forderte das kantonale Steueramt den Pflichtigen erneut zu einer schriftlichen Stellungnahme bis 21. Juni 2024 auf. Der Pflichtige liess sich nicht mehr vernehmen. K. Mit Verfügung vom 5. August 2024 setzte das kantonale Steueramt Nachsteuern (samt Zinsen) für die Staats- und Gemeindesteuern in der Höhe von Fr. und für die direkte Bundessteuer in der Höhe von Fr. fest. Von einer Strafverfolgung wurde abgesehen. II. Die vom Pflichtigen hiergegen am 18. September 2024 erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 18. März 2025 ab und bestätigte die festgesetzten Nachsteuerbeträge für die Staats- und Gemeindesteuern bzw. für die direkte Bundessteuer. III. Mit Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 5. Mai 2025 stellte der Pflichtige folgenden Anträge: "1. Es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 18. März 2025 und die Verfügung vom 5. August 2024 nichtig sind. 2. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen mit dem Antrag, den rechtserheblichen Sachverhalt ergänzend zu untersuchen und neu zu entscheiden. 3. Die Kosten dieses Verfahrens seien dem Rekurs- bzw. Beschwerdegegner aufzuerlegen, und dieser sei zu verpflichten, dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen." Mit Präsidialverfügung vom 6. Mai 2025 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SR.2025.00009 (Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2013–2016) und

SR.2025.00010 (Nachsteuern direkte Bundessteuer 2013–2016). Ferner verlangte es vom Pflichtigen eine Kaution. Der Kostenvorschuss ging fristgerecht auf dem Konto des Verwaltungsgerichts ein. In seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 20. Juni 2025 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten des Rekurrenten und Beschwerdeführers. Am 8. Juli 2025 replizierte der Pflichtige. Mit Duplik vom 17. Juli 2025 hielt das kantonale Steueramt an seinen Anträgen und Ausführungen fest. Der Pflichtige erstattete keine weitere Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Stadt D liessen sich nicht vernehmen. Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in der nachfolgenden Urteilsbegründung zurückgekommen. Die Kammer erwägt: 1. Das Rekursverfahren SR.2025.00009 in Sachen Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2013–2016) und das Beschwerdeverfahren SR.2025.00010 in Sachen Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2013–2016) betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb die beiden Verfahren mit Präsidialverfügung vom 6. Mai 2025 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 135 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben ist oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG). Gegenstand der Nachbesteuerung bilden demnach die Steuern, welche zu Unrecht nicht erhoben worden sind, sowie die Zinsen. Ist vorher eine Veranlagung unterblieben, so entspricht die Nachsteuer dem Betrag, der in der Veranlagung aufgrund der vollständigen (neuen) Elemente festgesetzt wird. Wurde vorgängig eine unvollständige Veranlagung vorgenommen, so ergibt sich die Nachsteuer aus der Differenz zwischen der ursprünglichen und der neuen Veranlagung (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich etc. 2024, § 40 Rz. 38).

E. 2.2

Das Nachsteuerverfahren hat keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Ergänzung ergibt. Im Übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirkt (Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 40 Rz. 39).

E. 2.3

Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG sind im Nachsteuerverfahren betreffend die direkte Bundessteuer die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Die sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren gilt auch im Bereich der Nachsteuer betreffend Staats- und Gemeindesteuern (§ 162 Abs. 3 StG).

E. 3.1

Der Pflichtige macht zur Begründung seines Hauptantrags vorab geltend, sein Hauptwohnsitz befinde sich im Land C, weshalb er in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig sei. Die Vorinstanzen seien unter Verletzung seines rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) nicht auf seine diesbezüglichen Sachdarstellungen eingegangen. Es sei unklar, ob das Revisionsbegehren abgewiesen oder darauf nicht eingetreten oder ob es nach wie vor pendent gehalten worden sei. Eine Mischform von Nachsteuerentscheid und Revisionsverfügung sei im Gesetz nicht vorgesehen. Die Art und Weise der Behandlung des Revisionsbegehrens verletze seinen Anspruch auf rechtliches Gehör. Schliesslich könne das pendente Verständigungsverfahren nur mittels Revisionsverfügung durchgesetzt werden. Ausserdem genüge die angefochtene Nachsteuerverfügung den Anforderungen an die Gewährung des rechtlichen Gehörs nicht. Es sei nicht klar geworden, aus welchen Gründen die Steuerbehörde an der unbeschränkten Steuerpflicht des Pflichtigen festhalte. Auch im Einspracheentscheid setze sich das kantonale Steueramt mit der Sachdarstellung des Einsprechers bezüglich seines Hauptwohnsitzes im Land C und der beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz nicht auseinander, sondern gehe unter Hinweis auf widersprüchliches Verhalten und den Grundsatz von Treu und Glauben nicht darauf ein. Es liege daher eine grobe Verletzung der Untersuchungs- und Begründungspflicht vor, was zu einer Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung führe.

E. 3.2

Das kantonale Steueramt führt demgegenüber zusammengefasst aus, der Pflichtige habe erstmals in seinem als Revisionsbegehren bezeichneten Schreiben vom 16. Januar 2019 Einkünfte und Vermögenswerte im Land C deklariert und geltend gemacht, dass er in der Schweiz bloss beschränkt steuerpflichtig sei. Der Vergleich zwischen der bereits rechtskräftig eingeschätzten Steuerlast der Steuerperioden 2014■2016 und der Steuerlast, die sich ergäbe, wenn der Pflichtige gemäss denjenigen Steuerfaktoren eingeschätzt würde, die er selbst in seinem Schreiben vom 16. Januar 2019 beantragt hatte, habe gezeigt, dass er in jeder Steuerperiode sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer (teilweise) erheblich unterbesteuert gewesen sei. Die Korrektur einer Unterbesteuerung habe stets im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens zu erfolgen. Aufgrund des starken Verdachts, dass der Pflichtige bereits in der Steuerperiode 2013 unterbesteuert gewesen sei, sei mit Schreiben vom 9. Juni 2022 schliesslich das streitbetreffende Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2013■2016 eröffnet worden. Es sei in diesem Schreiben ausführlich dargelegt worden, dass das als Revisionsbegehren bezeichnete Schreiben vom 16. Januar 2019 als straflose Selbstanzeige entgegengenommen worden sei. Das kantonale Steueramt habe die Eingabe des Pflichtigen aufgrund ihres Inhalts und der erhobenen Anträge als Selbstanzeige einer Unterbesteuerung berücksichtigt. Das gewählte Verfahren sei in der Folge weder vom Pflichtigen noch von dessen Vertretungen in Zweifel gezogen worden. Dem Pflichtigen sei im Laufe des Verfahrens insgesamt viermal eine modifizierte Nachsteuerberechnung mit ausführlichen Kommentaren zur Stellungnahme zugestellt worden, bevor die Schlussverfügung erlassen worden sei. Die zweite, dritte und vierte Nachsteuerberechnung umfasse jeweils eine internationale Steuerauscheidung. Der Kontakt zwischen dem kantonalen Steueramt und dem Pflichtigen sei intensiv und der Austausch umfangreich gewesen, was die vorliegenden Akten ohne Weiteres dokumentierten. Es sei dem Pflichtigen bzw. dessen Vertreterin völlig klar gewesen, von welchen Überlegungen sich das kantonale Steueramt habe leiten lassen. Die Möglichkeit für eine Einspracheerhebung sei ohne Weiteres gewahrt gewesen. Dies gelte umso mehr, als

die Erhebung einer Einsprache auch ohne jede Begründung möglich gewesen wäre. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sei nicht ersichtlich.

E. 4.1

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind fehlerhafte Entscheide im Sinn der Evidenztheorie nichtig, wenn sie mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet sind, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Die Nichtigkeit eines Entscheides ist jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden, die mit der Sache befasst sind, von Amtes wegen zu beachten (anstelle vieler BGE 151 II 120 E. 4.1 und E. 4.2).

E. 4.2

Ein Nichtigkeitsgrund ist vorliegend nicht ersichtlich. Es ist entgegen der Auffassung des Pflichtigen nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt die als Revisionsbegehren bezeichnete Eingabe als straflose Selbstanzeige entgegengenommen und ein Nachsteuerverfahren eingeleitet hat. Mit Schreiben vom 9. Juni 2022 hatte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen bzw. dessen Vertretung mitgeteilt, dass das Revisionsbegehren als straflose Selbstanzeige entgegengenommen und ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werde, da die Behörde aufgrund der im Begehren vom 16. Januar 2019 offengelegten Einkünfte und Vermögenswerte von einer Unterbesteuerung ausgehe. Der fachkundig vertretene Pflichtige war unbestrittenermassen sowohl über die Einleitung des Nachsteuerverfahrens als auch über dessen Gegenstand und die betroffenen Steuerperioden informiert worden. Er wäre nach dem Grundsatz von Treu und Glauben in diesem Zeitpunkt verpflichtet gewesen, gegen dieses Vorgehen beim kantonalen Steueramt Einwände zu erheben. Dies ist unbestrittenermassen nicht erfolgt. Der Pflichtige macht denn im vorliegenden Verfahren auch nicht geltend, es sei für ihn unklar gewesen, dass ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden solle, bzw. die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens sei nicht gerechtfertigt gewesen. Auch den Steuerlastvergleich, welchen das kantonale Steueramt zur Annahme einer erheblichen Unterbesteuerung des Pflichtigen veranlasst hatte, bestreitet der Pflichtige nicht.

E. 4.3

Einen weiteren Nichtigkeitsgrund erblickt der Pflichtige in einer mangelhaften Begründung der angefochtenen Verfügung sowie einer damit verbundenen Verletzung seines rechtlichen Gehörs. Diese Auffassung ist verfehlt. Aus den Akten ergibt sich ohne Weiteres, dass dem Pflichtigen viermal eine modifizierte Nachsteuerberechnung mit ausführlichen Kommentaren zur Stellungnahme zugestellt wurde, bevor das kantonale Steueramt die Schlussverfügung erliess. Die zweite, dritte und vierte Nachsteuerberechnung umfasste jeweils eine internationale Steuerauscheidung. Es ist dem kantonalen Steueramt darin beizupflichten, dass der Austausch zwischen dem kantonalen Steueramt und dem Pflichtigen äusserst umfangreich war. Dass dem Pflichtigen bzw. dessen Vertreterin völlig klar gewesen sein musste, von welchen Überlegungen sich das kantonale Steueramt vor Erstellung der Schlussverfügung leiten liess, dokumentiert das Schreiben vom 21. März 2024, worin letzteres die aus seiner Sicht massgeblichen Umstände nochmals

zusammengefasst aufführte. Als innert Frist hierzu keine Stellungnahme des Pflichtigen oder dessen Vertretung erging, stellte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen die Zustellung der Schlussverfügung in Aussicht, wobei auch die in diesem Schreiben vom 5. Juni 2024 eingeräumte Gelegenheit zur Stellungnahme nicht wahrgenommen wurde. Ebenso wenig war das kantonale Steueramt gehalten, in seinen Entscheiden zu sämtlichen Argumenten des Pflichtigen Stellung zu nehmen. Im Übrigen trifft es nicht zu, dass sich das kantonale Steueramt mit der Wohnsitzfrage nicht auseinandergesetzt hat. Eine Gehörsverletzung ist damit nicht erkennbar.

E. 4.4

Damit erweisen sich die Einwände des Pflichtigen als unbegründet, was zur Abweisung des Hauptantrags führt.

E. 5.1

Zur Begründung seines Eventualantrags macht der Pflichtige geltend, das kantonale Steueramt habe trotz mehrfacher ausführlicher Sachdarstellung durch seine Vertreterin nicht untersucht, ob der Pflichtige seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz oder im Land C habe und wo sich sein Lebensmittelpunkt befinde. Der für die Besteuerung massgebliche Sachverhalt sei aus diesem Grund nicht ausreichend geklärt worden. Das kantonale Steueramt habe seine Untersuchungspflicht verletzt, was zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Verfügung führe. Der Vorwurf der Verletzung des Gebots von Treu und Glauben durch den Pflichtigen sei falsch und aktenwidrig. Der Pflichtige habe nämlich für die relevanten Jahre 2013■2016 keine Steuererklärungen und damit keine Selbstdeklaration mit unbeschränkter Steuerpflicht eingereicht.

E. 5.2

Das kantonale Steueramt macht zusammengefasst geltend, der Pflichtige habe erstmals in seinem als Revisionsbegehren bezeichneten Schreiben vom 16. Januar 2019 vorgebracht, in der Schweiz bloss beschränkt steuerpflichtig zu sein. Bis zu diesem Zeitpunkt seien bereits vier Steuerperioden rechtskräftig eingeschätzt worden, während derer nichts darauf hingedeutet habe, dass der Pflichtige in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein könnte. Trotz fachkundiger Vertretung habe es der Pflichtige unterlassen, seine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz vorzubringen und den Beweis für seinen behaupteten Lebensmittelpunkt im Ausland zu erbringen. Er habe dafür nicht nur genügend Zeit und Möglichkeiten, sondern auch genügend Anlass gehabt. Das Vorbringen könne nicht erstmals im Rahmen des vorliegenden Nachsteuerverfahrens überprüft werden. Das kantonale Steueramt sei daher auch nicht verpflichtet gewesen, die Frage der beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz im Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperioden 2013■2016 zu klären.

E. 5.3

Diese Auffassung des kantonalen Steueramts erweist sich vorliegend als zutreffend. Eine Revision bereits rechtskräftiger Veranlagungen ist zum Vornherein ausgeschlossen, wenn der Pflichtige den behaupteten Lebensmittelpunkt unter Wahrung der ihm zumutbaren Sorgfalt im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], vgl. auch Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel

2022, Art. 51 StHG N. 25, 25a). Diese Konsequenz ergibt sich auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 3.4). Das Bundesgericht hält fest, nach Art. 51 Abs. 2 StHG sei die Revision einer rechtsbeständigen Veranlagung ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Bestimmung finde im Nachsteuerverfahren sinngemässe Anwendung. Während die Revision nach Art. 51 StHG ein Revisionsverfahren zugunsten der steuerpflichtigen Person sei, stelle die Nachsteuer nach Art. 53 StHG ein Revisionsverfahren zuungunsten der steuerpflichtigen Person dar. Im Sinn der Waffengleichheit zwischen der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde könne es der Steuerbehörde im Nachsteuerverfahren daher nicht möglich sein, sich auf Tatsachen und Beweismittel zu stützen, die schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätten berücksichtigt werden können.

E. 5.4

Das kantonale Steueramt hatte während der strittigen Steuerperioden 2013■2016 mangels entgegenstehender Einwände des Pflichtigen keinerlei Anlass, an seinem hiesigen Lebensmittelpunkt zu zweifeln. Es wäre dem Pflichtigen unter Wahrung der gebotenen Sorgfalt ohne Weiteres möglich gewesen, einen dahingehenden Einwand zu erheben und die diesbezügliche Klärung der Umstände im ordentlichen Verfahren zu erwirken. Dies gilt umso mehr, als er gegen den Einschätzungsentscheid 2014 Einsprache erhoben hatte und in diesem Verfahren bereits fachkundig vertreten war. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen kann er aus dem Umstand, dass er für die Steuerperioden 2013■2016 keine Steuerklärungen einreichte, sondern nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt werden musste, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Auch diesfalls wäre er nach der ihm zumutbaren Sorgfalt gehalten gewesen, entsprechende Vorbringen gegen die Einschätzungsentscheide bzw. Veranlagungsverfügungen zu erheben. Zudem hat die grundsätzliche Beschränkung auf das Thema des Nachbesteuerungsgrunds (siehe E. 2.2) im Zusammenspiel mit den Vorgaben von Treu und Glauben zur Folge, dass steuermindernde Tatsachen nur geltend gemacht werden können, wenn sie mit dem Nachsteuerverfahren zusammenhängen. Sie müssen aus der Sicht des Steuerpflichtigen in dem Sinn neu sein, als ihre nachträgliche Geltendmachung durch den Nachbesteuerungsgrund veranlasst wird. Umgekehrt wäre es treuwidrig, eine vermeintlich steuermindernde Tatsache in Reserve zu halten für den Fall, dass eine unvollständige Deklaration aufgedeckt wird (BGr, 21. Oktober 2024, 9C_634/2023, E. 7.3). Das kantonale Steueramt war unter diesen Umständen nicht verpflichtet, Vorbringen im Zusammenhang mit dem Lebensmittelpunkt bzw. der beschränkten Steuerpflicht des Pflichtigen im Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2013■2016 zu berücksichtigen. Denn Gegenstand des Nachsteuerverfahrens waren die nachträglich vom Pflichtigen deklarierten massiv höheren Einkommens- und Vermögensbeträge im Vergleich zu den rechtskräftig gewordenen Ermessenseinschätzungen bzw. -veranlagungen des kantonalen Steueramts. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Einwände des Pflichtigen unbegründet sind, was zur Abweisung des Rekurses und der Beschwerde führt.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des

Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG; Art. 64 Abs. 1[■]3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Dem kantonalen Steueramt sind keine besonderen Umtriebe entstanden, weshalb keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen ist. Die Gerichtskosten werden mit der bereits geleisteten Kautions verrechnet.

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