
Nachsteuerverfahren

1. Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide

Veranlagungsverfügungen erwachsen nach unbenütztem Ablauf der Einsprachefrist grundsätzlich in Rechtskraft. Sie können vom Steuerpflichtigen nicht mehr angefochten (formelle Rechtskraft) und dürfen von der Veranlagungsbehörde nicht mehr abgeändert werden (materielle Rechtskraft).

Der Grundsatz der Unabänderlichkeit von rechtskräftigen Veranlagungen wird durchbrochen, wenn die Voraussetzungen für ein Nachsteuer- bzw. Revisionsverfahren (StB 197 Nr. 1) erfüllt sind. Vorbehalten bleibt die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen innert fünf Jahren seit Eröffnung einer Verfügung (Art. 198 StG; vgl. StB 198 Nr. 1). Das Nachsteuerverfahren führt zu einer Abänderung der Veranlagung zugunsten des Fiskus, das Revisionsverfahren zu einer solchen zugunsten des Steuerpflichtigen. Hauptfall ist in beiden Verfahren die Entdeckung von Tatsachen, die bei Erlass der Verfügung schon bestanden, jedoch mindestens einer der beteiligten Parteien nicht bekannt waren.

2. Voraussetzungen**2.1 Grundsatz**

Das Nachsteuerverfahren wird durchgeführt, wenn für die Veranlagung erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die zur Zeit der Veranlagung schon bestanden und zu einer abweichenden Veranlagung geführt hätten, erst nach Eintritt der Rechtskraft der zuständigen Veranlagungsbehörde bekannt werden (Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, Art. 199 Abs. 1 StG). Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Veranlagungsbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bei besserer Untersuchung schon im ordentlichen Verfahren hätte erlangen können; sie darf grundsätzlich von der Richtigkeit und Vollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben ausgehen und ist zu weitergehenden Untersuchungen nur verpflichtet, wenn konkrete Anhaltspunkte bestehen, dass die Angaben unvollständig sein könnten.

2.2 Neue Tatsache

Ein Nachsteuerverfahren ist immer dann ausgeschlossen, wenn die Deklaration seitens des Steuerpflichtigen vollständig und genau war, die zuständige Steuerbehörde zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits anderweitig von den in Frage stehenden Tatsachen und Beweismitteln Kenntnis hatte (SGE 1992 Nr. 12; SGE 1994 Nr. 21; SGE 2007 Nr. 5) und die für die Bewertung der einzelnen Bestandteile erforderlichen Grundlagen der Veranlagungsbehörde bekannt waren (Art. 199 Abs. 2 StG).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich, die mittlerweile vom Bundesgericht geschützt wurde, sind im Kontext des Begriffs der neuen Tatsache und Beweismittel lediglich die Steuerakten der betreffenden Steuerperiode massgebend. Nicht massgebend sind damit die Dauerakten und die Steuerakten der Vorjahre (BGer 2C_230/2015 vom 3. Februar 2016). Diese Rechtsprechung gilt auch als Praxis im Kanton St.Gallen.

Im Weiteren ist festzuhalten, dass es sachlich gerechtfertigt ist, eine steueramtliche Meldung erst nach Ablauf der 30-tägigen Einsprache-/Rechtsmittelfrist zu erstellen. Es ist dabei nicht entscheidend, ob es im Zeitalter der Elektronik bzw. Informatik möglich ist, den internen Informationsfluss zwischen der Abteilung juristische Personen des kantonalen Steueramts und

den Gemeindesteuerämtern rascher zu gestalten. Bei einer solchen steueramtlichen Meldung handelt es sich um eine neue Tatsache im Sinn von Art. 199 Abs. 1 StG (SGE 2011 Nr. 4).

Im Zusammenhang mit Aktiengesellschaften mit einem Mehrheits- bzw. Alleinaktionär muss sich die für die Veranlagung der natürlichen Person zuständige Amtsstelle das Wissen der für die Veranlagung der juristischen Person zuständigen Amtsstelle nicht anrechnen lassen (SGE 2011 Nr. 9).

Das Bundesrecht gibt nicht vor, dass erst die juristische Person veranlagt werden muss, ehe die beteiligten natürlichen Personen veranlagt werden dürfen. Es ist deshalb weder unzulässig noch unzweckmässig, die natürlichen Personen vor einer allfälligen Rechtskraft der Veranlagungen der juristischen Personen einzuschätzen. Insbesondere bei ausserkantonalen juristischen Personen würde sich unter Umständen die Veranlagung der natürlichen Personen häufig über Gebühr verzögern. Hinzu kommt, dass bei juristischen Personen oft mehrere Jahre gemeinsam geprüft und beurteilt werden (SGE 2014 Nr. 24).

3. Nachsteuerzins und Sonderfälle ohne Zins

Die Nachsteuer umfasst neben der nicht erhobenen Steuer grundsätzlich auch den Zins (Art. 199 Abs. 1 StG; SGE 1994 Nr. 2). Beim Nachsteuerzins handelt es sich um einen Ausgleich des wirtschaftlichen Vorteils, den der Nachsteuerpflichtige durch die spätere Entrichtung der ordentlich geschuldeten Steuern erzielt hat. Dementsprechend läuft der Zins auf dem Nachsteuerbetreffnis vom Verfalltag (Art. 212 Abs. 2 StG) bis zur Nachsteuerverfügung. Der Zinssatz wird von der Regierung aufgrund der allgemeinen Verordnungskompetenz gemäss Art. 318 Abs. 1 StG festgesetzt. Er entspricht den Zinssätzen für Ausgleichs-, Verzugs- und Rückerstattungszinsen.

In besonderen, in Art. 200 StG aufgezählten Fällen wird eine Nachsteuer ohne Zins erhoben. Dies gilt für zu Unrecht vorgenommene Verlustverrechnungen bei internationalen Steuerauscheidungen sowie für den Fall, dass die Ermässigung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer zufolge Unternehmensnachfolge (Art. 155 f. StG) wegfällt.

4. Abgrenzung Nachsterverfahren und Steuerstrafverfahren

Das Nachsterverfahren ist unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Steuerpflichtigen durchzuführen. Die Verschuldensfrage ist einzig im Steuerstrafverfahren relevant (Art. 247 ff. und 272 ff. StG). Nachsterverfahren und Steuerstrafen werden im Kanton St.Gallen in jedem Fall getrennt eingeleitet und durchgeführt (siehe nachfolgend Ziff. 3).

5. Zuständigkeit

Die Nachsteuer-Veranlagung der im Steuergesetz geregelten Steuern mit Ausnahme der reinen Gemeindesteuern obliegt dem Kantonalen Steueramt, Team Nachsteuern, Team NP Plus und Team JP Plus (Art. 158 StG; Art. 82 StV, vgl. StB "Organisation und Zuständigkeit", A und B).

6. Verfahren

Das Kantonale Steueramt leitet das Nachsteuerverfahren ein, wenn begründeter Verdacht besteht, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 81 StV). Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wird dem Steuerpflichtigen nach zwingender Vorschrift (Art. 201 Abs. 1 StG) unter Angabe des Grundes schriftlich mitgeteilt. Dabei wird der Steuerpflichtige darauf aufmerksam gemacht, dass ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung zu einem späteren Zeitpunkt eingeleitet werden kann und er dabei Aussage und Mitwirkung verweigern kann (Art. 201 Abs. 1 StG, Art. 257 Abs. 1 StG).

Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden, wenn sie im Nachsteuerverfahren weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 259 Abs. 2 StG).

Die Regeln des ordentlichen Veranlagungsverfahrens (Art. 161 ff. StG) gelten sachgemäss auch im Nachsteuerverfahren. Zusätzlich werden die Kosten des Verfahrens dem Steuerpflichtigen auferlegt, wenn dieser das Nachsteuerverfahren durch eine Verletzung von Verfahrenspflichten verschuldet hat (Art. 202 Abs. 1 StG). Damit wird die Pflicht zur Kostentragung faktisch auf Fälle reduziert, in denen auch ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung durchgeführt wird (vgl. dazu StB 255 Nr. 1). Diese Kosten des Nachsteuerverfahrens werden erst im Strafbefehl festgesetzt.

Vor Erlass der Nachsteuerbefehl wird der Pflichtige über die vorgesehene Erledigung in Kenntnis gesetzt.

7. Verwirkung

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt grundsätzlich zehn Jahre (20 Jahre im Fall von Art. 200 Bst. c StG) nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung unterblieben oder unvollständig geblieben ist. In Übereinstimmung mit der direkten Bundessteuer (Art. 152 Abs. 3 DBG) erlischt das Recht, eine Nachsteuer festzusetzen, fünfzehn Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode (resp. 25 Jahre im Fall von Art. 200 Bst. c StG).

Im Einzelnen ergibt sich in Bezug auf das Nachsteuerverfahren bei den Einkommens- und Vermögenssteuern folgende Übersicht:

Einleitung Nachsteuerverfahren	Nachsteuern ab
2017	2007 (Steuerperiode 2007)
2018	2008 (Steuerperiode 2008)
2019	2009 (Steuerperiode 2009)
2020	2010 (Steuerperiode 2010)
2021	2011 (Steuerperiode 2011)
2022	2012 (Steuerperiode 2012)
2023	2013 (Steuerperiode 2013)
2024	2014 (Steuerperiode 2014)
usw.	usw.