



**Fall-Nr.:** B 2010/14  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 13.02.2020  
**Entscheiddatum:** 16.09.2010

## Urteil des Verwaltungsgerichts vom 16.09.2010

**Steuerrecht, Art. 248 StG (sGS 811.1). Rechtmässigkeit der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung durch Nichtdeklaration eines Vermächtnisses im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung für Einkommen und Vermögen (Verwaltungsgericht, B 2010/14).**

### Urteil vom 16. September 2010

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

---

In Sachen

**X.,**

**Beschwerdeführer,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. A.

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,** Abteilung I/1,  
Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**



## St.Galler Gerichte

und

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

betreffend

**Steuerhinterziehung**

**hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**

A./ Die Eheleute X. und Y. wohnen mit ihrem 1992 geborenen Sohn B. in St. Gallen. X. ist bei der C. AG angestellt, deren Verwaltungsratspräsident er auch ist. Die Ehefrau ist ebenfalls unselbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2002 deklarierten die Eheleute X. ein steuerbares Einkommen von Fr. 201'124.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'387'500.--. Sie wurden vom kantonalen Steueramt mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 197'100.-- zum Satz von Fr. 203'600.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'246'000.-- zum Satz von Fr. 1'395'000.-- veranlagt. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 reichten sie keine Steuererklärung ein. Sie wurden in der Folge am 21. September 2005 ermessensweise mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 224'500.-- zum Satz von Fr. 230'300.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'204'000.-- zum Satz von Fr. 1'348'000.-- veranlagt.

Im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2004 deklarierten die Eheleute X. den Erhalt einer Erbschaft bzw. eines Vermächnisses von M. im Betrag von Fr. 2'300'000.--. M. war am .. Oktober 2002 in Spanien verstorben und hatte in ihrem Testament X. und B. je mit einem Vermächtnis bedacht. Die Teilung des Nachlasses fand am .. Oktober 2003 statt. Das kantonale Steueramt veranlasste am 9. Mai 2007 die Einleitung eines Nachsteuer- und allenfalls Strafsteuerverfahrens gegen X.

Am 12. Dezember 2007 orientierte das kantonale Steueramt X. über die Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Nach weiteren Abklärungen teilte es ihnen mit, im Nachsteuerverfahren seien für 2002 nicht erfasste Vermögenswerte von Fr. 498'000.-- und für 2003 nicht erfasste Einkünfte von Fr. 23'000.-- und nicht erfasste



Vermögenswerte von Fr. 2'300'000.-- festgestellt worden. Ausserdem wurde die Einleitung eines Untersuchungsverfahrens wegen Steuerhinterziehung angekündigt. Am 25. März 2008 wurde eine Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern der Jahre 2002 und 2003 im Betrag von Fr. 25'204.45 veranlagt. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Am 8. Mai 2008 leitete das kantonale Steueramt wegen des nicht deklarierten Vermögenszuwachses aufgrund des Todes von M. in den Steuererklärungen 2002 und 2003 gegen X. ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung ein. Mit Strafbescheid vom 31. Oktober 2008 wurde X. wegen Steuerhinterziehung mit Fr. 11'812.25 gebüsst, und es wurden ihm Verfahrenskosten von Fr. 550.-- auferlegt. Mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 3. Dezember 2008 erhob X. Einsprache gegen den Strafbescheid. Das kantonale Steueramt übermittelte in der Folge die Angelegenheit der Verwaltungsrekurskommission zur gerichtlichen Beurteilung. Diese behandelte die Angelegenheit an einer öffentlichen Verhandlung. Mit Entscheid vom 18. Dezember 2008 sprach sie X. der Steuerhinterziehung hinsichtlich des eigenen Vermächtnisses und des Vermächtnisses des Sohnes für die Steuerjahre 2002 und 2003 schuldig und bestrafte ihn mit einer Busse von Fr. 13'500.--. Die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 550.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'500.-- wurden X. auferlegt. Sie erwog, X. und dessen Sohn hätten bereits mit dem Tod von M. die Forderungen aus den Vermächtnissen erworben, selbst wenn diese anfänglich nur unter der Bedingung bestanden, dass die Erbschaft angenommen werden würde. Die Vermächtnisforderungen seien daher ab dem Todestag zum Vermögen der Bedachten zu rechnen. Folglich hätte X. im Wertschriftenverzeichnis die Frage nach dem Erhalt eines Vermächtnisses im Jahr 2002 sowohl für sich als auch als gesetzlicher Vertreter seines Sohnes bejahen müssen. Für 2003 sei eine Ermessensveranlagung vorgenommen worden. Dabei hätte X. ohne weiteres erkennen können, dass das Vermögen nach Erhalt der Legate im Jahr 2003 um Fr. 2'300'000.-- zu tief ausgefallen und damit unvollständig gewesen sei. Er wäre daher verpflichtet gewesen, Einsprache zu erheben und die Vorinstanz vollumfänglich über das höhere Vermögen zu informieren. Ab Erhalt der Vermächtnisse am 21. November 2003 sei auch deren Ertrag steuerbar gewesen. Mit der Hinnahme der Ermessensveranlagung, in welcher der Ertrag des neu zugeflossenen Vermögens nicht erfasst gewesen und wodurch eine Steuerverkürzung eingetreten sei, sei der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung



auch bezüglich des steuerbaren Einkommens 2003 erfüllt. In subjektiver Hinsicht ging die Verwaltungsrekurskommission davon aus, X. sei bei der Deklaration der Steuererklärung 2002 am 28. März 2004 bekannt gewesen, dass er und sein Sohn mit dem Tod von M. am 12. Oktober 2002 den Anspruch auf die Legate aus deren Erbschaft erworben hätten. Er hätte daher die beiden Fragen betreffend Erbschaften bejahen müssen. Zumindest hätte er aufgrund der Tatsache, dass der Tod der Erblasserin in das Jahr 2002 fiel, die Wegleitung konsultieren müssen. Indem er dies nicht getan habe, habe er zumindest in Kauf genommen, eine Steuerhinterziehung zu begehen. Im Zeitpunkt des Ausfüllens der Steuererklärung für 2002 seien die entsprechenden Geldbeträge bereits den Bedachten ausbezahlt worden. Für das Steuerjahr 2002 habe daher X. bei der Vermögensdeklaration bezüglich seines Vermächtnisses eine vollendete Steuerhinterziehung begangen. Auch für das aus dem Vermächtnis stammende Vermögen seines Sohnes habe er als dessen Vertreter eine vollendete Steuerhinterziehung begangen. Bei der Ermessensveranlagung 2003 habe er eine offensichtlich falsche Einkommens- und Vermögensveranlagung hingenommen. Es sei daher davon auszugehen, dass er vorsätzlich gehandelt bzw. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigte oder zumindest in Kauf genommen habe.

B./ Mit Eingaben seines Rechtsvertreters vom 15. Januar und 17. Februar 2010 erhob X. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 18. Dezember 2009 sei vollumgänglich aufzuheben, er sei von Schuld und Strafe betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2002 und 2003 vollumfänglich freizusprechen, es seien ihm sowohl im Untersuchungsverfahren als auch im Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission keine Verfahrenskosten aufzuerlegen und es sei der Staat zu verpflichten, ihm die im Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission geltend gemachten ausseramtlichen Kosten im Betrag von Fr. 13'957.10 vollumfänglich zu entschädigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, der Sachverhalt in bezug auf das Steuerjahr 2002 sei unrichtig und unvollständig festgestellt worden. Es treffe nicht zu, dass er und sein Sohn im Jahr 2002 ein Vermächtnis erhalten hätten. Auch sei der Sachverhalt in bezug auf das Steuerjahr 2003 falsch und unvollständig festgestellt worden. Die Vorinstanz habe in krasser Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Untersuchungsgrundsatzes sowie der Unschuldsvermutung die Tatsache völlig übergangen, dass er am 24. August 2005



ein fünftes Fristerstreckungsgesuch eingereicht habe. Der Beschwerdeführer habe damit dokumentiert, die Steuererklärung 2003 bis Ende September 2005 einreichen zu wollen. Wenn die Steuerbehörde das Fristverlängerungsgesuch entgegen ihrer Aktenführungspflicht unter den Tisch wische, um eine Ermessensveranlagung und danach ein Hinterziehungs- und Strafverfahren durchzuführen, so missbrauche sie ihre Amtsgewalt. Es könne nicht Aufgabe der Steuerbehörde sein, ein Fristverlängerungsgesuch mit einer kurzen einmonatigen Frist zu ignorieren, um ohne Ankündigung eine Ermessensveranlagung und in der Folge ein Nach- und Strafsteuerverfahren durchzuführen. Ausserdem sei der subjektive Tatbestand falsch und unvollständig festgestellt worden. Er habe im Jahr 2002 keinen Vermächtnisanspruch gehabt. Hinsichtlich des Jahres 2003 habe er nach der zu Unrecht vorgenommenen Ermessensveranlagung der Steuerbehörde mitgeteilt, dass sich sein Vermögen verändert habe. Die Erhebung einer Strafsteuer im Jahr 2003 verstosse daher gegen Treu und Glauben. Auf die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers wird, soweit notwendig, in den nachstehenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 2. März 2010 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids die Abweisung der Beschwerde.

Das kantonale Steueramt hielt in seiner Stellungnahme vom 22. März 2010 fest, es verzichte auf eine Vernehmlassung und verweise auf den begründeten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 18. Dezember 2009.

### **Darüber wird in Erwägung gezogen:**

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 270 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und seine Eingaben vom 15. Januar und 17. Februar 2010 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 270 StG in Verbindung mit Art. 269 und Art. 161 StG sowie Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.



Vorinstanz und Beschwerdegegner verzichteten auf eine begründete Vernehmlassung, sondern beantragten unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde bzw. verwiesen auf den angefochtenen Entscheid. Daher bestand kein Anlass für eine Replik; auf die Eingabe vom 18. Mai 2010 (act. 16 des Verfahrens B 2010/13) ist daher nicht weiter einzutreten.

2. Nach Art. 248 Abs. 1 und 4 StG wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.

2.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass ab dem Todestag von M. die Vermächtnisforderungen zu seinem Vermögen bzw. zum Vermögen seines Sohnes zu rechnen gewesen wären. Als persönlicher Anspruch richte sich der Vermächtnisanspruch gegen den Beschwerten oder den/die Erben. Einen absoluten Anspruch gegen den Besitzer des Vermächtnisgegenstandes als solchen habe der Bedachte nach schweizerischem Recht nicht. Wenn wie im vorliegenden Fall Erben beschwert seien, entstünden Vermächtnisansprüche gemäss Art. 562 Abs. 2 ZGB erst, sobald die Erben die Erbschaft angenommen hätten oder sie nicht mehr ausschlagen könnten. M. habe die Schweizer Berghilfe als Alleinerbin eingesetzt. Er und sein Sohn seien je mit einem Vermächtnis bedacht worden. Die Ausschlagungsfrist habe drei Monate betragen. Für den eingesetzten Erben habe diese Frist erst mit dem Tag zu laufen begonnen, an welchem ihm die amtliche Mitteilung der Verfügung der Erblasserin zukomme. Es sei eine gerichtsnotorische Tatsache, dass die amtliche Mitteilung vom zuständigen spanischen Amt erst im Jahr 2003 an die Schweizer Berghilfe ergangen sei. In der Befragung vor der Vorinstanz habe er denn auch ausgesagt, dass ihm von der Willensvollstreckerin erst irgendwann im Jahr 2003 eröffnet worden sei, dass ein Testament existiere und er darin mit einem Vermächtnis bedacht worden sei.

Diese Rüge des Beschwerdeführers betrifft an sich die rechtliche Würdigung von Tatsachen, nicht eine fehlerhafte Feststellung des Sachverhalts. In bezug auf den



objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in diesem Punkt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer und sein Sohn im Zeitpunkt des Todes von M. einen Anspruch erwarben, der dem steuerbaren Vermögen zuzurechnen ist. Ob der Beschwerdeführer eine bestimmte Frage im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung 2002 hätte bejahen müssen, ist dagegen bei der Prüfung des subjektiven Tatbestands zu beurteilen. In objektiver Hinsicht ist massgebend, ob das Vermächtnis unmittelbar nach dem Tod von M. dem steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers und dessen Sohnes zuzurechnen ist.

Nach Art. 53 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Unter dem steuerrechtlichen Begriff des Vermögens wird gemeinhin der "Inbegriff der einer Person privatrechtlich zustehenden Sachen und geldwerten Rechte" verstanden (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 167 mit Hinweisen). Diese privatrechtlich zustehenden geldwerten Rechte können sowohl dinglicher als auch obligatorischer Natur sein (Blumenstein/Locher, a.a.O, S. 167).

Art. 562 Abs. 1 ZGB bestimmt, dass die Vermächtnisnehmer gegen den Beschwerten bzw. gegen die gesetzlichen oder eingesetzten Erben einen persönlichen Anspruch haben. Wenn aus der Verfügung nichts anderes hervorgeht, so wird der Anspruch fällig, sobald der Beschwerte die Erbschaft angenommen hat oder sie nicht mehr ausschlagen kann (Art. 562 Abs. 2 ZGB).

Die Forderung des Vermächtnisnehmers entsteht ipso iure beim Tod des Erblassers. Die an keine Frist gebundene Ausschlagung lässt die Forderung rückwirkend erlöschen (vgl. P. Piotet, Schweizerisches Privatrecht, Bd. IV/2, Basel und Stuttgart 1981, S. 580). Der Bedachte erwirbt durch das ihm zugewendete Vermächtnis regelmässig eine Forderung gegen den Beschwerten. Obwohl das Gesetz in Art. 562 Abs. 1 ZGB den Begriff "Anspruch" verwendet, entsteht mit dem Tod des Erblassers erst die Forderung, denn der Anspruch setzt die Fälligkeit der Obligation voraus (B. Huwiler, Basler Kommentar, 3. Aufl., Basel 2007, N 1 zu Art. 562 ZGB mit Hinweisen auf die Lehre). Auch für den Vermächtnisnehmer gilt der Grundsatz des eo-ipso-Erwerbs, insofern keine besondere Annahmeerklärung nötig ist. Dagegen erlangt der Vermächtnisnehmer nur einen obligatorischen Anspruch gegen den Beschwerten auf Verschaffung des ihm vom Erblasser zugedachten Vorteils (Tuor/Schnyder/Schmid/



Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. Aufl., Zürich 2009, S. 724). Soweit sich der Beschwerdeführer auf den Beitrag von P. Weimar (in FS Druey, Zürich 2002, S. 275 ff.) beruft, lässt sich daraus kein Argument gegen das Entstehen einer Forderung im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ableiten. Weimar hält fest, dass der Bedachte keinen absoluten Anspruch gegen den Besitzer des Vermächtnisgegenstands hat. Er führt dann unmittelbar anschliessend aus, das subjektive Recht, das der Bedachte mit der Eröffnung des Erbgangs (dem Tod des Erblassers, Art. 537 Abs. 1 ZGB [Anmerkung des Gerichts]) gegen den Beschwernten erwirbt, sei nach allgemeiner Auffassung eine Forderung. Diese hat wie ein gewöhnliches Schuldverhältnis die vom Erblasser verbindlich umschriebene Leistung zum Inhalt (Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, a.a.O., S. 725). Weimar führt aus, der Bedachte erwerbe mit dem Erbgang ein forderungsähnliches Recht gegen den Beschwernten auf Gewährung des Vermögensvorteils. Dieses Recht könne der Bedachte, sobald es fällig geworden sei, mit einem persönlichen Anspruch durchsetzen (Weimar, Berner Kommentar, Bern 2009, N 2 zu Art. 484 ZGB). Aufgrund der zivilrechtlichen Regelung ist das Vermächtnis mit dem Erbgang in das steuerbare Vermögen des Bedachten übergegangen. Dass die Forderung im Zeitpunkt des Vermögensübergangs noch nicht fällig ist, ändert daran nichts. Die Fälligkeit einer Forderung ist nicht Voraussetzung für die Zurechnung zum steuerbaren Vermögen. Im übrigen ist es grundsätzlich möglich, Risiken und Unsicherheiten einer Forderung bei der Veranlagung des steuerbaren Vermögens zu berücksichtigen. Nach Art. 56 Abs. 2 StG wird die Verlustwahrscheinlichkeit bei der Bewertung umstrittener oder unsicherer Rechte und Forderungen berücksichtigt. In objektiver Hinsicht bestehen im vorliegenden Fall allerdings keine solchen Unsicherheiten. Weder sind Steuerforderungen noch Schulden der Erblasserin nachgewiesen, die zu einer Gefährdung oder einem Verlust des Vermächtnisses führten. Solche Umstände müssten nach dem vom Beschwerdeführer zitierten Verfasser einer Abhandlung zum Zufluss bzw. zur Realisation von Einkommen zumindest eine "erhebliche Unsicherheit" begründen (M. Weidmann, Realisation und Zurechnung des Einkommens, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 99). Die Frage, ob der Beschwerdeführer aufgrund der konkreten Umstände davon ausgehen durfte, die Erfüllung des Vermächtnisanspruchs sei aufgrund verschiedener Umstände gefährdet, ist ohnehin im Rahmen des



objektiven Tatbestands nicht entscheidend. Diese Umstände sind bei der Prüfung des Verschuldens bzw. des subjektiven Tatbestands zu berücksichtigen.

Da die rechtskräftigen Vermögensveranlagungen der Jahre 2002 und 2003 unvollständig waren, hat die Vorinstanz den Tatbestand der Steuerhinterziehung beim Vermögen in objektiver Hinsicht zu Recht bejaht.

2.2. In subjektiver Hinsicht ist vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln Voraussetzung für eine Busse wegen Steuerhinterziehung (Art. 248 Abs. 1 StG). Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, handelt vorsätzlich, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt; eventualvorsätzlich handelt, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber der Steuerbehörde gemachten Angaben bewusst war, kann der Wille zur Steuerhinterziehung vorausgesetzt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 43 ff. zu Art. 175 DBG). Fahrlässig handelt nach Art. 12 Abs. 3 StGB, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Der Begriff der Fahrlässigkeit richtet sich nach Art. 12 Abs. 3 StGB (vgl. BGE 135 II 86).

Im Wertschriftenverzeichnis für die Steuererklärung 2002 wurden unter dem Titel "Erbschaften" zwei Fragen gestellt, nämlich: "Haben Sie im Jahr 2002 eine Erbschaft oder ein Vermächtnis erhalten?" und "sind Sie an einer unverteilter Erbschaft beteiligt?" Bei beiden Fragen kreuzte der Beschwerdeführer die Rubrik "nein" an.

Die Steuererklärung 2002 datiert vom 28. März 2004. Dieses Datum hat der Beschwerdeführer selber handschriftlich vermerkt. Die Steuererklärung wurde kurz nach dem Ausfüllen eingereicht; sie trägt den Eingangsstempel 31. März 2004. In bezug auf den subjektiven Tatbestand ist entscheidend, was der Beschwerdeführer in jenem Zeitpunkt tat bzw. was er in jenem Zeitpunkt unterliess. Es ist daher nicht massgebend, was er im Jahr 2002 oder im Jahr 2003 wusste oder nicht wusste. Der Beschwerdeführer erklärte selbst, irgendwann im Laufe des Jahres 2003 orientiert



worden zu sein, dass ein Testament existiert und dass er von M. mit einem Vermächtnis bedacht worden sei. Am 21. November 2003 wurden ihm Fr. 1'600'000.-- und seinem Sohn Fr. 700'000.-- gutgeschrieben. Als der Beschwerdeführer die Steuererklärung 2002 unterzeichnete bzw. einreichte, wusste er also nicht nur um die Zuwendung der Vermächtnisse, sondern es war ihm zu jenem Zeitpunkt bereits eine erhebliche Summe zugewendet worden.

Aufgrund der dargelegten Sachlage hätte der Beschwerdeführer zumindest eine der beiden Fragen im Wertschriftenverzeichnis nach der Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft bzw. dem Erhalt eines Vermächtnisses bejahen müssen. Die beiden Rubriken unterscheiden sich im wesentlichen darin, dass bei der Frage nach dem Erhalt einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses nach dem Teilungsdatum gefragt und eine Kopie des Erbteilaktes verlangt wird. Da im Zeitpunkt des Einreichens der Steuererklärung am 28. März 2004 erhebliche Beträge faktisch bereits ausbezahlt worden waren, konnten auch angebliche Befürchtungen über nachträgliche Steuerforderungen oder ähnliche Unsicherheiten bzw. Schulden der Erblasserin keine Gründe bilden, die Fragen nach der Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft oder dem Erhalt eines Vermächtnisses kurzerhand und ohne jegliche Erklärung zu verneinen. Wohl war in der zweiten Frage nach der Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft kein Hinweis auf ein Vermächtnis vermerkt. Dennoch gebietet die beim Ausfüllen der Steuererklärung und des Wertschriftenverzeichnisses vorausgesetzte Sorgfalt, dass Fragen nach dem Erhalt einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses bzw. nach der Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft nicht kommentarlos verneint werden, wenn aus dem entsprechenden Vermächtnis bereits namhafte Geldbeträge zugeflossen sind. Auf allfällige Unsicherheiten bezüglich des voraussichtlich zufließenden Gesamtbetrages hätte gesondert hingewiesen werden können. Selbst wenn der Beschwerdeführer der irrigen Auffassung gewesen wäre, ein Vermächtnis begründe noch keine Forderung gegenüber dem Beschwerten bzw. dem oder den Erben, so hätte er zumindest die Frage nach der Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft bejahen müssen. Zwar war er selber nicht Erbe, doch war ihm aufgrund eines Todesfalls bzw. eines Testaments Geld zugeflossen, weshalb er für das Jahr 2002, in dem M. verstarb, zumindest die Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft hätte bejahen müssen. Die Frage lautete übrigens nicht dahingehend, ob der Steuerpflichtige Erbe sei, sondern ob er an einer unverteilter Erbschaft beteiligt sei. Aufgrund der beiden Fragen war erkennbar, dass



nach jeglichen Vermögenszugängen von Todes wegen gefragt wurde. Indem der Beschwerdeführer ein Wertschriftenverzeichnis einreichte, in dem er sowohl die Frage nach dem Erhalt eines Vermächtnisses als auch die Frage nach der Beteiligung an einer unverteilter Erbschaft kommentarlos verneinte, hat er wissentlich und willentlich und damit vorsätzlich gehandelt. Die Beschwerde erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

2.3. Bezüglich des Steuerjahres 2003 ging die Vorinstanz davon aus, dass der Steuerpflichtige auch bei einer Ermessensveranlagung verpflichtet ist, eine wahrheitsgemässe und vollständige Deklaration zu machen und dass er alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 168 und 170 Abs. 1 StG). Die Vorinstanz erwog, die Bemerkung des Beschwerdeführers im Schreiben vom 19. Oktober 2005 zeige, dass er die Differenz des effektiven beweglichen Vermögens per Ende Dezember 2003 zum veranlagten Vermögen von Fr. 1'300'000.-- tatsächlich bemerkt habe. Trotzdem habe er es unterlassen, die Veranlagung anzufechten und das kantonale Steueramt umfassend davon in Kenntnis zu setzen. Als das kantonale Steueramt seinen Hinweis als Einsprache entgegengenommen habe und er weitere Untersuchungen zu seinem Vermögen habe befürchten müssen, habe er umgehend mitgeteilt, er wolle keine Einsprache erheben. Damit habe er offensichtlich eine falsche Einkommens- und Vermögensveranlagung hingenommen. Es sei davon auszugehen, dass er die Täuschung beabsichtigt habe.

Der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, er habe am 24. August 2005 ein Gesuch um Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung 2003 bis Ende September 2005 eingereicht. Das kantonale Steueramt habe es bewusst oder durch Schlamperei unterlassen, das Gesuch aufzubewahren und der Vorinstanz herauszugeben. Das Gesuch fehle heute noch in den Steuerakten. Die Vorinstanz habe ihm die Beweislast für seine Unschuld auferlegt.

Der Beschwerdeführer war gesetzlich verpflichtet, die Steuererklärung innert einer bestimmten Frist einzureichen (Art. 168 StG). Dies hat er nicht getan. Dafür, dass er rechtzeitig ein Gesuch um Fristerstreckung einreichte oder die Steuererklärung zu einem späteren Zeitpunkt abgab, trägt er die Beweislast. Der Beschwerdeführer hat eine Kopie eines vom 24. August 2005 datierten Fristerstreckungsgesuchs eingereicht.



Ein solches befindet sich allerdings nicht in den Steuerakten, und der Beschwerdeführer vermag die Einreichung des Gesuchs nicht nachzuweisen, z.B. durch den Nachweis einer Postaufgabe. Er behauptet auch nicht, er habe das Gesuch eingeschrieben versandt. Die Vorinstanz verletzte somit weder den Grundsatz in dubio pro reo noch auferlegte sie dem Beschwerdeführer die Beweislast für seine Unschuld. Fehl geht auch der Vorwurf gegenüber der Steuerbehörde, sie habe die Pflicht zur Aktenführung verletzt. Hinsichtlich des Fristerstreckungsgesuchs vom 24. August 2005 fehlt wie erwähnt der Nachweis, dass ein solches überhaupt eingereicht wurde. Dass das Steueramt diese Behauptung nicht ausdrücklich bestreitet, ändert daran nichts. Hinsichtlich der nur in elektronischer Form gespeicherten Akten anerkant das kantonale Steueramt dem Vertreter des Beschwerdeführers, die Akten ausdrucken zu lassen. Er beharrte allerdings nicht darauf. Im übrigen ist das kantonale Steueramt nicht verpflichtet, den Rechtsanwälten Originalakten auszuhändigen. Das Steueramt ist nicht an eine entsprechende Praxis der Gerichte gebunden. Daraus folgt, dass das kantonale Steueramt weder die Pflicht zur Aktenführung und zur Untersuchung des Sachverhalts noch den Anspruch des Beschwerdeführers auf Akteneinsicht verletzt hat.

Eine Steuerhinterziehung kann durch Verletzung von Mitwirkungspflichten begangen werden; hat der Pflichtige schuldhaft eine Ermessensveranlagung verursacht, so gilt sein Verhalten als Steuerhinterziehung, wenn sich in der Folge herausstellt, dass die rechtskräftige Ermessensveranlagung unvollständig war (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 426). Die Vorinstanz ging davon aus, dass der Beschwerdeführer eine unvollständige Veranlagung für das Steuerjahr 2003 veranlasst hat, indem er die fehlerhafte Ermessensveranlagung wissentlich in Rechtskraft erwachsen liess. Nach Art. 170 Abs. 1 StG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Darunter fällt u.a. die Verpflichtung, eine ungenügende Ermessensveranlagung anzufechten und der Steuerbehörde die für die korrekte Veranlagung massgebenden Tatsachen mitzuteilen (vgl. StE 1989, B 101.9 Nr. 6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 51 und 63 zu Art. 175 DBG mit Hinweisen). Unterlässt dies der Pflichtige, so bewirkt er, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, womit der Tatbestand von Art. 248 Abs. 1 StG erfüllt ist.



Somit war der Beschwerdeführer verpflichtet, die unvollständige Ermessensveranlagung mit Einsprache anzufechten. Es ist daher im Hinterziehungsverfahren unerheblich, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung gegeben waren. Ein Verfahrensfehler der Veranlagungsbehörde in diesem Punkt würde den Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht ausschliessen. Weder formale noch inhaltliche Mängel der Ermessensveranlagung würden ein Verschulden des Beschwerdeführers kompensieren. Entscheidend ist vielmehr, ob die unvollständige Veranlagung kausale Folge des Verhaltens des Pflichtigen ist.

Hinsichtlich des objektiven Tatbestands bei der Vermögensbesteuerung 2003 kann auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden (E. 2.1). Die Vermögensveranlagung 2003 war damit auch unvollständig. In subjektiver Hinsicht ist davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer nicht entgehen konnte, dass bei der Festlegung des Vermögens, welche sich auf den Stichtag 31. Dezember 2003 bezog, in den veranlagten rund 1,3 Mio. Franken die ihm und seinem Sohn am 21. November 2003 zugeflossenen Zahlungen von insgesamt 2,3 Mio. Franken nicht enthalten sind. Nachdem der Beschwerdeführer gegenüber der Steuerbehörde ausdrücklich zum Ausdruck gab, er wolle keine Einsprache erheben, nahm er in Kauf, dass die unvollständige Veranlagung in Rechtskraft erwuchs. Seine Äusserungen, sein Vermögen habe sich verändert bzw. "möglicherweise verändert", ändern an diesem Umstand nichts. Der Beschwerdeführer nahm damit in Kauf, dass die Veranlagungsbehörde keine weiteren Abklärungen traf, obwohl sie dem Rückzug der Einsprache nicht stattgeben musste (Art. 181 Abs. 3 StG). Der Verzicht der Veranlagungsbehörde auf weitere Abklärungen vermochte den Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten des Beschwerdeführers und der unvollständigen Veranlagung jedenfalls nicht zu unterbrechen. Wie die Vorinstanz zutreffend festhielt, wird der Kausalzusammenhang zur unvollständigen Veranlagung durch fehlende Abklärungen der Steuerbehörde nicht unterbrochen, wenn der Steuerpflichtige die ihm obliegenden Deklarations- und Auskunftspflichten missachtet hat. Da der Beschwerdeführer bei einem nicht erfassten Vermögensanfall von 2,3 Mio. Franken lediglich ausführte, das Vermögen habe sich verändert, liess er es darauf ankommen, dass die Steuerbehörde keine weiteren Abklärungen traf. Das Verhalten des kantonalen Steueramts stellte keinen Verstoss gegen Treu und Glauben oder eine Verletzung der Untersuchungspflicht dar. Gegen den Grundsatz von Treu und Glauben versties



vielmehr der Beschwerdeführer, der es unterliess, der Veranlagungsbehörde den wahren Sachverhalt vollständig darzulegen.

2.4. In Bezug auf das Einkommen wurde der Ertrag aus den Legaten ab dem Zeitpunkt der Überweisung am 21. November 2003 in der Einkommensveranlagung des Steuerjahres 2003 nicht erfasst. In diesem Punkt liegt also auch in objektiver Hinsicht eine unvollständige Veranlagung vor. Auch nahm der Beschwerdeführer mit dem Verzicht auf einen ausdrücklichen Hinweis auf den Vermögenszufluss in Kauf, dass die Erträge aus den Vermächtnissen steuerlich nicht erfasst wurden.

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, die Strafsteuer könnte nur ab 21. November 2003 erhoben werden, und es läge daher ein geringfügiger Fall im Sinn von Art. 172ter StGB vor, ist dies unzutreffend. Der Zeitpunkt der Überweisung ist nur bezüglich des Ertrags massgebend; beim Vermögen unterlagen die Vermächtnisse während der gesamten Steuerperiode der Steuerpflicht. Folglich liegt der hinterzogene Steuerbetrag über dem bei einer sachgemässen Anwendung von Art. 172ter StGB massgebenden Grenzwert von Fr. 300.--.

2.5. Die Vorinstanz hat den einfachen Betrag der hinterzogenen Steuer auf Fr. 11'491.25 beziffert. Die Berechnung ist nachvollziehbar (angefochtener Entscheid S. 21: hinterzogene Vermögenssteuer 2002 und 2003 sowie hinterzogene Einkommenssteuer 2003). Nach Art. 248 Abs. 4 StG beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Da der Beschwerdeführer ausserdem für sein Fehlverhalten als gesetzlicher Vertreter seines Sohnes zu bestrafen war, setzte die Vorinstanz die Busse im Sinn einer Gesamtstrafe auf Fr. 13'500.-- fest. Sie berücksichtigte dabei die persönlichen Verhältnisse und das Verschulden des Beschwerdeführers. Ebenso berücksichtigte sie den Umstand, dass der Beschwerdeführer nur für die eigenen Steuerfaktoren und jene seines Sohnes belangt werden kann. Für die Hinterziehung des Vermögens seines Sohnes erachtete die Vorinstanz unter Berücksichtigung der Ausfällung einer Gesamtstrafe eine Busse von Fr. 2'000.-- als angemessen. Dies erscheint im Vergleich der hinterzogenen Vermögenswerte sowie des Umstands, dass der Beschwerdeführer als gesetzlicher Vertreter seines Sohnes handelte, sachgerecht. Das Strafmass ist gesamthaft nicht zu beanstanden.



2.6. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen.

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 270 StG in Verbindung mit Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Art. 13 Ziff. 622 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist anzurechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

### **zu Recht erkannt:**

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt der Beschwerdeführer unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V.        R.        W.

Der Präsident:            Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt Dr. A.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner



am:

Rechtsmittelbelehrung

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.