



Fall-Nr.:	B 2014/65, B 2014/66
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	28.07.2015
Entscheiddatum:	28.07.2015

Entscheid Verwaltungsgericht, 28.07.2015

Steuerrecht. Art. 203 Abs. 1 und 203bis Abs. 2 StG (sGS 811.1). Art. 152 Abs. 1 und 153a Abs. 1 DBG (SR 642.11). Nachsteuererhebung. Im Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen ist entscheidend, dass bis anhin nicht deklarierte Vermögenswerte zur Besteuerung kommen, und zwar solche derjenigen Person, welche die Nachdeklaration wegen Versterbens nun nicht mehr selber machen kann. Für den überlebenden Ehegatten sieht das Gesetz die Möglichkeit der einmaligen straflosen Selbstanzeige vor (Art. 175 Abs. 3 DBG). Die nicht deklarierten Vermögenswerte könnten nicht mit der Begründung der Erblasserin zugeordnet werden, dass auch sie volle Kenntnis der un versteuerten Vermögenswerte gehabt habe, zumal es auf den Umstand des Mitwissens nicht ankommt. Beim Gesamtgut der Gütergemeinschaft handelt es sich um eine Rechtsgesamtheit besonderer Art. Weder steht hier eine verselbständigte Rechtspersönlichkeit in Frage, noch handelt es sich um ein besonderes eheliches Vermögen. Im Unterschied zu anderen Personengesamtheiten (Art. 21 Abs. 1 StG, Art. 10 Abs. 1 DBG) und Erbgemeinschaften (Art. 22 Abs. 1 StG, Art 10 Abs. 1 DBG) fehlt es bei der Gütergemeinschaft an einer (steuer-)gesetzlichen Regelung für eine anteilmässige Zurechnung von Einkommen und Vermögen an die Ehegatten. Die Auffassung, wonach die Ehegatten unter dem Güterstand der Gütergemeinschaft, gleich wie die Mitglieder einer einfachen Gesellschaft, je eine eigene Deklarationspflicht für ihre Anteile am Gesamthandsverhältnis treffe, lässt sich mit dem Grundsatz der Familienbesteuerung nicht in Einklang bringen. Zwar kommt dem sogenannten Vorversterben bei Ehegatten bzw. dem "Absterbensszenario" im Ergebnis insofern eine erhebliche Bedeutung zu, als bei derselben zivilrechtlichen Ausgangslage unterschiedliche Steuerfolgen eintreten können, je nachdem, welcher Ehegatte vorverstirbt. Dies ist jedoch darin begründet, dass die ordentliche Nachbesteuerung einerseits und die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen andererseits - in einer vom Gesetzgeber gewollten Abgrenzung - von unterschiedlichen



Anknüpfungspunkten ausgehen. Art. 153a DBG kommt nicht aufgrund der gemeinsamen Steuerpflicht der Ehegatten, sondern wegen der alleinigen wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers an den in Frage stehenden Vermögenswerten nicht zum Tragen. Die güterrechtliche Qualifikation der Vermögenswerte ist sowohl von der obligationenrechtlichen Berechtigung des Gläubigers gegenüber der Bank als auch von der - damit übereinstimmenden - steuerrechtlichen Zuordnung einzelner Einkommensbestandteile an den einen oder den anderen Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Die vom Beschwerdeführer im Weiteren angeführte Unbeachtlichkeit der liechtensteinischen Stiftung für das schweizerische Steuerrecht bzw. die fehlende Anerkennung der Stiftung als eigenes Steuersubjekt stellt die alleinige wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers an den zur Diskussion stehenden Vermögenswerten nicht in Frage. Vielmehr wird diese dadurch noch bestätigt. Gemäss Art. 180 DBG und Art. 153 StG kann die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden und allein die Unterzeichnung der Steuererklärung stellt keine Mitwirkungshandlung im Sinn von Art. 177 DGB und Art. 250 StG dar. Da für die Unterbesteuerung damit einzig der Beschwerdeführer als überlebender Ehegatte - und nicht die Erblasserin - verantwortlich ist, ist die Auffassung der Vorinstanz, dass die Nachsteuer nicht zur Hälfte gestützt auf Art. 153a DBG und Art. 203bis StG für die dreijährige Periode, sondern für die zehnjährige Nachsteuerperiode gemäss Art. 152 Abs. 2 DBG und Art. 203 Abs. 1 StG zu erheben ist, zutreffend (Verwaltungsgericht B 2014/65 und B 2014/66).

Entscheid vom 28. Juli 2015

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Heer, Bietenharder; Ersatzrichterin Gmünder Perrig; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

X.Y.,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Adrian Rufener, schmuckipartner, anwälte und notare, Neugasse 26, Postfach 545, 9004 St. Gallen,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer (Nachsteuern 2002-2010)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a. X.Y., 1921, eröffnete 1968 und 1980 auf seinen Namen lautende Konten bei einer Liechtensteinischen Bank (nachstehend: Bank). Am 26. Juli 2000 schlossen er und seine Ehefrau A.Y. einen Ehe- und Erbvertrag, mit welchem sie die güterrechtlichen Verhältnisse der 1951 geschlossenen Ehe dem Güterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft nach Art. 221 ZGB unterstellten. Sie vereinbarten, dass mit Ausnahme des gesetzlich festgelegten Eigenguts sämtliche Güter, insbesondere auch durch bisherige und zukünftige Schenkungen oder Erbschaften erworbene Vermögenswerte, dem Gesamtgut zugehören sollten (act. G 7/6 I/17 Beilage). Im Jahr



St.Galler Gerichte

2007 gründete X.Y. die Q.-Stiftung - eine Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht (nachstehend: Stiftung) - und brachte das Konto Nr. 00000 und das zugehörige Wertschriftendepot ein. Gegenüber der Bank wurde er als wirtschaftlich Berechtigter und Erstbegünstigter der Stiftung angegeben. Die Ehefrau wirkte an der Stiftungsgründung nicht mit (act. G 7/6 II/1).

b. Nach dem Tod seiner Ehefrau am 4. Februar 2012 legte X.Y. im Rahmen der amtlichen Inventarisierung die bisher nicht deklarierten Vermögenswerte bei der Bank gegenüber der Steuerbehörde offen. Aufgrund der von ihm eingereichten Konto- und Depotauszüge für die Jahre ab 2002 wurde er am 14. Juni 2013 für die Nachsteuern 2002 bis 2010 mit Fr. 318'709.10 (Kantons- und Gemeindesteuern; einschliesslich Zinsen) bzw. Fr. 75'578.15 (direkte Bundessteuer; einschliesslich Zinsen; act. G 7/6 I/4) veranlagt. In der dagegen erhobenen Einsprache machte X.Y. geltend, mit der Gütergemeinschaft sei ein Gesamthandsverhältnis an allen Vermögenswerten begründet worden. Die Ehegatten treffe je eine eigene Deklarationspflicht. Für die Nachsteuer der bisher nicht deklarierten Einkünfte und Vermögenswerte seiner verstorbenen Frau habe er deshalb nicht aufzukommen. Ihr Anteil sei im Rahmen der vereinfachten Nachbesteuerung ihrer Erben für die drei dem Todesjahr vorangehenden Steuerperioden (2009-2011) zu berücksichtigen (act. G 7/6 I/2). Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 17. Juli 2013 ab (act. G 7/6 I/1). Hiergegen liess X.Y. Rekurs (Kantons- und Gemeindesteuern) und Beschwerde (direkte Bundessteuer) erheben (act. G 7/1). Diese wurden von der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 18. März 2014 abgewiesen, soweit sie darauf eintrat (act. G 2).

B.

a. Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt lic. iur. A. Rufener, St. Gallen, für X.Y., mit Eingabe vom 22. April 2014 Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid sei aufzuheben und dahingehend abzuändern, dass die nicht deklarierten Einkünfte und Vermögenswerte, welche auf A.Y. sel. entfallen würden, d.h. $\frac{1}{2}$, nur für die Dauer von drei Jahren (2009 bis 2010; sic!) berücksichtigt würden; unter Kosten- und Entschädigungsfolge (act. G 1).



St.Galler Gerichte

b. In der Vernehmlassung vom 7. Mai 2014 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 6). Der Beschwerdegegner beantragte in der Vernehmlassung vom 28. Mai 2014 Abweisung der Beschwerde, verwies zur Begründung auf die Darlegungen im angefochtenen Entscheid und machte ergänzende Ausführungen (act. G 9). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete auf eine Stellungnahme (vgl. act G 10).

c. Mit Replik vom 24. Juni 2014 bestätigte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers seine Anträge und Ausführungen (act. G 11).

d. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Nachsteuer-Veranlagung vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und seine Eingabe vom 22. April 2014 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.



Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; der Beschwerdeführer kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP).

2.

2.1. Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG und Art. 203 Abs. 1 StG zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. In ein Nachsteuerverfahren kann bzw. muss dementsprechend grundsätzlich jede Steuerperiode mit einbezogen werden, solange seit deren Ablauf noch nicht zehn Jahre verstrichen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. 2009, Rz. 2 zu Art. 152 DBG). Abweichend von diesem Grundsatz beschränken Art. 153a Abs. 2 DBG und Art. 203bis Abs. 2 StG die Nachsteuer im Rahmen der vereinfachten Nachbesteuerung der Erben auf die letzten drei vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden. Gemäss Art. 153a Abs. 1 DBG und Art. 203bis Abs. 1 StG haben alle Erben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist (lit. a), sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen (lit. b) und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen (lit. c).

2.2. Die am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Bestimmung zur vereinfachten Nachbesteuerung von Erben (AS 2008 S. 4453) ist gemäss Art. 220a DBG erstmals anwendbar auf Erbgänge, die nach dem Inkrafttreten eröffnet wurden. A.Y. verstarb am 4. Februar 2012. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, kommen ihre Erben deshalb in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung. Nicht von Belang ist, dass die Nachsteuerperiode in den Zeitraum vor dem Inkrafttreten von Art. 153a DBG zurückreicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 153a DBG). Diese Bestimmung ermöglicht, dass die Erben in den Genuss der Milderung bei der Erhebung der Nachsteuern kommen, die eigentlich vom Erblasser zu bezahlen gewesen wären (vgl. Botschaft, in: BBl 2006 S. 8816). Bei verheirateten



Steuerpflichtigen hat ein überlebender Ehegatte nicht nur die Stellung eines Erben, sondern auch die eines Steuerpflichtigen. Die vereinfachte Nachbesteuerung ist nur für die von einem Erblasser hinterzogenen Faktoren möglich. Kommen im Inventarverfahren des Erblassers auch hinterzogene Vermögens- oder Einkommensbestandteile des überlebenden Gatten ans Tageslicht, ist diesbezüglich das ordentliche Nachsteuerverfahren (d.h. für zehn Steuerperioden) durchzuführen. Von der vereinfachten Nachbesteuerung profitiert ein überlebender Ehegatte somit insoweit, als es sich um eine Unterbesteuerung handelt, die auf Einkünfte und Vermögenswerte des Erblassers zurückzuführen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 11 zu Art. 153a DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. A. 2014, VII. Rz. 115 mit Hinweis auf StE 2012 Nr. 6).

3.

3.1. Unbestritten ist vorliegend, dass der Beschwerdegegner für die nach dem Tod von A.Y. durch Selbstanzeige des Beschwerdeführers gemeldeten Einkommen und Vermögen für die Steuerperioden 2002 bis 2010 zu Recht ein Nachsteuerverfahren einleitete. Streitig ist jedoch, ob der Beschwerdeführer für die gesamten veranlagten Steuerbeträge von Fr. 318'709.10 (Kantons- und Gemeindesteuern einschliesslich Zins) bzw. Fr. 75'578.15 (direkte Bundessteuer einschliesslich Zins; act. G 7/6 I/4) - wie im vorinstanzlichen Entscheid bestätigt - oder nur für die Hälfte dieser Beträge aufzukommen hat. Mit Bezug auf die "andere Hälfte" fiele gemäss dem Standpunkt des Beschwerdeführers eine Besteuerung für die zehn der Selbstanzeige vorangehenden Jahre ausser Betracht. Vielmehr wäre nach seinem Dafürhalten die Gemeinschaft der Erben von A.Y. sel. in Anwendung von Art. 203bis StG und Art. 153a DBG für die drei dem Tod vorangehenden Steuerperioden (2009 bis 2011) zu besteuern (act. G 1). Das Jahr 2011 steht vorliegend nicht im Streit, weil es im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht rechtskräftig veranlagt war.

3.2.

3.2.1. Mit Ehevertrag vom 26. Juli 2000 unterstellten die Eheleute X.Y. und A.Y. die güterrechtlichen Verhältnisse ihrer Ehe dem Güterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft, wobei sie vereinbarten, dass mit Ausnahme des gesetzlich



festgelegten Eigenguts sämtliche Güter, insbesondere auch durch bisherige und zukünftige Schenkungen oder Erbschaften erworbene Vermögenswerte, dem Gesamtgut zugehören sollten (act. G 7/6 I/17 Beilage). Bei der Gütergemeinschaft verfügen die Ehegatten - im Unterschied zum Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung - gemeinsam über das Gesamtgut, soweit nicht gewöhnliche Verwaltungshandlungen in Frage stehen (vgl. Hausheer/Aebi-Müller, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. A. 2014, Rz. 4-13 zu Art. 228 ZGB). Beim Gesamtgut handelt es sich um gemeinschaftliches Eigentum zur gesamten Hand, auf welches die Regeln des Gesamteigentums zur Anwendung kommen, soweit das Ehegüterrecht keine Sondervorschriften aufstellt (vgl. Hausheer/Aebi-Müller, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 221 ZGB). - Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass sich angesichts der güterrechtlichen Differenzierung zwischen den Güterständen der Errungenschaftsbeteiligung und der Gütertrennung einerseits und der Gütergemeinschaft andererseits eine unterschiedliche Behandlung durch das Steuerrecht grundsätzlich rechtfertigen liesse. Jedoch sehe die steuerrechtliche Rechtsprechung von einer entsprechenden Unterscheidung ab. Die Steuerfaktoren der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten seien für die Steuerberechnung ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammenzurechnen. Das Steuerrecht trage folgerichtig auch bei der Frage der Haftung für Steuerschulden dem jeweiligen Güterstand keine Rechnung (act. G 2 S. 7 mit Hinweis auf BGE 122 I 139 E. 4e und 138 II 300 E. 2.1 [zur Faktorenaddition]). Die güterrechtliche bzw. zivilrechtliche Qualifikation der Vermögenswerte sei von der steuerrechtlichen Zuordnung einzelner Einkommensbestandteile an den einen oder anderen Steuerpflichtigen zu unterscheiden (act. G 2 S. 7 f.).

3.2.2. Der Beschwerdeführer lässt zur Begründung seines Standpunktes ausführen, die gemeinsame Steuerpflicht der Ehegatten sei bei der vereinfachten Nachbesteuerung von Erben irrelevant. Werde der Argumentation der Vorinstanz gefolgt, wonach "die Steuerfaktoren der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten für die Steuerberechnung ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammenzurechnen" seien, hätte dies zur Folge, dass der überlebende Ehegatte, welcher Alleinerbe sei, im Nachlass des Erstversterbenden nie die Bestimmung von Art. 153a DBG anrufen könnte. Werde die Auffassung vertreten, dass gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten die Deklarationspflicht nur gemeinsam verletzen könnten, werde Art. 153a DBG



ausgeholt. Mit dem Abschluss des Ehe- und Erbvertrages vom 26. Juli 2000 seien die auf den Namen des Beschwerdeführers lautenden Vermögenswerte zu Gesamtgut geworden und hätten ab diesem Zeitpunkt den Bestimmungen von Art. 222 ZGB unterstanden. Zur Eigentumsverfügung bedürfe es des einstimmigen Beschlusses der Gesamteigentümer (Art. 222 Abs. 2 ZGB in Verbindung mit Art. 653 Abs. 2 ZGB). Mangels einer abweichenden Bestimmung hätten die Eheleute ab dem 26. Juli 2000 über die auf den Namen des Beschwerdeführers lautenden Vermögenswerte zwingend gemeinsam verfügen müssen. Die verstorbene Ehegattin des Beschwerdeführers hätte jederzeit unter Berufung auf den Ehe- und Erbvertrag die bei der Bank deponierten Vermögenswerte herausverlangen können. Die verstorbene Ehefrau habe für die Vermögenswerte eine Deklarationspflicht getragen. Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer in den Beistatuten der Stiftung als Erstbegünstigter eingesetzt worden sei, folge die steuerrechtliche Unbeachtlichkeit der Stiftung in der Schweiz. Die Gütergemeinschaft bilde ein Gesamthandsverhältnis an den Vermögenswerten im Sinn von Art. 652 ZGB. Gesamthandsverhältnisse im Sinn dieser Bestimmung würden auch die Erbengemeinschaft, die einfache Gesellschaft und die Kollektivgesellschaft bilden; die daran Beteiligten hätten ihre Anteile in der Steuererklärung zu deklarieren. Gleiches müsse auch für Ehegatten gelten, welche gemeinsam steuerpflichtig seien, die aber in Bezug auf ihren Anteil an einem Gesamthandsverhältnis je eine eigene Deklarationspflicht treffe. Dies gelte auch für den Fall, dass beide Ehegatten an der gleichen Erbengemeinschaft, einer einfachen Gesellschaft oder einer Kollektivgesellschaft beteiligt seien. Der Ursprung des Gesamthandsverhältnisses könne dabei nicht massgebend sein. Die Eheleute seien je für die Hälfte des Gesamtgutes bzw. der daraus entstandenen Vermögenserträge deklarationspflichtig gewesen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass sich der Beschwerdeführer gegenüber der Bank als wirtschaftlich Berechtigter ausgegeben habe (act. G 1).

3.3.

3.3.1. Nach Art. 20 Abs. 1 StG und Art. 9 Abs. 1 DBG werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, unabhängig vom Güterstand zusammengerechnet (Familienbesteuerung). Dieser Grundsatz ändert nichts daran, dass für beide Ehegatten eine selbständige Steuerpflicht besteht mit der Folge, dass die Voraussetzungen der subjektiven



Steuerpflicht bei ihnen selbst erfüllt sein müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 9 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Rz. 6). Die selbständige Steuerpflicht der Ehegatten kommt unter anderem im erwähnten Umstand zum Ausdruck, dass die vereinfachte Nachbesteuerung nur für die von einem Erblasser hinterzogenen, nicht jedoch für die vom überlebenden Ehegatten verschwiegenen Faktoren möglich ist (vgl. StE 2012 Nr. 6). Sodann sind die Ehegatten nur für ihre eigenen Steuerfaktoren mitwirkungs- und deklarationspflichtig, da sie auch nur für die entsprechende Hinterziehung gebüsst werden können. Keine Rolle spielt dabei, ob und gegebenenfalls inwieweit bei Ehepaaren der andere Ehegatte von diesen Vermögenswerten bzw. Einkünften gewusst hat. Nichts daran ändert auch die ehedüterrechtliche Einordnung und der damit verbundene Umstand, dass je nach gewähltem Güterstand während der Ehe dauernd erzielt Einkommen güterrechtlich beiden Ehegatten zur Hälfte zustehen kann, wie dies etwa bei der Errungenschaftsbeteiligung für Erwerbseinkommen ebenso zutrifft wie für aus entsprechend generiertem Vermögen stammende Wertschriftenerträge (Art. 197 Abs. 2 ZGB; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 17 Rz. 13; Zweifel in: derselbe/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. A., Basel 2008, Rz. 25 f. zu Art. 113 DBG).

3.3.2. Vorliegend lauteten die nachträglich deklarierten Vermögenswerte allesamt nur auf den Namen des Beschwerdeführers (vgl. vorstehend A.a.). Am 8. Februar 1995 und 23. Januar 1996 hatte er gegenüber der Bank erklärt, dass er für eigene Rechnung handle. Am 15. Februar 2001 bestätigte er, dass er selbst der wirtschaftlich Berechtigte sei. Im Zug der Gründung der Stiftung im Jahr 2007 wurde der Beschwerdeführer ebenfalls als wirtschaftlich Berechtigter sowie als Erstbegünstigter angegeben (act. G 7/6 I/6 Beilagen, G 7/6 I/25, G 7/6 II/1). Die in Frage stehenden Vermögenswerte können von daher nicht den Steuerfaktoren der verstorbenen Ehefrau zugeordnet werden. Im Verfahren der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen ist entscheidend, dass bis anhin nicht deklarierte Vermögenswerte zur Besteuerung kommen, und zwar solche derjenigen Person, welche die Nachdeklaration wegen Versterbens nun nicht mehr selber machen kann. Für den überlebenden Ehegatten sieht das Gesetz die Möglichkeit der einmaligen straflosen Selbstanzeige vor (Art. 175 Abs. 3 DBG). Letztere Möglichkeit wählte unmittelbar nach dem Tod seiner Frau auch der Beschwerdeführer. Die nicht deklarierten Vermögenswerte können nicht mit der Begründung der



Erblasserin zugeordnet werden, dass auch sie volle Kenntnis der unversteuerten Vermögenswerte gehabt habe, zumal es wie aufgezeigt (E. 3.3.1) auf den Umstand des Mitwissens nicht ankommt. Beim Gesamtgut der Gütergemeinschaft handelt es sich um eine Rechtsgesamtheit besonderer Art. Sie ist als solche mit den Personengesellschaften ausserhalb des Familienrechts an sich vergleichbar, unterliegt jedoch einer eigenen rechtlichen Ordnung. Weder steht hier eine verselbständigte Rechtspersönlichkeit in Frage, noch handelt es sich um ein besonderes eheliches Vermögen, wie dies noch für die altrechtliche Gütergemeinschaft zutrif (Hausheer/ Aebi-Müller, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 221 ZGB). Im Unterschied zu den vom Beschwerdeführer erwähnten Personengesamtheiten (Art. 21 Abs. 1 StG, Art. 10 Abs. 1 DBG) und Erbgemeinschaften (Art. 22 Abs. 1 StG, Art 10 Abs. 1 DBG) fehlt es bei der Gütergemeinschaft an einer (steuer-)gesetzlichen Regelung für eine anteilmässige Zurechnung von Einkommen und Vermögen an die Ehegatten. Letzteres stellt auch der Beschwerdeführer nicht in Frage (vgl. act. G 11 S. 2 III.2.). Aber selbst wenn die Antwort auf die Frage der Ausscheidbarkeit eines "eigenen Anteils" am güterrechtlichen Anspruch jedes Ehegatten anders ausfiele, würde dadurch die Tatsache der im Aussenverhältnis kommunizierten alleinigen wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers an den in Frage stehenden Vermögenswerten nicht hinfällig. Mit der Vorinstanz (act. G 2 S. 8 Mitte) ist sodann festzuhalten, dass die Auffassung, wonach die Ehegatten unter dem Güterstand der Gütergemeinschaft, gleich wie die Mitglieder einer einfachen Gesellschaft, je eine eigene Deklarationspflicht für ihre Anteile am Gesamthandsverhältnis treffe (act. G 11 S. 3 Mitte), mit dem Grundsatz der Familienbesteuerung nicht in Einklang zu bringen wäre. Zwar kommt dem sogenannten Vorversterben bei Ehegatten bzw. dem "Absterbensszenario" (act G 11 S. 3 Ziff. 8) im Ergebnis insofern eine erhebliche Bedeutung zu, als bei derselben zivilrechtlichen Ausgangslage unterschiedliche Steuerfolgen eintreten können, je nachdem, welcher Ehegatte vorverstirbt. Dies ist jedoch darin begründet, dass die ordentliche Nachbesteuerung einerseits und die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen andererseits - in einer vom Gesetzgeber gewollten Abgrenzung - von unterschiedlichen Anknüpfungspunkten ausgehen. Vor dem Hintergrund dieser gesetzlich vorgegebenen "Zweigleisigkeit" fällt auch die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Alternative in der Auslegung des Gesetzeswortlautes (von Art. 203bis StG; act. G 11 S. 3 Ziff. 11) ausser Betracht, indem nicht ohne Weiteres alle in den



Nachlass fallenden Vermögenswerte von der vereinfachten Nachbesteuerung profitieren können.

3.3.3. Weder von Seiten der Vorinstanz noch vom Beschwerdegegner wird eine getrennte Besteuerung der Ehegatten bei Fortbestand der Gütergemeinschaft (vgl. diesbezügliche Darlegungen des Beschwerdeführers in act. G 11 S. 2 f.) statuiert. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (act. G 1 S. 5 f.) kommt Art. 153a DBG nicht aufgrund der gemeinsamen Steuerpflicht der Ehegatten, sondern wegen der alleinigen wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers an den in Frage stehenden Vermögenswerten nicht zum Tragen. Die von ihm angeführte Tatsache, dass er die auf ihn lautenden Konti mit Vermögenswerten des ehelichen Gesamthandsverhältnisses äufnete und es sich dabei somit güterrechtlich um Gesamtgut handelte (act. G 1 S. 8 mit Hinweis auf die gesetzliche Vermutung von Art 226 ZGB), vermag in steuerrechtlicher Hinsicht nichts daran zu ändern, dass die Konti wirtschaftlich/obligationenrechtlich ihm selbst und nicht seiner Ehefrau zuzurechnen sind bzw. waren. Der Hinweis des Beschwerdeführers, wonach die Ehegatten nach Abschluss des Ehe- und Erbvertrages am 26. Juli 2000 gemeinsam über die auf den Namen des Beschwerdeführers lautenden Vermögenswerte hätten verfügen müssen (act. G 1 S. 6), trifft für das güterrechtliche (Innen-)Verhältnis der Ehegatten zu (vgl. dazu insbesondere Hausherr/Aebi-Müller, a.a.O., zweiter Absatz von Rz. 15 zu Art. 222 ZGB), ändert jedoch nichts an der alleinigen wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers gegenüber der Bank; letzteres wird auch von keiner Seite in Frage gestellt. Die güterrechtliche Qualifikation der Vermögenswerte ist sowohl von der obligationsrechtlichen Berechtigung des Gläubigers gegenüber der Bank als auch von der - damit übereinstimmenden - steuerrechtlichen Zuordnung einzelner Einkommensbestandteile an den einen oder den anderen Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Die vom Beschwerdeführer im Weiteren angeführte Unbeachtlichkeit der im Jahr 2007 gegründeten Stiftung für das schweizerische Steuerrecht (act. G 1 S. 7 mit Hinweis auf VerwGE B 2007/16 vom 29. August 2007) bzw. die fehlende Anerkennung der Stiftung als eigenes Steuersubjekt stellt die alleinige wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers an den zur Diskussion stehenden Vermögenswerten nicht in Frage. Vielmehr wird diese dadurch noch bestätigt.



Mit der Nachsteuer werden die Zinseinkünfte auf Bankguthaben, die auf den Namen des Beschwerdeführers lauteten, sowie die Bankguthaben als Vermögen erfasst. Es handelt sich deshalb um Steuerfaktoren, die ihm anzurechnen sind. Die Hinterziehung dieser Steuerfaktoren kann steuerstrafrechtlich nicht der verstorbenen Ehefrau angelastet werden. Dass die Steuererklärungen regelmässig auch von ihr unterzeichnet wurden, zog nicht ihre steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit nach sich. Gemäss Art. 180 DBG und Art. 153 StG kann die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden und allein die Unterzeichnung der Steuererklärung stellt keine Mitwirkungshandlung im Sinn von Art. 177 DGB und Art. 250 StG dar. Da für die Unterbesteuerung damit einzig der Beschwerdeführer als überlebender Ehegatte - und nicht die Erblasserin - verantwortlich ist, ist die Auffassung der Vorinstanz, dass die Nachsteuer nicht zur Hälfte gestützt auf Art. 153a DBG und Art. 203bis StG für die dreijährige Periode, sondern für die zehnjährige Nachsteuerperiode gemäss Art. 152 Abs. 2 DBG und Art. 203 Abs. 1 StG zu erheben ist, zutreffend.

4. Der Beschwerdeführer lässt in formeller Hinsicht rügen, dass im angefochtenen Entscheid die rechtliche Beurteilung des Beschwerdegegners, wonach ausschliesslich der Beschwerdeführer die Deklarationspflicht verletzt habe, in einem einzigen Satz, ohne sich mit den vom Beschwerdeführer vorgetragenen Argumenten auseinanderzusetzen, als richtig qualifiziert worden sei. Dadurch sei das rechtliche Gehör verletzt worden (act. G 1 S. 8). - Die grundsätzliche Pflicht einer Behörde, ihren Entscheid zu begründen, folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Dabei sind die Anforderungen an die Begründungsdichte unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls sowie der Interessen der Betroffenen festzulegen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Je grösser der Spielraum der Behörde (unter anderem infolge Ermessen) und je stärker der Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an dessen Begründung zu stellen (BGE 112 Ia 107 E. 2b mit Hinweisen; BGE 118 V 58). Die Verwaltung darf sich nicht damit begnügen, die von der betroffenen Person vorgebrachten Einwendungen zur Kenntnis zu nehmen und zu prüfen; sie hat ihre Überlegungen auch namhaft zu machen und sich dabei ausdrücklich mit den



St.Galler Gerichte

Einwendungen auseinander zu setzen oder zumindest die Gründe anzugeben, weshalb sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigen kann (BGE 124 V 180 E. 2b). - Die Vorinstanz begründete den angefochtenen Entscheid im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen und den massgebenden Sachverhalt. Sie zeigte die Überlegungen, von denen sie sich leiten liess, in zureichender Weise auf und setzte sich mit den wesentlichen Gesichtspunkten auseinander. Eine Verpflichtung, sich mit jeder tatbeständlichen Behauptung oder jedem rechtlichen Einwand zu befassen, besteht nicht (vgl. BGE 124 V 180 E. 1a). Ein Begründungsmangel ist somit nicht ersichtlich.

5. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2014/65 und B 2014/66 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2002 bis 2010 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2002 bis 2010 wird abgewiesen.
4. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 3'000.--, unter Anrechnung der Kostenvorschüsse von Fr. 5'000.-- und Rückerstattung des Rests von Fr. 2'000.--.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid