



**Fall-Nr.:** B 2016/233  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 23.04.2018  
**Entscheiddatum:** 23.04.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 23.04.2018**

**Steuerrecht, Art. 197 StG.** Wer bereits im Nachsteuerverfahren davon ausgeht, der Steuerwert der Aktien sei tiefer wie von der Veranlagungsbehörde angenommen, hätte in jenem Verfahren die entsprechenden Rechtsmittel ergreifen müssen, auch wenn sich der Aktienwert im Folgejahr tatsächlich als zu hoch erweist. Der klare Wortlaut von Art. 197 Abs. 2 StG lässt unter Berücksichtigung von Treu und Glauben nicht den Schluss zu, dass ein Eintreten auf ein Revisionsgesuch zulässig wäre, wenn dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung eines Fehlers im ordentlichen Verfahren möglich gewesen wäre, die Veranlagungsbehörde jedoch bei ihrem Entscheid selbst zu wenig sorgfältig war (Verwaltungsgericht, B 2016/233).

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

**A.Y.,**

**Beschwerdeführer,**

gegen



St.Galler Gerichte

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Revision (Nachsteuer Kantons- und Gemeindesteuern 2003 - 2005)**

## **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** A.Y. war in den Jahren 2003 bis 2005 als IT-Consultant selbständig erwerbstätig. Seit Juni 2003 ist er zudem Mitglied des Verwaltungsrats der Q. AG, welche am 13. Dezember 2003 im Handelsregister Zug mit Sitz in X. eingetragen wurde. Zuvor befand sich der Sitz der Gesellschaft in B. Daneben übte er zusätzliche selbständige und unselbständige Nebenerwerbstätigkeiten aus, unter anderem als Gesellschafter und Geschäftsführer der P. GmbH mit Sitz in X.

**B.** A.Y. und seine damalige Ehefrau – die Eheleute trennten sich im November 2007 – wurden am 7. September 2004 für das Jahr 2003, am 23. August 2006 für das Jahr 2004 und am 22. August 2007 für das Jahr 2005 veranlagt. Diese Veranlagungen sind allesamt rechtskräftig. Da A.Y. in den Jahren 2003 bis 2005 die Wertschriftenbewertung für die Q. AG nicht deklariert hatte, veranlagte ihn das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 4. Mai 2012 ausgehend von einem Steuerwert



## St.Galler Gerichte

pro Aktie von CHF 4'800 mit Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 bis 2005 von CHF 13'276.95. Diese Veranlagung erwuchs ebenfalls unangefochten in Rechtskraft. Mit Strafbefehl vom 10. September 2012 wurde A.Y. ausserdem der fahrlässigen Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und zu einer Busse von CHF 8'400 verurteilt.

Am 18. Juni 2014 wurde das Ehepaar A.Y. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 und für die direkte Bundessteuer 2006 veranlagt. Die gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2006 erhobene Einsprache wurde teilweise gutgeheissen und der Steuerwert der Aktien der Q. AG von je CHF 7'700 auf CHF 1'000 korrigiert, die Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2006 wurde abgewiesen. Mit Eingabe vom 19. Juli 2015 erhob A.Y. dagegen Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche am 19. April 2016 über die Angelegenheit entschied.

Mit Schreiben vom 27. September 2015 stellte A.Y. beim kantonalen Steueramt ein Revisionsgesuch betreffend die im Nachsteuerverfahren festgesetzten Steuerwerte. Das kantonale Steueramt trat mit Entscheid vom 17. Mai 2016 auf das Revisionsgesuch nicht ein mit der Begründung, bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt hätte A.Y. die Rüge, der Vermögensteuerwert der Aktien der Q. AG für die Steuerjahre 2003 bis 2005 sei zu hoch bewertet worden, ohne weiteres im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorbringen können. Die Verwaltungsrekurskommission wies den dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 25. Oktober 2016 ab, soweit sie darauf eintrat.

**C.** A.Y. (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 25. Oktober 2016 mit Eingabe vom 21. November 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Begehren, aufgrund der völlig falsch ermittelten Substanzwerte der Q. AG [von] CHF 7'7000 anstatt CHF 1'000 pro Aktie seien die zu viel bezahlten Beträge von CHF 17'368.25 (Nachsteuer) und CHF 6'636 (Busse) inkl. Zinsen seit Mai resp. September 2012 zurückzuerstatten.



## St.Galler Gerichte

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 4. August 2017 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 11. August 2017 auf eine Vernehmlassung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

1. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung des Rechtsmittels berechtigt. Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids war lediglich das Revisionsgesuch im Zusammenhang mit der Nachsteuerveranlagung. Auf das Begehren des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der im Steuerhinterziehungsverfahren festgesetzten Busse ist daher nicht einzutreten. Wie bereits die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, begrenzt der Nichteintretensentscheid des Beschwerdegegners das Anfechtungsverfahren sachlich, und es kann lediglich geprüft werden, ob auf das Revisionsbegehren zu Recht nicht eingetreten wurde. Soweit der Beschwerdeführer daher die Rückforderung der Nachsteuer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 bis 2005 beantragt, ist auf sein Begehren ebenfalls nicht einzutreten. Aus dem Gesamtzusammenhang und der Beschwerdebegründung wird indes ohne weiteres klar, dass sinngemäss auch die Aufhebung des Entscheids der Verwaltungsrekurskommission vom 25. Oktober 2016 angestrebt wird. Das Rechtsbegehren des Beschwerdeführers ist in diesem Sinn auszulegen (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, Rz. 916 f.) und auf die Beschwerde ist entsprechend einzutreten. Im Übrigen wurde die Beschwerde mit Eingabe vom 21. November 2016 rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP).



**2.** Wie bereits im Rekursverfahren ist vorliegend umstritten, ob der Beschwerdegegner auf das Revisionsbegehren des Beschwerdeführers zu Recht nicht eingetreten ist.

**2.1.** Die Ausführungen der Vorinstanz, unter welchen tatbeständlichen und rechtlichen Voraussetzungen eine rechtskräftige Veranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen in einem Revisionsverfahren abgeändert werden kann, sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 2a des angefochtenen Entscheids). Hervorzuheben ist, dass nach ständiger Praxis im Interesse der Rechtssicherheit an die Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen keine zu geringen Anforderungen gestellt werden dürfen. Für die Frage des Eintretens auf ein Revisionsgesuch ist einzig massgebend, ob der Gesuchsteller die geltend gemachten Gründe bei zumutbarer Sorgfalt mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätte vorbringen können oder nicht. Ob sich die Veranlagungsbehörde ihrerseits in einem Irrtum oder in Unkenntnis über entscheidende Tatsachen befunden hat, ist erst bei der Frage bedeutsam, ob ein Gesuch um Wiederaufnahme begründet ist oder nicht. Erst auf dieser Stufe ist somit zur Frage der Sorgfalt der Behörde Stellung zu nehmen und nicht bei der Frage des Eintretens, welche allein von der zumutbaren Sorgfalt des Gesuchstellers abhängt (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1183; VerwGE B 2006/162 vom 15. März 2007 E. 2.6.2, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Nicht als Revisionsgründe gelten die unvollständige oder unrichtige Beurteilung (Rechtsirrtum), eine Praxisänderung durch die Veranlagungs- oder Justizbehörden, die Rechtsunkenntnis des Steuerpflichtigen oder neue Schätzungen oder Bewertungen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 418).

**2.2.** Die Vorinstanz ist zur Auffassung gelangt, die Nachsteuerbefreiung vom 4. Mai 2012 sei unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der Beschwerdegegner habe die Aktienwerte gemäss den Richtlinien über die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert ermittelt und dies dem Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 3. Februar 2012 offengelegt. Diese Werte seien als Grundlage für die Festsetzung der Nachsteuern verwendet worden. Für die Auffassung der steuermindernden Tatsache, dass die Aktien tiefer zu bewerten seien, sei der Beschwerdeführer beweispflichtig gewesen. Wäre er mit der Bewertung gemäss den geltenden Richtlinien nicht einverstanden gewesen, hätte er den Steuerwert via Steuerbehörde des Sitzkantons Zug anfordern und einreichen können, worauf ihn der Beschwerdegegner auch hingewiesen habe.



Dies habe er jedoch unterlassen. Die Begründung, er sei damals unter Druck gesetzt worden, ändere daran nichts.

Der Beschwerdeführer macht dagegen im Wesentlichen geltend, das Nachsteuerverfahren sei deshalb eingeleitet worden, weil er davon ausgegangen sei, der Substanzwert der Aktien werde aufgrund des durch die Revisionsstelle erstellten und von der Generalversammlung abgenommen Jahresabschlusses automatisch in seine Steuerveranlagung übertragen, was er nicht kontrolliert habe. Er sei sich daher eines Verschuldens gar nicht bewusst gewesen. Die Steuerkommissärin habe ihm den beschränkten Spielraum erläutert und über die ermittelten Substanzwerte nicht diskutieren wollen. Ausserdem hätten sie über die Möglichkeiten eines Rekurses gesprochen, wobei ihm nach Abwägung der Dinge die Akzeptierung und Bezahlung der Nachsteuer als bessere Lösung erschienen sei. Damals habe er nicht gewusst, dass noch ein Strafbefehl erlassen werde. Im nachfolgenden Jahr habe er dann beim Steueramt vorgesprochen und nach längeren Diskussionen und Erläuterungen erreicht, dass der Substanzwert der Aktien der Q. AG von CHF 7'700 auf CHF 1'000 reduziert worden sei. Es könne nicht sein, dass man „genötigt“ werde, einer Nachsteuerzuführung zuzustimmen, und zwei Jahre später ein Steuerwert der nämlichen Aktien von nur noch einem Achtel ermittelt und bestätigt werde.

**2.3.** Wertpapiere ohne Kurswert werden nach dem inneren Wert bewertet (Art. 56 Abs. 1 StG). Die Aktienwerte werden gemäss der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer vom Sitzkanton der zu bewertenden Gesellschaft – vorliegend somit von der Steuerverwaltung des Kantons Zug – ermittelt (vgl. Kreisschreiben 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz, in der bis 31. Dezember 2007 gültigen Fassung, [www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente](http://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente)). Für die Abfrage der Bewertung der Aktien besteht zwischen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) und den Kantonen das Kommunikationsnetz „Wertschriftenverzeichnis“ (WVK), welches den Steuerverwaltungen der daran angeschlossenen Kantone sowie der EStV den Austausch veranlagungsrelevanter Wertschriftendaten ermöglicht (vgl. [www.ewv-ete.ch](http://www.ewv-ete.ch)).

**2.4.** Nach dem Vertrauensprinzip darf die Steuerbehörde davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige seine Pflicht zur wahrheitsgetreuen und vollständigen Deklaration



erfüllt. Sie darf sich grundsätzlich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen und muss eine weitergehende Untersuchung erst im Zweifelsfall anstellen. Die Veranlagungsbehörde muss insbesondere keine Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vornehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen suchen (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 415, mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2A.108/2004 vom 31. August 2004 E. 4.1). Der Einwand des Beschwerdeführers, er sei davon ausgegangen, der Substanzwert der Aktien sei aufgrund des durch die Revisionsstelle der Q. AG erstellten Jahresabschlusses automatisch in seine Steuerveranlagung übertragen worden, ist daher unbehelflich. Da der Beschwerdeführer es unterliess, in den Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 die von ihm gehaltenen Aktien der Q. AG zu deklarieren, ist die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht zu beanstanden.

**2.5.** Die Wertabfrage beim WVK betreffend Q. AG durch den Beschwerdegegner ergab für die Jahre 2003 und 2004 einen Steuerwert von CHF 4'800. Da für das Jahr 2005 lediglich der Nennwert von CHF 1'000 – nicht aber der Verkehrswert – erfasst war, stellte der Beschwerdegegner auf den Vorjahreswert ab. Mit Schreiben vom 3. Februar 2012 wurden dem Beschwerdeführer die entsprechenden Aktienwerte offengelegt und ihm die Möglichkeit eingeräumt nachzuweisen, dass der Steuerwert der Aktien für das Jahr 2005 nicht demjenigen der Jahre 2003 und 2004 entsprach. Am 12. März 2012 teilte der Beschwerdeführer mit, anstelle von CHF 4'800 sei für das Jahr 2004 von einem Wert von CHF 3'780 und für das Jahr 2005 von einem Wert von CHF 2'590 auszugehen; für das Jahr 2003 dürfte sich sodann ein mit 2005 identischer Wert ergeben (vgl. act. 8/6/IV). Der Beschwerdeführer ging folglich bereits im Nachsteuerverfahren davon aus, dass der Steuerwert der Aktien tiefer sei als vom Beschwerdegegner angenommen. Gemäss eigenen Angaben im Schreiben vom 12. März 2012 erfragte er dabei die Steuerwerte für die Jahre 2004 und 2005 bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug. Ihm wäre es daher ein Leichtes gewesen, gegen die Nachsteuerverfügung vom 4. Mai 2012 die nötigen Rechtsmittel zu ergreifen, was er aber – aus welchen Gründen auch immer – unterliess, worauf die Nachsteuerverfügung in Rechtskraft erwuchs. Von einer „Nötigung“, die Nachsteuerverfügung zu akzeptieren, kann unter den genannten Umständen nicht gesprochen werden, und sie würde überdies nichts ändern, sofern kein strafrechtlich relevanter Tatbestand vorliegt. Der klare Wortlaut von Art. 197 Abs. 2 StG lässt weiter



unter Berücksichtigung von Treu und Glauben nicht den Schluss zu, dass ein Eintreten auf ein Revisionsgesuch zulässig wäre, wenn dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung eines Fehlers im ordentlichen Verfahren möglich gewesen wäre, die Veranlagungsbehörde jedoch bei ihrer Entscheidung selbst zu wenig sorgfältig war. Im Steuerrecht ist die Tragweite des Grundsatzes von Treu und Glauben wegen des Legalitätsprinzips von vornherein geringer als in anderen Rechtsgebieten (vgl. VerwGE B 2006/162 vom 15. März 2007 E. 2.6.2, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Aus dem Gesagten folgt, dass selbst wenn dem Beschwerdegegner eine mangelnde Sorgfalt im Zusammenhang mit der Bewertung der Aktien vorgeworfen werden könnte, er auf das Revisionsgesuch zu Recht nicht eingetreten ist.

**2.6.** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

**3.** (...).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

**1.** Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.** Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500 unter Verrechnung mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler