



<b>Fall-Nr.:</b>	B 2016/64
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Rubrik:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Publikationsdatum:</b>	31.01.2018
<b>Entscheiddatum:</b>	31.01.2018

### **Zirkulationsentscheid Verwaltungsgericht, 31.01.2018**

**Steuerrecht, Kantons- und Gemeindesteuern 2006, Nachsteuer, Vorliegen einer neuen Tatsache, Art. 199 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Die Beschwerdegegner sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (selbständige Erwerbstätigkeit des Ehemannes) im Kanton St. Gallen beschränkt steuerpflichtig. Für die Steuerperioden 2006 bis 2009 reichten sie keine Steuererklärung ein. Mit E-Mail vom 28. Dezember 2011 stellte die Steuerverwaltung des Wohnkantons derjenigen des Kantons St. Gallen die Steuerausscheidungen 2006 bis 2009 zu. Im daraufhin eröffneten ordentlichen Veranlagungsverfahren erhoben die Pflichtigen in Bezug auf das Jahr 2006 die Einrede der Veranlagungsverjährung, was zur Aufhebung der Verfügung führte. Im anschliessend durchgeführten Nachsteuerverfahren machten sie geltend, das Erfordernis der „neuen Tatsache“ sei nicht erfüllt. Neu sind Tatsachen, wenn sie mit oder nach Eintritt der Veranlagungsverjährung bekannt werden. Die Auffassung der Beschwerdegegner, wonach die am 28. Dezember 2011 zugegangene Steuerausscheidung 2006 gewissermassen zu spät beim Steueramt eingetroffen ist, um ein ordentliches Veranlagungsverfahren durchzuführen, und zu früh, um die Steuer im Nachsteuerverfahren erheben zu dürfen, ist unzutreffend. Die Beschwerde des Kantonalen Steueramtes wird gutgeheissen (Verwaltungsgericht, B 2016/64). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 11. Februar 2019 gutgeheissen (Verfahren 2C\_263/2018).**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Wehrle



St.Galler Gerichte

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

**A.Y. und B.Y.,**

**Beschwerdegegner,**

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Louis Fiabane, Scheffelstrasse 2, 9000 St. Gallen,

Gegenstand

**Nachsteuer (Kantons- und Gemeindesteuern 2006)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** A.Y. und B.Y. sind verheiratet. Im Sommer 2006 verlegten sie ihren Wohnsitz von X. (St. Gallen) nach Q. (Appenzell Ausserrhoden). Gleichzeitig machte sich A.Y. in Z. als



## St.Galler Gerichte

Rechtsanwalt (teilweise) selbständig, nachdem er zuvor vollständig unselbständig erwerbstätig gewesen war. Am 28. September 2007 reichte das Ehepaar A.Y. und B.Y. im Kanton Appenzell Ausserrhoden die Steuererklärung 2006 ein, worin unter anderem Einkünfte des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit und Betriebsvermögen deklariert wurden. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden nahm am 12. Dezember 2007 die Veranlagung und die Steuerausscheidung für die Steuerperiode 2006 vor. Dabei wurden das Betriebsvermögen sowie das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Z. ausgeschieden. Dort reichte das Ehepaar weder für die Steuerperiode 2006 noch für die folgenden Veranlagungsperioden eine Steuererklärung ein.

**B.** Im Zuge der Veranlagung 2009 gelangte das Steueramt Appenzell Ausserrhoden Ende Dezember 2011 an das st. gallische Steueramt. Dieses wurde in der Folge auf die unterlassenen Veranlagungen aufmerksam und veranlagte mit Verfügung vom 29. Dezember 2011 die Eheleute A.Y. und B.Y. (unter anderem) für das Einkommen und das Vermögen aus der selbständigen Anwaltstätigkeit der Steuerperiode 2006 (act. 5/3/II/5 und 6). Die Verfügung ging den Steuerpflichtigen Anfang Januar 2012 zu. Die dagegen erhobene, mit Eintritt der Veranlagungsverjährung begründete Einsprache (act. 5/3/II/4) hiess das Kantonale Steueramt St. Gallen am 24. Februar 2012 gut (act. 5/3/II/2).

**C.** Am 25. Februar 2014 leitete das Kantonale Steueramt St. Gallen ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2006 ein. Mit Verfügung und Schlussrechnung vom 6./7. November 2014 veranlagte es das Ehepaar A.Y. und B.Y. mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 26'300 zum Satz von CHF 92'500 und ohne steuerbares Vermögen (act. 5/3/I/6). Die dagegen erhobene Einsprache wies es mit Entscheid vom 3. März 2015 ab.

**D.** Gegen den Einspracheentscheid erhoben A.Y. und B.Y. mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 12. März 2015 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission (act. 5/1). Diese hiess das Rechtsmittel mit Entscheid vom 16. Februar 2016 gut und hob sowohl den Einspracheentscheid als auch die zugrundeliegende Nachsteuerverfügung betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2006 auf (act. 2.3). Die Verwaltungsrekurskommission verneinte das Vorliegen neuer Tatsachen oder



Beweismittel als Voraussetzung zur Erhebung von Nachsteuern. Eine Tatsache gelte jedenfalls dann nicht mehr als "neu", wenn sie nicht innerhalb eines Jahres verarbeitet worden sei. Die von den appenzell-ausserrhodischen Steuerbehörden vorgenommene Steuerauscheidung 2006 sei nach gewöhnlichem Lauf der Dinge und ordnungsgemäsem Geschäftsverlauf bereits vor dem 28. Dezember 2011 an das Kantonale Steueramt St. Gallen weitergeleitet worden. Dieses habe die Meldung offenbar während längerer Zeit nicht verarbeitet und trage die Folgen dieser Unterlassung. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass das Kantonale Steueramt tatsächlich erst am 28. Dezember 2011 mit der Steuerauscheidung 2006 bedient worden sei, seien nicht ersichtlich.

**E.** Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission erhob das Kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 18. März 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid betreffend Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuer 2006 vom 3. März 2015 sei zu bestätigen (act. 1). Die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) und die Beschwerdegegner A.Y. und B.Y. beantragten in ihren Vernehmlassungen Abweisung der Beschwerde (act. 4 und 11). Der Beschwerdeführer hielt in einer ergänzenden Stellungnahme an seinen Anträgen fest (act. 14). Die Beschwerdegegner taten es ihm gleich (act. 16).

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten, den angefochtenen Entscheid und die Akten wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

1. (...).
2. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als



Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG, vgl. hierzu die gleichlautenden Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, und Art. 53 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG).

**2.1.** Eine Nachsteuer kann demnach grundsätzlich unter drei Voraussetzungen eingefordert werden: Es muss eine rechtskräftige Veranlagung vorliegen, mit der eine Unterbesteuerung einhergeht, die sich aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt (vgl. VerwGE B 2011/18 vom 29. August 2011 E. 2, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch), bestätigt mit BGer 2C\_807/2011 vom 9. Juli 2012).

**2.1.1.** Bei der Tatbestandsvariante der zu Unrecht unterbliebenen Veranlagung – etwa wenn ein Steuerpflichtiger nicht veranlagt wird, weil er der Steuerbehörde nicht bekannt ist – ist eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung nicht vorausgesetzt. In diesen Fällen stellt sich lediglich die Frage, ob im Zeitpunkt, in dem die Steuerbehörde von der Person des Steuerpflichtigen Kenntnis erhält, das Recht zur Vornahme der ordentlichen Veranlagung bereits abgelaufen ist – die Veranlagungsverjährung tritt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ein (vgl. Art. 183 Abs. 1 StG). Ist die steuerpflichtige Person bis zu Eintritt der Veranlagungsverjährung nicht im Steuerregister eingetragen, kann die Veranlagung nur noch im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens vorgenommen werden (vgl. BGer 2C\_533/2010 vom 16. Februar 2011 E. 5, in: StR 2011 694 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. Aufl. 2016, N 12 f. zu Art. 151 DBG; M. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N 3 zu Art. 151 DBG mit Hinweisen).

**2.1.2.** Voraussetzung ist gemäss Art. 199 Abs. 1 StG (neben der im konkreten Fall unbestrittenen Unterbesteuerung) sodann, dass sich die Steuerpflicht aus neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt. Als neu im Sinn des gesetzlichen Tatbestands der unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind (vgl. VerwGE B 2014/242 und B 2014/243 vom 19. Juli 2016 E. 2.1, bestätigt mit Entscheid BGer



2C\_839/2016 und 2C\_840/2016 vom 12. April 2017, VerwGE B 2014/212; B 2014/213 vom 27. April 2016 E. 2.1, bestätigt mit Entscheid BGer 2C\_473/2016; 2C\_474/2016 vom 22. August 2016, und VerwGE B 2014/67; B 2014/68 vom 25. August 2015 E. 3.1 je mit Hinweisen, insbesondere auf Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Rz. VII/110 mit Hinweisen und Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, S. 985 f., [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch), siehe auch GVP 1986 Nr. 30, in: SGE 1986 Nr. 6). Mit Blick auf die Tatbestandsvariante der zu Unrecht unterbliebenen Veranlagung gelten Tatsachen und Beweismittel als neu, die während der Frist zur Vornahme der ordentlichen Veranlagung aus den Akten, die den Steuerbehörden vorlagen, nicht hervorgingen und welche erst mit oder nach Ablauf der Verjährungsfrist den Steuerbehörden zur Kenntnis gelangten (vgl. BGer 2C\_533 und 534/2010 vom 16. Februar 2011 E. 4; 2A.182/2002 vom 25. April 2003, in: ASA 73 S. 482 E.3.3). Nur unter diesen Voraussetzungen darf die Steuer nachträglich noch erhoben werden.

**2.2.** Ein Verschulden des Steuerpflichtigen bildet nicht Voraussetzung des Nachsteuerverfahrens, vielmehr kommt es auf die Würdigung der Obliegenheiten an, welche den Pflichtigen einer- und die Steuerverwaltung andererseits bei der Veranlagung treffen (vgl. zum Ganzen BGer 2C\_458 und 459/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1 = StE 2015 B97.14 Nr. 29):

Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 170 StG). Gemäss Art. 168 StG werden die Steuerpflichtigen durch öffentliche Bekanntgabe oder Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Steuerpflichtige, die kein Formular erhalten, müssen es bei der zuständigen Behörde verlangen (Abs. 1). Der Steuerpflichtige muss die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und zusammen mit den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Abs. 2). Ist er sich über die steuerrechtliche Tragweite einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, er hat vielmehr auf die Unsicherheit hinweisen (vgl. BGer 2A.419/2001 vom 13. November 2002 E. 3.3.1, in: ASA 73 S. 487 f.).



Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 176 Abs. 1 StG). Praxisgemäss darf sich die Behörde jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Allerdings darf sie nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Dementsprechend liegen "neue Tatsachen", die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen, nach der Rechtsprechung dann nicht mehr vor, wenn die Steuerbehörde ihre Untersuchungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren verletzt hat. Die Praxis nimmt eine Pflicht der Veranlagungsbehörde, ergänzende Abklärungen schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen, üblicherweise dann an, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Behörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht nicht verletzt, wenn eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. GVP 2015 Nr. 36; SGE 2007 Nr. 5; BGer 2C\_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N 3 und 19; vgl. ferner z.B. BGer 2C\_651 und 652 vom 2. November 2017 E. 2.2.2; 2C\_458/2014, a.a.O., E. 2.2.2; 2C\_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.2, in: StE 2014 B 97.41 Nr. 27).

**2.3.** Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons kostenlos Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (vgl. Art. 39 Abs. 2 Satz 2 StHG). Art. 2 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141, Vo StHG) präzisiert dies wie folgt: Besteht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz- oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht, so wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt (Abs. 1). Dabei handelt es sich um einen selbstverständlichen Grundsatz (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch, Kommentar StHG, 3. Aufl. 2016, N 25 zu Art. 39 StHG).



Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen (Abs. 2). Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung mit (Art. 2 Abs. 3 Vo StHG). Damit nimmt der Wohnsitz- oder Sitzkanton im Verhältnis zu den Nebensteuerdomizilkantonen eine Führungsrolle ein (Zweifel/Hunziker, a.a.O., N 29 zu Art. 39 StHG). Im heutigen, von elektronischer Datenverarbeitung und ebensolchen Kommunikationsmitteln geprägten Veranlagungsumfeld ist es – so das Bundesgericht – gerade in einem Fall der ausserkantonalen selbständigen Erwerbstätigkeit angezeigt, dass die Behörden vor Erlass der Veranlagungsverfügung untereinander den Kontakt suchen (BGE 139 I 64 E. 3.6).

**2.4.** Kommt eine Meldung, obwohl sie hierfür bestimmt war und der Veranlagungsbehörde auch zugestellt wurde, versehentlich nicht zu den Steuerakten, ist dies der Behörde anzulasten und steht deren "Neuheit" entgegen. Nach der Praxis des Kantons St. Gallen gilt eine Information ein Jahr nach Eintreffen bei der Veranlagungsbehörde als aktenkundig (GVP 1986 Nr. 30). In Ermangelung neuer Tatsachen stehen der Nachbesteuerung deshalb beispielsweise Steuerausscheidungen entgegen, die der Wohnsitzkanton der für die Veranlagung einer beschränkt steuerpflichtigen Person zuständigen Steuerverwaltung regelmässig gemeldet hat (StE 2008 B 97.41 Nr. 22). Denn massgebend ist der Aktenstand nach gewöhnlichem Lauf der Dinge und bei ordnungsgemäsem Geschäftsverlauf (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 30 zu § 160).

### 3.

**3.1.** Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit namentlich dann steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten (vgl. Art. 14 Abs. 1 und lit. a StG). Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 14 Abs. 3 StG). Die Steuerpflicht beschränkt sich in Fällen



wirtschaftlicher Zugehörigkeit auf das am Ort des Geschäftsbetriebs oder der Betriebsstätte investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen. Anders als bei persönlicher Zugehörigkeit besteht nur ein Nebensteuerdomizil (vgl. Art. 15 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Rz. II/35). Aufgrund seiner im Jahr 2006 aufgenommenen Tätigkeit als selbständiger Rechtsanwalt bestand für den Ehemann der Beschwerdegegner ab dieser Steuerperiode in St. Gallen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit ein Nebensteuerdomizil. Die beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdegegner für den fraglichen Zeitraum ist unbestritten. Ebenso ist offensichtlich und unbestritten, dass diesbezüglich eine Unterbesteuerung vorliegt.

**3.2.** Zu entscheiden ist zunächst, ob der Nachsteuerverfügung vom 7. Februar 2014 neue Tatsachen oder Beweismittel zugrunde liegen. Die Vorinstanz ging davon aus, dass die ursprünglich vom 12. Dezember 2007 datierte Steuerauscheidung des Wohnkantons Appenzell Ausserrhoden den Beschwerdegegnern im Verlauf des Dezembers 2007, allenfalls im Januar 2008 zugestellt worden sei. Damit sei allerdings noch nicht erwiesen, dass der Beschwerdeführer hiervon zeitgleich Kenntnis erhalten habe. Die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden habe den Beschwerdegegnern mitgeteilt, seit 2006 sei jährlich eine Steuerauscheidung mit dem Kanton St. Gallen vorgenommen und dem dortigen Steueramt in einem Sammelcouvert zugestellt worden, wobei die jeweiligen Versanddaten nicht mehr eruiert werden könnten. Aus dieser Antwort ergebe sich, dass die Steuerauscheidungen grundsätzlich per Post und nicht per E-Mail zugestellt würden. Die Vorinstanz schloss daraus, die Steuerauscheidung 2006 sei dem Beschwerdeführer mit E-Mail vom 28. Dezember 2011 seitens der Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden lediglich erneut, nicht aber erstmals zur Kenntnis gebracht worden. Eine dauernde Unterschlagung der gesetzlich zwingenden Mitteilung durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden sei nicht zu vermuten. An konkreten Anhaltspunkten, dass der Beschwerdeführer tatsächlich nicht ordnungsgemäss mit der Steuerauscheidung 2006 bedient worden sei, fehle es. Als aktenkundig gälten Informationen in der Regel im Zeitpunkt ihrer Verarbeitung. Für versehentliche Verzögerungen habe die Behörde einzustehen; jedenfalls müsse eine Information innert eines Jahres zu den Akten genommen werden, ansonsten sie nicht mehr als "neu" gelte. Kausal für die unterbliebene ordentliche Veranlagung sei weder die pflichtwidrige Nichtdeklaration durch den Pflichtigen noch die unterlassene



gesetzliche Meldepflicht durch den Wohnsitzkanton, sondern die unterbliebene Verarbeitung der Meldung durch den Beschwerdeführer gewesen.

**3.2.1.** Der erste aktenmässig dokumentierte Hinweis in den Steuerakten des Beschwerdeführers auf eine Steuerpflicht im Kanton St. Gallen findet sich in einem E-Mail von M.S. (Steuerverwaltung Kanton Appenzell Ausserrhoden) an E.K. (Kantonales Steueramt St. Gallen) vom 28. Dezember 2011, dem die Steuerausscheidungen 2006 bis 2008 beigelegt waren (vgl. act. 5/3/I/19). Die Steuerausscheidung 2006 ist darin mit 1. Mai 2009 datiert (das Exemplar der Beschwerdegegner in act. 5/3/I/16 trägt dagegen das Datum vom 12. Dezember 2007), jene der Steuerperiode 2007 mit 13. Mai 2009 und diejenige der Periode 2008 mit 8. Dezember 2010. M.S. von der Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden bestätigte den Beschwerdegegnern am 13. März 2014, seit 2006 jährlich eine Ausscheidung mit dem Kanton St. Gallen vorgenommen zu haben (act. 5/3/I/16). Am Folgetag erläuterte sie, die Steuerausscheidungen würden jeweils nach Kantonen sortiert und in einem Sammelcouvert zugestellt, wobei sich das Datum des Versandes im konkreten Fall nicht mehr nachvollziehen lasse (vgl. act. 5/3/I/7). Im Gegensatz zur aktenmässig belegten Zustellung am 28. Dezember 2011 sind die Angaben zur angeblichen Kenntnissgabe der Steuerausscheidungen durch die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden vage und basieren auf Vermutungen über den wohl korrekten Geschäftsgang. Die Vorinstanz hat insbesondere zu wenig gewichtet, dass die die Beschwerdegegner betreffenden Steuerausscheidungen beim Beschwerdeführer bis Ende Dezember 2011 dreimal in der Folge hätten untergehen bzw. ignoriert werden müssen, nämlich nicht nur diejenige der Steuerperiode 2006, sondern auch diejenigen der nachfolgenden Perioden 2007 und 2008. Dies erscheint nicht wahrscheinlich und spricht für einen erstmaligen Zugang der Steuerausscheidung 2006 beim Beschwerdeführer am 28. Dezember 2011. Es kann von den Pflichtigen im Übrigen nicht verlangt werden, den strikten Beweis über derartige behördeninterne Vorgänge zu führen. Wie es sich damit genau verhält, ist ohnehin nicht entscheidend.

**3.2.2.** Für die Neuheit der Steuerausscheidung 2006 als Tatsache bzw. Beweismittel spricht nämlich bereits die Würdigung der Obliegenheiten, welche den Pflichtigen einer- und die Steuerverwaltung andererseits bei der Veranlagung treffen. Der Beschwerdeführer hält zu Recht dafür, sein Nichtwissen um die im Jahr 2006 aufgenommene selbständige Erwerbstätigkeit sei in erster Linie auf die während



mehrerer Jahre verletzte Deklarationspflicht der Beschwerdegegner zurückzuführen (vgl. E. 2.2 und 2.3 hiervor). Dem ist beizupflichten. Trotz regelmässiger Steuerauscheidung nach St. Gallen haben sich die Beschwerdegegner nicht weiter um die Erfüllung ihrer dortigen Steuerpflicht bemüht. Wären sie sich der steuerrechtlichen Tragweite der selbständigen Erwerbstätigkeit in Z. im Unklaren gewesen, hätten sie sich bei der zuständigen Veranlagungsbehörde zumindest darüber informieren müssen. Indessen hat sie nicht einmal der Umstand, dass sie während mehr als fünf Jahren seit Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit weder eine Veranlagung noch eine Steuerrechnung noch anderweitige Korrespondenz von den St. Galler Steuerbehörden erhalten haben, zu einer auf die Erfüllung ihrer Steuerschuld gerichteten Handlung veranlasst. Aus ihrem Verhalten können die Beschwerdegegner demnach nichts zu ihren Gunsten ableiten. Demgegenüber ist nicht ersichtlich (bzw. nach dem in E. 3.2.1 unwahrscheinlich), dass die Veranlagungsbehörde ihre Untersuchungspflicht verletzt hätte. Die Würdigung der Obliegenheiten im Veranlagungsverfahren spricht demnach dafür, dass die am 28. Dezember 2011 erstmals verarbeiteten Steuerauscheidungen als "neu" zu gelten haben.

**3.3.** Die Beschwerdegegner machen in ihrer Vernehmlassung geltend, es fehle (bereits) das Tatbestandsmerkmal der "unvollständigen" oder "unterbliebenen" Veranlagung. Vollständig sei die am 29. Dezember 2011 erstellte Verfügung gewesen, weil in diesem Zeitpunkt sämtliche Informationen vorgelegen hätten. Unterblieben sei die Veranlagung auch nicht, nachdem die entsprechende Verfügung an diesem Tag versandt worden sei. Dass die Steuer nicht mehr habe erhoben werden können, habe einzig an der eingetretenen Veranlagungsverjährung gelegen. Im vorliegenden Fall habe der Beschwerdeführer den Weg der ordentlichen Veranlagung wählen müssen, weil die Veranlagungsverjährung Ende Dezember 2011 noch nicht eingetreten gewesen sei. Bei gleichem Wissensstand stehe das Nachsteuerverfahren nicht zur Verfügung.

**3.3.1.** Aufgrund der Akten und der in E. 3.2 vorgenommenen Würdigung ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die relevante Information über die Steuerpflicht der Beschwerdegegner am 28. Dezember 2011 als neue Tatsache verarbeitete. Bis zum Eintritt der Veranlagungsverjährung hinsichtlich der Steuerperiode 2006 dauerte es mithin noch drei Tage. Wie sich herausgestellt hat, genügte diese kurze Zeitspanne nicht mehr, um die Verjährung zu unterbrechen. Dies hätte erfordert,



die auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung dem Steuerpflichtigen oder einem Mithaftenden zur Kenntnis zu bringen (vgl. Art. 183 Abs. 3 Ziff. 1 StG bzw. Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG). "Zur Kenntnis bringen" bedeutet, dass es nicht genügt, die verjährungsunterbrechende Handlung vor Fristablauf bloss vorzunehmen. Diese muss für die steuerpflichtige Person spätestens am letzten Tag der Frist erkennbar gewesen sein (M. Beusch, in: Zweifel/Beusch, Kommentar StHG, a.a.O., N 42 zu Art. 47 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, a.a.O., N 21 zu Art. 120 DBG, je mit Hinweisen). Im Einspracheentscheid vom 24. Februar 2012 hat der Beschwerdeführer eingeräumt, die Veranlagungsverfügung vom 29. Dezember 2011 sei den Beschwerdegegnern erst nach Eintritt der Veranlagungsverjährung zur Kenntnis gebracht worden (offenbar am 4. Januar 2012; vgl. act. 5/3/I/2 und 4). Die im ordentlichen Veranlagungsverfahren eingeforderte Steuerforderung war demnach nicht mehr durchsetzbar.

**3.3.2.** Die Auffassung der Beschwerdegegner gründet auf der rechtlich unhaltbaren Annahme, dass die am 28. Dezember 2011 zugewandene Steuerausscheidung 2006 gewissermassen "zu spät" beim Beschwerdeführer eingetroffen sei, um in deren Kenntnis noch ordentlich veranlagen zu können, und "zu früh", um die Steuerforderung im Nachsteuerverfahren geltend machen zu dürfen. Eine derartige Veranlagungslücke ergibt sich bei richtiger Auslegung der Gesetzesbestimmungen, wonach Tatsachen als "neu" gelten, wenn sie mit Eintritt der Veranlagungsverjährung bekannt werden, gerade nicht. Der Versuch, noch im ordentlichen Verfahren zu veranlagen, hat die Neuheit der massgebenden Informationen nicht zerstört. Denn die Steuerforderung konnte im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht mehr durchgesetzt werden. Die neue Tatsache hatte mithin bewirkt, dass die Veranlagung im Sinne von Art. 199 Abs. 1 StG zu Unrecht unterblieben war, bis es hierfür (offenkundig) zu spät war. Die Voraussetzung für die Erhebung der Steuern als Nachsteuern samt Zins sind damit erfüllt.

**4.** Zusammenfassend ergibt sich, dass der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission aufzuheben und der Einspracheentscheid betreffend Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuer 2006 zu bestätigen ist.



5. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidungsgebühr für das Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 erscheint angemessen (Art. 7 Abs. 1 Ingress und Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist zugleich von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung in Bezug auf die Beteiligten und deren Anteile analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von CHF 1'000 sind somit ebenfalls vollumfänglich den Beschwerdegegnern aufzuerlegen. Sie sind mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind mangels grundsätzlichen Anspruchs (Beschwerdeführer) und mehrheitlichen Obsiegens (Beschwerdegegner) weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren zu entschädigen (vgl. Art. 98 Abs. 1 und 98bis VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Rekursentscheid vom 16. Februar 2016 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid betreffend Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuer 2006 vom 3. März 2015 bestätigt.
2. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 bezahlen die Beschwerdegegner.
3. Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'000 bezahlen die Beschwerdegegner. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird verrechnet.
4. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

# Publikationsplattform



St.Galler Gerichte

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Wehrle