



Fall-Nr.:	B 2023/64
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	24.04.2024
Entscheiddatum:	16.09.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 16.09.2023

Steuerhinterziehung, Art. 248 und 249 StG. Die Deklaration von nur 1'000 statt 2'000 Aktien der C.__ AG durch den Beschwerdeführer führte zu einer Steuerverkürzung in den Jahren 2011 bis 2013 und hätte in den Jahren 2014 und 2015 zu einer Steuerverkürzung geführt. Die Veranlagungsbehörde musste weder zwingend wissen, dass das Aktienkapital aus 2'000 Aktien bestand, noch war die fehlerhafte Deklaration offensichtlich, so dass dem Steueramt keine grobfahrlässige Untersuchungspflichtverletzung vorgeworfen werden kann. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung für die Jahre 2011 bis 2013 und der versuchten Steuerhinterziehung für die Jahre 2014 und 2015 ist somit in Bezug auf die unvollständige Deklaration der Aktien. Aufgrund der konkreten Umstände hat der Beschwerdeführer den Tatbestand auch in subjektiver Hinsicht erfüllt. Insbesondere ist sein Vorbringen, er habe die Anzahl und den Nominalwert der Aktien verwechselt, unbehelflich. (Verwaltungsgericht, B 2023/64). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 25. April 2024 abgewiesen (Verfahren 9C_636/2023).

Entscheid vom 16. September 2023

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

gegen

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

Vorinstanz,

A.__,

Beschwerdegegner,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Werner Rechsteiner, FRT Rechtsanwälte & Notare, Unterer Graben 1, Postfach 637, 9001 St. Gallen,

Gegenstand

Steuerhinterziehung

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

A.__ ist verheiratet mit B.__ (geb. 1960). Das Ehepaar wohnt in Z.__. A.__ ist Verwaltungsratspräsident und Alleinaktionär der C.__ AG, die seit dem 16. Mai 2023 Sitz in Y.__ hat (davor befand sich der Sitz in Z.__, X.__ und W.__ [www.zefix.ch]). A.__ ist eidg. dipl. Treuhandexperte und seit 1994 Inhaber eines im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens («A.__ Consulting, eidg. dipl. Treuhandexperte», mit Sitz in Z.__).

A.b.

Im November 2019 und Januar 2020 wurde das Ehepaar (B.__) A.__ für die Steuerperioden 2014 und 2015 veranlagt. Im Rahmen der Steuerveranlagung 2014 stellte die Veranlagungsbehörde fest, dass A.__ Eigentümer aller 2'000 Aktien der C.__ AG ist und bis anhin jeweils nur 1'000 Aktien versteuert worden waren. Am 15.



St.Galler Gerichte

November 2019 eröffnete das kantonale Steueramt gegen das Ehepaar ein Nachsteuerverfahren zur Erfassung der nicht versteuerten Vermögenswerte der Steuerjahre 2009 bis 2013. Das Nachsteuerverfahren wurde am 28. Januar 2020 abgeschlossen. Es ist rechtskräftig abgeschlossen.

A.c.

Am 13. August 2020 leitete das kantonale Steueramt gegen A.__ ein Untersuchungsverfahren ein. Es warf ihm vor, in den Steuerjahren 2010 bis 2013 jeweils 1'000 der 2'000 Aktien der C.__ AG nicht deklariert zu haben (nicht deklariertes Vermögen Steuerjahr 2010: CHF 3'640'000; Steuerjahr 2011: CHF 3'510'000; Steuerjahr 2012: CHF 3'770'000; Steuerjahr 2013: CHF 5'980'000). Das kantonale Steueramt stellte eine Busse in der Höhe von insgesamt CHF 43'000 in Aussicht. Mit Stellungnahme vom 17. August 2020 machte A.__ geltend, die Aktien der C.__ AG seien korrekt deklariert worden.

Am 16. September 2020 teilte das kantonale Steueramt mit, in den Jahren 2014 und 2015 seien ebenfalls nur 1'000 der 2'000 Aktien der C.__ AG deklariert worden, und das eingeleitete Steuerhinterziehungsverfahren werde auf die Jahre 2014 und 2015 wegen versuchter Steuerhinterziehung ausgeweitet (nicht deklariertes Vermögen in den Steuerjahren 2014 und 2015 von je CHF 5'100'000). Das kantonale Steueramt stellte eine Busse von insgesamt CHF 68'260 in Aussicht. Mit Stellungnahme vom 17. September 2020 machte A.__ geltend, offensichtlich seien in den Steuererklärungen fälschlicherweise die Zahlen Nominalwert und Anzahl Aktien vertauscht worden. Bei der Kontrolle sei ihm dies nicht aufgefallen, da das Aktienkapital mit nominal CHF 2'000'000 richtig aufgeführt gewesen sei.

Am 16. September 2020 teilte das kantonale Steueramt mit, es betrachte das Untersuchungsverfahren als abgeschlossen und sehe die Erledigung mittels Strafbefehl vor. In Würdigung der Umstände erscheine eine Busse von insgesamt CHF 61'430 (90 Prozent der hinterzogenen Steuer) als angemessen. Dazu nahm der Rechtsvertreter von A.__ Stellung.

A.d.

Mit Strafbefehl vom 28. Januar 2021 schloss das kantonale Steueramt das Verfahren ab. Es sprach A.__ der vollendeten Steuerhinterziehung für die Steuerjahre 2010 bis 2013 und der versuchten Steuerhinterziehung für die Jahre 2014 und 2015 schuldig. Es büsste ihn für die vollendete Steuerhinterziehung mit CHF 25'800 und für die versuchte



St.Galler Gerichte

Steuerhinterziehung mit CHF 15'150, insgesamt mit CHF 40'950, und auferlegte ihm Verfahrenskosten von CHF 1'500.

B.

B.a.

Mit Eingabe vom 4. Februar 2021 erhob A.___ Einsprache gegen den Strafbefehl. Das kantonale Steueramt überwies die Strafsache am 15. Juli 2021 der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung.

B.b.

Anlässlich der Verhandlung vom 13. Februar 2023 reduzierte das kantonale Steueramt aufgrund der Verjährung der Busse für das Steuerjahr 2010 die Gesamtbusse auf CHF 35'950.

B.c.

Mit Entscheid vom 13. Februar 2023 sprach die Verwaltungsrekurskommission A.___ in Bezug auf die unvollständige Deklaration der Aktien der C.___ AG sowohl vom Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2011, 2012 und 2013) als auch vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) frei, zusammengefasst mit der Begründung, zwar sei der objektive Tatbestand der vollendeten und der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt, nicht aber der subjektive Tatbestand.

B.d.

Das kantonale Steueramt verlangte am 24. Februar 2023 innert der gesetzlichen Frist von zehn Tagen die ausführliche Begründung des vorinstanzlichen Entscheids.

C.

C.a.

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 13. Februar 2023 (Versand des begründeten Entscheids am 10. März 2023; Zustellung am 13. März 2023) erhob das kantonale Steueramt mit Eingabe vom 27. März 2023 beim Verwaltungsgericht Beschwerde mit dem Hauptantrag, der Entscheid der Vorinstanz vom 13. Februar 2023 sei aufzuheben und der Strafbefehl vom 28. Januar 2021 sei zu bestätigen; eventualiter sei A.___ (Beschwerdegegner) der fahrlässigen vollendeten Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2011, 2012 und 2013) schuldig zu sprechen und angemessen zu bestrafen (act. 1).



C.b.

Am 29. März 2023 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung (act. 5). Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2023 beantragte der Beschwerdegegner, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen und der Entscheid der Vorinstanz sei zu bestätigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des kantonalen Steueramtes. Der Beschwerdegegner machte im Wesentlichen geltend, weder der objektive noch der subjektive Tatbestand seien erfüllt (act. 11). Dazu nahm das kantonale Steueramt am 2. Juni 2023 Stellung; dabei hielt es an seinen Anträgen vollumfänglich fest. Mit Stellungnahme vom 19. Juni 2023 bestätigte der Beschwerdegegner seine Sichtweise.

C.c.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens und die Akten wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 270 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG, Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 27. März 2023 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 270 StG, Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Streitig und zu prüfen ist, ob der Beschwerdegegner bei der Veranlagung der Steuerjahre 2011, 2012 und 2013 eine eventualvorsätzlich vollendete Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG und bei der Veranlagung der Steuerjahre 2014 und 2015 eine eventualvorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 249 Abs. 1 StG begangen hat.

2.1.

Die Bestimmungen von Art. 248 Abs. 1 und Art. 249 Abs. 1 StG entsprechen den Vorgaben in Art. 56 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und decken sich inhaltlich mit Art. 175 und Art. 176 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG). Den Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt



unter anderem eine steuerpflichtige Person, die vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt, oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Steuerhinterziehung im engeren Sinn; sogenannte Steuerverkürzung; Art. 248 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 249 Abs. 1 StG ist auch der Versuch einer Steuerhinterziehung strafbar. Im Gegensatz zur vollendeten Steuerhinterziehung ist die versuchte Hinterziehung begriffsnotwendig nur bei vorsätzlichem Handeln des Täters strafbar (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VIII. Teil, Rz. 45).

2.2.

Das Steuerhinterziehungsverfahren ist ein echtes Strafverfahren und es finden die strafprozessualen Garantien von Art. 32 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) und Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, EMRK) Anwendung (BGer, Urteil 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4; VerwGE B 2022/55 vom 5. September 2022 E. 2.1.1). Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz «in dubio pro reo» besagt in Bezug auf die Beweisführungslast, dass die Steuerbehörde alle Umstände nachweisen muss, die eine Strafe begründen. Als Beweiswürdigungsregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass der Nachweis des strafrechtlichen Sachverhalts nur erbracht ist, wenn vernünftige Zweifel an der Tatbegehung durch den Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind. Die Überzeugung, dass eine Steuerhinterziehung vorliegt, muss auf objektiven und nachvollziehbaren Kriterien beruhen. Im Idealfall sind dies strikte Beweise oder ein Geständnis. Ein Indizienbeweis bleibt aber zulässig und ist dem direkten Beweis gleichgestellt (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.4; VerwGE B 2022/55 vom 5. September 2022 E. 3.1 mit Hinweisen). Indizien können die erforderliche Überzeugung indes nur schaffen, wenn sie hohe Anforderungen erfüllen. Erforderlich ist eine Überzeugung, die nicht nur auf blosser Wahrscheinlichkeit beruht, aber auch keine absolute Sicherheit. Soweit die Steuerbehörden die steuerbegründenden Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden. Sodann müssen die Steuerbehörden aufgrund der Unschuldsvermutung im Zweifelsfall von der für die beschuldigte Person günstigeren Sachverhaltsvariante ausgehen (VerwGE B 2011/179 vom 17. Januar 2012 E. 3.4.1 mit Hinweisen).

3.

3.1.

Das kantonale Steueramt hat im Beschwerdeverfahren gegen den gerichtlichen



Freispruch der Vorinstanz zusätzlich zu den zur Anklage eingereichten Akten die Steuerunterlagen des Beschwerdegegners zu den Steuerjahren 2008 und 2009 eingereicht. Zwar schliesst das allgemeine Strafprozessrecht in Art. 398 Abs. 4 Satz 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0; StPO) im Berufungsverfahren neue Behauptungen und Beweise aus, wenn – wie vorliegend mit der Steuerhinterziehung – ausschliesslich Übertretungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens waren. Da jedoch Art. 270 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 269 StG eine sachgemässe Anwendung der Vorschriften über das Rekursverfahren bei der Veranlagung für die Staatssteuer vorsieht, ist das Vorgehen des kantonalen Steueramts nicht zu beanstanden.

Abgesehen davon ist – wie darzulegen sein wird – eine Beurteilung der Anklage ohne die nachgereichten Beweismittel möglich. Dies gilt im Übrigen auch für die vom Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren gestellten Anträge zur Ergänzung der Untersuchung durch die Befragung zweier Vertreter des kantonalen Steueramts (D.____ und E.____) sowie eines Vertreters beziehungsweise einer Vertreterin seiner Steuerberater (F.____ von der G.____ AG und H.____ von der I.____ AG; act. 6/6; zur Zulässigkeit der antizipierten Beweiswürdigung gemäss Art. 58 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 3 VRP vgl. VerwGE B 2022/81 vom 16. Januar 2023 E. 4.2 mit Hinweis auf BGE 134 I 140 E. 5.3; R. Widmer, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 11 zu Art. 21 mit Hinweis auf VerwGE B 2006/17 vom 9. Mai 2006 E. 2a).

3.2.

Der Beschwerdegegner rügt eine Verletzung des Anklagegrundsatzes. Soweit das kantonale Steueramt ihm eine Steuerhinterziehung vorwerfe, weil er die Veranlagungsverfügungen mit dem gewährten Pauschalabzug für Minderheitsbeteiligungen nicht angefochten habe, bewege es sich ausserhalb des angeklagten Sachverhalts. Gemäss Strafbefehl vom 28. Januar 2021 werde ihm ausschliesslich vorgeworfen, 1'000 Aktien der C.____ AG nicht deklariert zu haben. Der darin enthaltene pauschale Verweis («vgl. dazu Feststellungen im Nachsteuerverfahren vom 13. November 2019 und 22. Januar 2020») vermöge den Anforderungen an den Inhalt eines Strafbefehls im Sinn von Art. 262 StG nicht zu genügen.

Abgesehen davon, dass Art. 269 StG für das gerichtliche Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission die sachgemässe Anwendung der Vorschriften über das Rekursverfahren bei der Veranlagung für die Staatssteuer vorsieht (vgl. E. 3.1 hiavor), enthält auch Art. 9 StPO, wonach eine gerichtliche Beurteilung nur möglich ist, wenn



die Staatsanwaltschaft wegen eines genau umschriebenen Sachverhalts Anklage erhoben hat (Abs. 1), in Bezug auf das Strafbefehls- und Übertretungsstrafverfahren einen Vorbehalt (Abs. 2). Insoweit erscheint bei der Steuerhinterziehung, die im Strafbefehlsverfahren geahndet wird, die Rüge der Verletzung des Anklagegrundsatzes zum vornherein nur beschränkt zielführend (vgl. dazu auch BGer, Urteil 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.3 und 2.2.4 mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung). In der Sache selbst ist ohnehin nicht ersichtlich, inwiefern eine Verletzung des Anklagegrundsatzes vorliegen könnte. Der Strafbefehl vom 28. Januar 2021 mag knapp gehalten sein – er enthält jedoch den wesentlichen Tatvorwurf und erlaubte es dem Beschwerdegegner, sich im gerichtlichen Verfahren angemessen und effektiv zur Wehr zu setzen (vgl. zur Schutzrichtung des Anklagegrundsatzes BGer, Urteil 1C_191/2021 vom 21. März 2022 E. 3.2.1).

4.

In der Sache selbst ist nachfolgend zunächst auf die Frage einzugehen, ob der *objektive Tatbestand* der vollendeten und der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt ist.

4.1.

Die Vorinstanz bejahte dies im Wesentlichen mit der Begründung, die Deklaration von nur 1'000 statt 2'000 Aktien der C. AG durch den Beschwerdegegner habe in den Jahren 2011 bis 2013 zu einer Steuerverkürzung und hätte in den Jahren 2014 und 2015 zu einer Steuerverkürzung geführt. Der Veranlagungsbehörde habe nicht zwingend bekannt sein müssen, dass das Aktienkapital aus 2'000 Aktien bestehe, und die fehlerhafte Deklaration sei nicht derart offensichtlich gewesen, dass eine grobfahrlässige Untersuchungspflicht-verletzung vorliege. Das kantonale Steueramt hielt in seiner Beschwerde fest, die Vorinstanz sei zu Recht zum Ergebnis gelangt, dass vorliegend der objektive Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung erfüllt sei. Der Beschwerdegegner hingegen erachtet den objektiven Tatbestand als nicht erfüllt.

4.2.

In objektiver Hinsicht setzen die versuchte und die vollendete Steuerhinterziehung unrichtige (also unwahre oder unvollständige) Angaben oder das Verschweigen von Tatsachen voraus, die für eine gesetzeskonforme Veranlagung erheblich sind. Dazu zählt insbesondere die Nichtdeklaration von steuerbaren Leistungen, aber auch das Verschweigen anderer steuererheblicher Tatsachen. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist (Sieber/Malla, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden, 4. Aufl. 2022, N 7 zu Art. 56 StHG; VerwGE



B 2013/66 vom 11. März 2014 E. 2).

Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der *vollendeten* Steuerhinterziehung im engeren Sinn ist der Erfolg. Die unvollständige Veranlagung muss in Rechtskraft erwachsen sein beziehungsweise eine Veranlagung, die hätte vorgenommen werden müssen, muss unterblieben sein. Wird die Unvollständigkeit oder die falsche Darstellung rechtserheblicher Tatsachen im Veranlagungsverfahren entdeckt, liegt, wenn auch die subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, eine versuchte Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 StG vor. Das Versuchsstadium beginnt mit der Ausführung der Tat und endet unter anderem, wenn der Taterfolg ausbleibt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VIII. Teil, Rz. 26 und 45; Sieber/Malla, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N 2 und 3 zu Art. 176 DBG).

4.3.

4.3.1.

Gemäss Art. 53 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Zum steuerbaren Vermögen gehören unter anderem auch Wertschriften (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil, Rz. 732). Wertpapiere werden nach dem Kurswert oder, wenn kein solcher besteht, nach dem inneren Wert bewertet (Art. 56 Abs. 1 StG). Der Beschwerdegegner deklarierte in den Steuererklärungen der Jahre 2008 bis 2015 jeweils nur «1000 Aktien der C.___ AG» zu nominal CHF 2'000 statt korrekt 2'000 Aktien der C.___ AG zu nominal CHF 1'000, obwohl er Eigentümer aller 2'000 Aktien war. Den Nominalwert des Aktienkapitals deklarierte er zwar korrekt mit CHF 2'000'000. Aufgrund der vom Beschwerdegegner falsch deklarierten Anzahl Aktien (1'000 statt korrekt 2'000) multiplizierte das Steueramt für die Ermittlung des Vermögens des Beschwerdegegners jedoch die falsche Anzahl Aktien mit dem massgeblichen Steuerwert. Da der Beschwerdegegner wegen seines «Zahlendrehers» – es handelt sich dabei um ein aktives Tun des Beschwerdegegners – jeweils anzahlmässig nur die Hälfte der Aktien deklarierte, gewährte das Steueramt ihm sodann den Einschlag von 30 Prozent für Minderheitsbeteiligungen (Pauschalabzug aufgrund des beschränkten Einflusses bei nichtkotierten Aktien gemäss ESTV-Kreisschreiben 28 und St. Galler Steuerbuch 56 Nr. 1, Ziff. 2.5). Aufgrund des Zahlendrehers in der Annahme, der Beschwerdegegner sei Minderheitsbeteiligter, ersetzte das Steueramt entsprechend den Nominalwert pro Aktie mit dem in der Wertschriftenbewertung festgesetzten Nettosteuerwert pro Aktie. In der Folge wurden in den Steuerjahren 2011, 2012 und 2013 Vermögen zwischen CHF 3'510'000 bis



5'980'000 steuerlich nicht erfasst (Steuerjahr 2011: CHF 3'510'000; Steuerjahr 2012: CHF 3'770'000; Steuerjahr 2013: CHF 5'980'000), weshalb in diesen Steuerjahren unvollständige Veranlagungen erfolgten. In den Steuerjahren 2014 und 2015 wären aufgrund der unvollständigen Deklaration durch den Beschwerdegegner bei entsprechender Veranlagung je CHF 5'100'000 Vermögen steuerlich nicht erfasst worden. Die betragsmässigen Auswirkungen auf das steuerbare und das satzbestimmende Vermögen des Ehepaars A.-B. sind denn auch unbestritten.

4.3.2.

Das kantonale Steueramt führt aus, Lehre und Rechtsprechung leiteten aus Art. 126 Abs. 1 DBG beziehungsweise Art. 170 Abs. 1 StG eine Art Garantenpflicht der steuerpflichtigen Person für die vollständige und richtige (wahrheitsgetreue) Feststellung der für die Veranlagung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse ab (vgl. Art. 123 Abs. 1 DBG). Der Beschwerdegegner sei seiner Garantenpflicht nicht nachgekommen und habe gegen die (falsche) Veranlagungsberechnung keine Einsprache erhoben.

Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben. Bei den unvollständigen Deklarationen des Beschwerdegegners – den vorerwähnten «Zahlendrehern» – handelt es sich um ein aktives Tun des Beschwerdegegners, weshalb kein Unterlassungsdelikt vorliegt und sich die Frage der Garantenpflicht nicht stellt. Immerhin ist jedoch darauf hinzuweisen, dass eine (generelle) Verpflichtung zur Anfechtung einer ungenügenden Veranlagung von der Rechtsprechung bis anhin soweit ersichtlich nur bei Ermessensveranlagungen bejaht worden ist (vgl. VerwGE B 2010/14 vom 16. September 2010 E. 2.3 mit Hinweisen bestätigt in BGer, Urteil 2C_821/2010 und 2C_822/2010 vom 4. April 2011 E. 4.9; vgl. auch BGer, Urteil 2A.374/2005 vom 8. Juni 2006 E. 2.2). Ob eine Garantenstellung auch ausserhalb dieses Bereichs angenommen werden könnte, erscheint zumindest fraglich.

4.4.

Zu prüfen ist im Weiteren, ob der Kausalzusammenhang zwischen der unvollständigen Deklaration durch den Beschwerdegegner und der steuerverkürzenden Veranlagung gegeben ist oder ob – wie vom Beschwerdegegner geltend gemacht – eine grobfahrlässige Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht des Steueramtes vorliegt, welche zu einer Unterbrechung dieses Kausalzusammenhangs führt.

4.4.1.

Der Beschwerdegegner macht mit Verweis auf Erwägung 6a des vorinstanzlichen



Entscheidend geltend, das kantonale Steueramt messe mit zweierlei Ellen. Für das kantonale Steueramt solle die fehlerhafte Deklaration nicht derart offensichtlich gewesen sein, dass von einer groben Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht ausgegangen werden könnte; gleichzeitig halte das kantonale Steueramt ihm vor, dass ihm der Zahlendreher nicht aufgefallen sei. Tatsache sei, dass in der Steuererklärung 2008 1'000 Aktien à nominal CHF 2'000 und ein Aktienkapital von nominal CHF 2'000'000 deklariert worden seien. Tatsache sei auch, dass H. __ ein Fehler in Form eines Zahlendrehers unterlaufen sei, zumal richtigerweise 2'000 Aktien à nominal CHF 1'000 hätten angegeben werden müssen. Tatsache sei zudem, dass er dem kantonalen Steueramt am 12. Januar 2011, und damit noch vor der Veranlagung für das Jahr 2009 mitgeteilt habe, Alleinaktionär der C. __ AG zu sein. Dass sich die verschiedenen Steuerabteilungen intern nicht austauschen würden, sei unzutreffend und werde bestritten. Wenn der Beschwerdegegner gegenüber dem kantonalen Steueramt erklärt habe, Alleinaktionär der C. __ AG zu sein, sei davon auszugehen, dass diese Information auch den anderen Abteilungen bekannt gemacht worden sei. Wolle man ihm den Zahlendreher vorwerfen, müsse sich das kantonale Steueramt somit den gleichen Vorwurf gefallen lassen. Das Nichtberücksichtigen relevanter Informationen beziehungsweise das Unterlassen weitergehender Abklärungen durch das kantonale Steueramt wiege angesichts der im Steuerverfahren geltenden Untersuchungsmaxime schwerer als der Flüchtigkeitsfehler von H. __, den er – der Beschwerdegegner – nicht bemerkt habe. Dem kantonalen Steueramt seien die tatsächlichen Gegebenheiten bekannt gewesen. Allfällige Unklarheiten hätten mit wenig Aufwand beseitigt werden können. Vor diesem Hintergrund liege eine grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht vor. Demzufolge sei der objektive Tatbestand der vollendeten (2011 bis 2013) und der versuchten Steuerhinterziehung (2014 und 2015) nicht erfüllt.

4.4.2.

Die unzutreffende Sachverhaltsfeststellung, als Ursache für die steuerverkürzende Veranlagung und letztlich für den Vermögensschaden des Gemeinwesens, ist in steuerstrafrechtlicher Hinsicht von Belang, soweit sie kausale Folge des Verhaltens der steuerpflichtigen Person bildet. Ist der Steuervorteil hingegen nicht auf eine durch die steuerpflichtige Person begangene Verfahrenspflichtverletzung zurückzuführen, sondern bei behördlicher Kenntnis der rechtserheblichen Tatsachen aufgrund unzutreffender rechtlicher Würdigung oder Bewertung entstanden, so gibt er weder Anlass zur Erhebung einer Nachsteuer noch zur Auferlegung einer Hinterziehungsbusse. Hat die steuerpflichtige Person jedoch die ihr für das



Veranlagungsverfahren gesetzlich auferlegten Deklarations-, Auskunfts- und Beweisleistungspflicht missachtet, so wird der Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht etwa schon dadurch unterbrochen (sinngemäss zufolge Drittorsache), dass die Veranlagungsbehörde einen als rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat. Daran ändert nichts, dass die Veranlagungsbehörde die ungenügende Deklaration durch zusätzliche Abklärungen oder durch Folgerungen von deklarierten Steuerfaktoren auf nicht oder nicht vollständig deklarierte Steuerfaktoren hätte erkennen können. Vielmehr darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Eine Pflicht zu ergänzender behördlicher Untersuchung besteht jedoch nur, wenn die Steuererklärung offensichtliche Fehler enthält. Wenn Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts geradezu «in die Augen springen», so dass die unterbliebene Sachverhaltsabklärung als grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht und für das Rechtskräftigwerden der unvollständigen Veranlagung hauptursächlich erscheint, kann eine Strafminderung am Platz sein. Keine grobfahrlässige Untersuchungspflichtverletzung sieht die Rechtsprechung darin, dass verschiedene Abteilungen derselben Steuerbehörde veranlagungsrelevante Informationen nicht austauschen. Anders verhält es sich, wenn der Informationsaustausch effektiv erfolgte, die entsprechenden Informationen aber unberücksichtigt blieben. Die Sorgfalt der veranlagenden Personen beurteilt sich somit anhand der ihnen konkret vorliegenden Informationen und verlangt nach deren Ergänzung nur dann, wenn offensichtliche Fehler oder Widersprüche gegeben sind. Die steuerpflichtige Person muss grundsätzlich damit rechnen, dass die Steuerbehörde auf ihre Angaben abstellt, ohne sie näher zu kontrollieren (Sieber/Malla, a.a.O., N 6a f. zu Art. 56 StHG mit Hinweisen; Sieber/Malla, a.a.O., N 26a zu Art. 175 DBG mit Hinweisen).

4.4.3.

Der Sitz der C.__ AG befand sich bis zur Sitzverlegung am 6. Januar 2011 in Z.__. Die Abteilung «Wertschriftenbewertung» des kantonalen Steueramts, die daher bis und mit Steuerjahr 2010 für die Wertschriftenbewertung der C.__ AG zuständig war, hatte also Kenntnis davon, dass das Aktienkapital der C.__ AG seit der Kapitalerhöhung im Jahr 2008 insgesamt 2'000 Aktien umfasste. Weiter erhielt die Hauptabteilung «Juristische Personen» des kantonalen Steueramtes am 12. Januar 2011 im Rahmen der Veranlagung der C.__ AG davon Kenntnis, dass der Beschwerdegegner Alleinaktionär der C.__ AG ist (act. 6/15 Beilage 1). Der Umstand, dass die Veranlagungsbehörde die unvollständige Deklaration nicht erkannt hat, vermag allerdings – wie die Vorinstanz



zutreffend ausführt – vorliegend den Kausalzusammenhang zwischen der unvollständigen Deklaration und der steuerverkürzenden Veranlagung nicht zu unterbrechen. Die Veranlagungsbehörde musste trotz Vorhandensein entsprechender Informationen in (anderen) Abteilungen des Steueramtes in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zwingend wissen, dass das Aktienkapital der C.___ AG aus 2'000 Aktien bestand und der Beschwerdegegner auch Alleinaktionär war. Zudem war die unvollständige Deklaration für die Veranlagungsbehörde nicht derart offensichtlich, dass die unterbliebene Sachverhaltsabklärung durch die Veranlagungsbehörde als grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht zu qualifizieren wäre und damit die unvollständige Veranlagung hauptursächlich erschiene. Vielmehr durfte sich die Veranlagungsbehörde vorliegend darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Folglich liegt keine grobfahrlässige Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht des Steueramtes vor. Der Kausalzusammenhang zwischen der unvollständigen Deklaration durch den Beschwerdegegner und der steuerverkürzenden Veranlagung ist damit gegeben.

4.5.

Die Deklaration von nur 1'000 statt 2'000 Aktien der C.___ AG durch den Beschwerdegegner in den Jahren 2011 bis 2013 führte zu einer Steuerverkürzung und hätte in den Jahren 2014 und 2015 zu einer Steuerverkürzung geführt. Die Veranlagungsbehörde musste weder zwingend wissen, dass das Aktienkapital aus 2'000 Aktien bestand, noch war die fehlerhafte Deklaration offensichtlich, so dass dem Steueramt keine grobfahrlässige Untersuchungspflichtverletzung vorgeworfen werden kann. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung für die Jahre 2011 bis 2013 und der versuchten Steuerhinterziehung für die Jahre 2014 und 2015 ist somit in Bezug auf die unvollständige Deklaration der Aktien der C.___ AG erfüllt.

5.

5.1.

Die Vorinstanz sprach den Beschwerdegegner frei, da sie den *subjektiven* Tatbestand der vollendeten und der versuchten Steuerhinterziehung in Bezug auf die unvollständige Deklaration der Aktien der C.___ AG als nicht erfüllt erachtete. Das kantonale Steueramt macht demgegenüber geltend, der Beschwerdegegner habe in den Jahren 2011 bis 2015 eine bedeutend zu tiefe Veranlagung billigend in Kauf genommen, weshalb er in subjektiver Hinsicht (zumindest) eventualvorsätzlich gehandelt habe.



5.2.

In subjektiver Hinsicht ist die vollendete Steuerhinterziehung sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar (Art. 248 Abs. 1 StG). Der Steuerhinterziehungsversuch ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (Art. 249 Abs. 1 StG). Fahrlässigkeit genügt dafür nicht. Die Begriffe des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit in Art. 248 und 249 StG entsprechen jenen von Art. 12 des Strafgesetzbuches (SR 311.0, StGB).

Vorsätzlich handelt gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Eine eventualvorsätzliche Tatbegehung liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person den als möglich erkannten Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt oder sie sich mit ihm abfindet (BGer, Urteil 2C_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 6.1 mit Hinweisen; vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N 29 ff. zu Art. 175 DBG mit Hinweisen). Damit von Eventualvorsatz ausgegangen werden kann, ist zu verlangen, dass sowohl das Wissens- als auch das Willensmoment nachgewiesen sind. Je höher die Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, umso eher ist anzunehmen, die Tatbestandsverwirklichung werde in Kauf genommen. Daher gilt eine gewisse Beweiserleichterung: Das Gericht darf vom Wissen des Täters auf den Willen schliessen, wenn sich dem Täter der Eintritt des Erfolgs als so wahrscheinlich aufdrängte, dass die Bereitschaft, ihn als Folge hinzunehmen, vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (BGer, Urteil 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.6 mit Hinweisen).

Fahrlässig handelt nach Art. 12 Abs. 4 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. Fahrlässige Tatbegehung liegt demnach bei Steuerhinterziehung vor, wenn die steuerpflichtige Person eine ihr persönlich obliegende Sorgfaltspflicht verletzt und dadurch eine Steuerverkürzung herbeiführt, die sie hätte voraussehen und vermeiden können (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VIII. Teil, Rz. 29 mit Hinweis).

5.3.

Das kantonale Steueramt erachtet den Schluss der Vorinstanz, dass es (zumindest) am (Eventual-)Vorsatz gefehlt habe, als unzutreffend. Der Beschwerdegegner arbeite als Treuhänder, sei als eidg. dipl. Treuhandexperte anerkannt und verfüge über langjährige Berufspraxis; seit 1994 sei im Handelsregister das Einzelunternehmen «A.____



Consulting, eidg. dipl. Treuhandexperte» eingetragen. Der Beschwerdegegner sei damit eine steuerlich versierte Person, die über steuerliches Fachwissen verfüge beziehungsweise verfügen müsse. Die Feststellung der Vorinstanz, vom Beschwerdegegner könne nicht verlangt werden, dass er jede einzelne Position der Deklaration im Detail prüfe, bevor er die Steuererklärung einreiche, widerspreche zum einen der Rechtsprechung und Lehre, zum anderen habe sich der Beschwerdegegner offensichtlich bewusst sein müssen, dass in seinen Steuererklärungen 2008 bis 2015 jeweils nur die Hälfte seines Aktienkapitals der C.___ deklariert und danach veranlagt worden sei. Im Jahr 2008 sei das Aktienkapital der C.___ AG von nominal CHF 1'000'000 auf CHF 2'000'000 erhöht worden. Vor Unterzeichnung der Steuererklärung 2008 sei es die Pflicht des Beschwerdegegners gewesen, die einzelnen aufgeführten Positionen in der selbst erstellten Tabelle (Wertschriftenverzeichnis) zu prüfen. Gerade in diesem Jahr, in welchem das Aktienkapital verdoppelt worden sei, hätte ihm ein allfälliger Fehler – aufgrund seiner Position als Alleinaktionär, aber auch aufgrund seines Berufes als eidg. dipl. Treuhandexperte – zwingend auffallen müssen. Von einer steuerpflichtigen Person mit dem vorgenannten beruflichen Hintergrund könne und müsse dies – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – erwartet werden. Gleiches gelte für die Jahre 2009 bis 2011, in welchen der Beschwerdegegner eine selbst erstellte Tabelle als Wertschriftenverzeichnis eingereicht habe. Für die Jahre 2012 bis 2014 habe der Beschwerdegegner als Wertschriftenverzeichnis nicht mehr eine selbst erstellte Tabelle eingereicht, sondern dafür das vom kantonalen Steueramt zur Verfügung gestellte Formular benutzt. Damit hätten die Wertschriften des Beschwerdegegners neu erfasst werden müssen. Bei dieser Erfassung (der Stückzahl der Aktien der C.___ AG) beziehungsweise der anschliessenden Kontrolle der einzelnen Positionen vor Unterzeichnung der Steuererklärung hätte dem Beschwerdegegner ebenfalls zwingend auffallen müssen, dass eine (falsche) Stückzahl von 1'000 Aktien bei der Position «Aktien C.___ AG» aufgeführt worden sei. Im Jahr 2015 habe der Beschwerdegegner als Wertschriftenverzeichnis wieder eine selbst erstellte Tabelle eingereicht. Auch bei dieser neuerlichen Erfassung beziehungsweise der anschliessenden Kontrolle der einzelnen Positionen vor Unterzeichnung der Steuererklärung hätte ihm zwingend auffallen müssen, dass eine (falsche) Stückzahl von 1'000 Aktien bei der Position «Aktien C.___ AG» aufgeführt worden sei. Der Beschwerdegegner habe beim Ausfüllen beziehungsweise Kontrollieren der Steuererklärungen (vor Einreichung) nicht die von der Lehre und Rechtsprechung verlangte Sorgfalt walten lassen. Von ihm als Treuhandexperte dürfe und müsse erwartet werden, dass er eine von einer Drittperson ausgefüllte Steuererklärung detailliert prüfe. Dies insbesondere, wenn es um die Deklaration von Aktienstückzahlen einer Gesellschaft (der C.___ AG) gehe, von welcher



er sämtliche Aktien besitze. Nehme er als steuerpflichtige Person diese Pflicht nicht wahr, handle er in steuerstrafrechtlicher Hinsicht zumindest eventualvorsätzlich.

Aufgrund seines Berufs als eidg. dipl. Treuhandexperte habe der Beschwerdegegner ausserdem die Feststellungen und Ausführungen in der jeweiligen Wertschriftenbewertung (und Veranlagungsberechnung) vollumfänglich verstehen und auch den logischen Schluss ziehen können und müssen, dass er nicht Minderheitsbeteiligter, sondern Alleinaktionär sei, der den Pauschalabzug nicht beanspruchen könne. Dass sich der Beschwerdegegner in all den Jahren bewusst gewesen sei, dass er jeweils nur die Stückzahl von 1'000 statt 2'000 Aktien der C.___ AG deklariert habe, lasse sich auch aus seinen Ausführungen schliessen, dass er jeweils den Nominalwert in der Steuererklärung deklariert habe, ausser der Wert der Gesellschaft habe tiefer gelegen; damit sei belegt, dass sich der Beschwerdegegner jeweils bewusst gewesen sei, welchen Wert seine Anteile gehabt hätten, denn sonst hätte er in jedem Fall und nicht nur dann, wenn der Wert der Gesellschaft unterhalb des Nominalwertes gelegen sei, den effektiven Wert deklariert (oder zumindest den Wert in den jeweiligen Veranlagungsberechnungen überprüft).

Insgesamt habe der Beschwerdegegner aus steuerstrafrechtlicher Hinsicht zumindest eventualvorsätzlich gehandelt, indem er wider besseres Wissen in den jeweiligen Steuererklärungen (ab 2008 bis 2015, also insgesamt acht Mal) eine falsche Anzahl von Aktien der C.___ AG deklariert habe und eine zu tiefe Veranlagung in Kauf genommen habe. Er habe genau gewusst, dass die Deklarationen nicht korrekt gewesen seien. Vom Wissen könne ohne Weiteres auf den Willen geschlossen werden. Zudem sei es seine Pflicht gewesen, nach Erhalt der jeweiligen Veranlagungsberechnung Einsprache zu erheben, weil als Steuerwert seiner Aktien der C.___ AG der um 30 Prozent tiefere Nettosteuerwert statt der Bruttosteuerwert veranlagt worden sei (act. 1, act. 18).

5.4.

Der Beschwerdegegner entgegnet, die Behauptung des kantonalen Steueramts, wonach lediglich die Hälfte des Aktienkapitals der C.___ AG deklariert worden sei, sei unzutreffend. Nach der Kapitalerhöhung im Jahr 2008 sei das Aktienkapital stets korrekt mit nominal CHF 2'000'000 angegeben worden. Folge man der Auffassung des kantonalen Steueramts, werde faktisch ausgehend vom Beruf eines Steuerpflichtigen die Zuständigkeit für die Sachverhaltsermittlung festgelegt. Dies würde bedeuten, dass Personen, deren Berufsfeld (auch) die Steuerbranche umfasse, im Veranlagungsverfahren allein für die Sachverhaltsermittlung verantwortlich wären. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde im Sinn von Art. 176 Abs. 1 StG würde



St.Galler Gerichte

bei diesem Personenkreis zum toten Buchstaben. Dies hätte wiederum zur Folge, dass jeder Flüchtigkeitsfehler einer «steuerlich versierten Person» kurzerhand zur Strafbarkeit führe. Angesichts der allgemeinen Formulierung von Art. 176 Abs. 1 StG (sowie Art. 46 Abs. 1 StHG und Art. 130 Abs. 1 DBG) habe der Gesetzgeber gerade keine derartige Unterscheidung beziehungsweise Ungleichbehandlung gewollt. Im Übrigen sei das Tätigkeitsgebiet eines Treuhandexperten mannigfaltig. Das Steuerwesen sei einer von vielen Bereichen, auf die man sich spezialisieren könne. Der Beschwerdegegner habe die Steuererklärungen vor der Unterzeichnung stets geprüft. Angesichts des deklarierten Aktienkapitals von nominal CHF 2'000'000 sei ihm der Zahlendreher nicht aufgefallen. Ihm aufgrund dieses Flüchtigkeitsfehlers ein strafbares Verhalten zu unterstellen, sei mehr als verfehlt, zumal er weder die Steuererklärung noch die Tabelle «Wertschriftenverzeichnis» selbst erstellt habe. Diese Arbeit habe H.___ gemacht.

Festzuhalten sei weiter, dass die Bezeichnungen in dem vom kantonalen Steueramt zur Verfügung gestellten Formular «Wertschriftenverzeichnis», das er in den Jahren 2012 bis 2014 verwendet habe, irreführend und adressatunfreundlich ausgestaltet seien, worin wohl der Grund für zwischenzeitlich erfolgte Anpassungen dieses Formular zu erblicken sei. Ob dies zum Fehler H.___s geführt habe, könne offen bleiben; in jedem Fall könne ihm nicht vorgeworfen werden, das Wertschriftenverzeichnis keiner vertieften Prüfung unterzogen zu haben, zumal das nominale Aktienkapital richtig ausgewiesen worden sei. Basis für die Tabelle des Steuerjahrs 2015 sei sodann die Tabelle des Jahrs 2011 gewesen. Er sei unverändert Alleinaktionär der C.___ AG gewesen. Auch hinsichtlich des Nominalwerts der Aktien habe sich nichts verändert. Demzufolge habe H.___ die Zahlen von 2011 im Glauben übernommen, die Angaben seien korrekt.

Das kantonale Steueramt stelle mit seinen Beschwerdeausführungen überrissene Anforderungen an die dem Steuerpflichtigen obliegende Sorgfalt. Eine Überprüfung, wie er sie vorliegend (mit der Kontrolle des deklarierten Nominalwerts) vorgenommen habe, entspreche der verlangten Sorgfalt. Gegenüber dem Steueramt habe er wiederholt und ohne Umschweife angegeben, Alleinaktionär der C.___ AG zu sein. Wäre er tatsächlich auf eine Steuerverkürzung aus gewesen, hätte er dies mitnichten anstandslos offengelegt. Die unrichtige Veranlagung habe er nicht angefochten, weil ihm die Unrichtigkeit schlichtweg nicht bewusst gewesen sei. Ihm werde ein einfacher Zahlendreher zum Vorwurf gemacht, der folgenlos geblieben wäre, wenn das kantonale Steueramt der ihm obliegenden Untersuchungspflicht nachgekommen wäre.



Er habe stets den Nominalwert der Aktien der C.___ AG deklariert. Daher habe er annehmen dürfen, dass der in den Veranlagungsberechnungen ausgewiesene Nettosteuerwert dem tatsächlichen Wert seiner Aktien gemäss Aktienbewertung entsprochen habe. Dies gelte allen voran für das Jahr 2008, als er dem kantonalen Steueramt noch vor der Veranlagung mitgeteilt habe, Alleinaktionär der C.___ AG zu sein. In den Folgejahren habe er sich sodann im Glauben befunden, der Nettosteuerwert entspreche dem tatsächlichen Wert seiner Aktien gemäss Aktienbewertung. Zu berücksichtigen sei ausserdem die erhebliche zeitliche Diskrepanz zwischen den Wertschriftenbewertungen und den Veranlagungen in den Folgejahren. Von ihm zu erwarten, dass er die Zahlen der Wertschriftenbewertungen Monate beziehungsweise Jahre später noch präsent habe, gehe über das hinaus, was von einem Steuerpflichtigen erwartet werden könne. Dessen ungeachtet schliesse bereits der Umstand, dass er dem kantonalen Steueramt vor der Veranlagung für das Jahr 2008 mitgeteilt habe, Alleinaktionär zu sein, jeglichen Vorsatz aus. Selbst wenn er ausgeführt haben sollte, in seinen Deklarationen jeweils vom Nominalwert abgewichen zu sein, wenn der tatsächliche Wert der Gesellschaft tiefer gelegen habe, habe er dies seit der Aktienkapitalerhöhung im Jahr 2008 nicht getan, sondern stets den Nominalwert deklariert. Er sei immer davon ausgegangen, die Anzahl Aktien sei korrekt deklariert worden. In der Veranlagungsverfügung sei die Anzahl Aktien nicht ausgewiesen. Er habe keinen Anlass gehabt, an der Richtigkeit der Veranlagungsverfügung zu zweifeln beziehungsweise diese vertieft zu überprüfen (act. 11, act. 20).

5.5.

Die Vorinstanz führte im Grundsatz zutreffend aus, die Bewertung der Aktien sei *teilweise* erst Jahre nach Einreichung der jeweiligen Steuererklärungen erfolgt (act. 2 Erwägung 6b des vorinstanzlichen Entscheids); insofern kann dem Beschwerdegegner tatsächlich nicht vorgehalten werden, allfällige Differenzen zu den Steuererklärungen nicht unmittelbar bemerkt zu haben. Spätestens bei der Einreichung der Steuererklärung 2011 am 4. Februar 2013 (act. 6/1) musste der Beschwerdegegner jedoch wissen, dass das Steueramt in Bezug auf den Vermögenssteuerwert der Aktien der C.___ AG einem Irrtum erlegen war. Gemäss der am 15. Juni 2012 ausgestellten Wertschriftenbewertung der Steuerperiode 2010 weist die C.___ AG per Ende 2010 einerseits einen Substanzwert von CHF 5'613'574.35, andererseits wies eine einzelne Aktie der C.___ AG einen Bruttosteuerwert von CHF 2'800 auf (act. 6/7). Weil der Beschwerdegegner zu diesen Zeitpunkt Eigentümer aller 2'000 Aktien war, betrug der Bruttosteuerwert für das gesamte Aktienkapital somit CHF 5'600'000. Dennoch setzte das Steueramt nur wenige Tage später, nämlich am 27. Juni 2012, den



Vermögenssteuerwert einer einzelnen Aktie auf (bloss) CHF 1'960 (und den Vermögenssteuerwert der 1'000 deklarierten Aktien somit auf CHF 1'960'000) fest (act. 7/1). Dies musste dem Beschwerdegegner als Alleinaktionär sofort ins Auge springen, denn im Wissen um den relevanten Bruttosteuerwert der Aktien der C.__ AG (CHF 5'600'000) war das veranlagte Gesamtvermögen von CHF 7'295'000 (statt korrekt CHF 10'935'000) offenkundig (um CHF 3'640'000) zu tief (act. 6/1 und 6/7). Offenkundig war die – auf die Falschdeklaration des Beschwerdegegners zurückgehende – Unterbesteuerung auch deshalb, weil der veranlagte steuerbare Gesamtbetrag aller Wertschriften und Guthaben nur CHF 5'601'162 (statt korrekt CHF 9'241'162) betrug und damit nur unwesentlich über dem Bruttosteuerwert der C.__ AG (CHF 5'600'000) lag, obschon der Beschwerdegegner noch weitere Wertschriften und Guthaben besass (act. 6/1 und 6/7). Der Beschwerdegegner musste den – zumindest ungefähren – Aktienwert der C.__ AG, der jeweils im Verhältnis nur wenig über dem Bruttosteuerwert aller Aktien der C.__ AG lag, kennen. Ausserdem erhielt der Beschwerdegegner aufgrund seiner unvollständigen Deklaration einen Pauschalabzug, der nur bei Minderheitsbeteiligungen (für Beteiligungen bis maximal 50 Prozent) gewährt wird. Dass er diesen zu Unrecht erhalten hatte, musste er auch aufgrund der eindeutigen Hinweise in den jeweiligen Wertschriftenbewertungen und Veranlagungsberechnungen erkannt haben (act. 6/1 und 6/7). Angesichts der Ausbildung und der Berufserfahrung des Beschwerdegegners ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass er bei Einreichung der Steuererklärung 2011 am 4. Februar 2013 (act. 6/2) um den Irrtum des Steueramts wusste, und diesen auch ohne Weiteres darauf zurückführen konnte, dass er in der Steuererklärung statt 2'000 Aktien mit einem Nennwert von CHF 1'000 bloss 1'000 Aktien mit einem Nennwert von CHF 2'000 deklariert hatte. Der Umstand, dass der Beschwerdegegner mit seiner Falschdeklaration fortfuhr, obschon er mit Blick auf seinen beruflichen Hintergrund (vgl. zur Massgeblichkeit dieses Umstands BGer, Urteil 2C_683/2018 vom 6. Oktober 2019 E. 6.1) erkennen konnte und musste, dass das Steueramt einem Irrtum erlegen war, lässt ohne Weiteres auf (Eventual-)Vorsatz schliessen. Dieser Schluss wird dadurch unterstützt, dass der Beschwerdegegner seine Wertschriften für die Steuerperioden 2012, 2013 und 2014 (act. 6/3, 6/4 und 6/5) nicht mehr auf dem selbst erstellten Verzeichnis, sondern auf dem Formular des Kantons deklarierte, wobei im Rahmen der dabei erforderlichen Übertragung der «Zahlendreher» ohne Weiteres hätte auffallen müssen. In den Jahren 2008, 2010, 2011 und 2015 (act. 3, 6/1, 6/2 und 6/6), in denen der Beschwerdegegner ein selbst erstelltes Wertschriftenverzeichnis (ohne Raster) verwendete, deklarierte er in der ersten Spalte «1000 Aktien der C.__ AG», in der zweiten Spalte «2000», die dritte und vierte Spalte blieben leer und in der fünften Spalte deklarierte er als Steuerwert «2000000». Dass dem Beschwerdegegner, obwohl er



gemäss eigenen Angaben den deklarierten Nennwert überprüft hatte, nicht aufgefallen sein soll, dass die Anzahl («1000 Aktien») in der Position «1000 Aktien der C.___ AG» falsch war, erscheint äusserst unplausibel. Bei der Erfassung der Anzahl der Aktien der C.___ AG beziehungsweise der anschliessenden Kontrolle der einzelnen Positionen vor Unterzeichnung der Steuererklärung musste ihm als Alleinaktionär, Verwaltungsratspräsident und eidg. dipl. Treuhandexperte zwingend aufgefallen sein, dass eine falsche Stückzahl von 1'000 Aktien bei der Position «Aktien C.___ AG» aufgeführt war.

5.6.

Im Übrigen wurden gemäss Treuhänderin und Rechtsvertreter des Beschwerdegegners die Aktien der C.___ AG stets zum Nominalwert deklariert, ausser der Steuerwert der Gesellschaft habe tiefer gelegen (act. 6/15 Ziff. 3, act. 6/15 Beilage 2). Daraus kann ohne Weiteres gefolgert werden, dass der Beschwerdegegner über den Wert der Aktien jederzeit im Bilde war, und er deshalb die – auf seine unrichtigen Angaben zurückgehende – Unterbesteuerung spätestens mit Erhalt der Veranlagungsberechnung für das Jahr 2010 am 27. Juni 2012 erkannt haben musste. Ihm war auch bekannt, dass der jeweilige Geschäftsabschluss die Grundlage für die Bewertung von Wertpapieren nicht kotierter Gesellschaften bildet (act. 13 Rz. 18). Dass sich der Beschwerdegegner – wozu er auch verpflichtet war – sehr wohl mit den Veranlagungen auseinandergesetzt und diese kontrolliert hat, zeigt sich auch daran, dass er gegen die Veranlagungen der Steuerjahre 2011 und 2012 jeweils Einsprache erhoben hat. Beim Beschwerdegegner, der Verwaltungsratspräsident und Alleinaktionär der C.___ AG war, ist schliesslich davon auszugehen, dass er zumindest den ungefähren Wert seines Unternehmens auch noch einige Jahre später kannte; dies galt insbesondere für die Steuerperioden 2009 bis 2012, in denen sich der Wert der C.___ AG nur unwesentlich verändert hat (2009: CHF 5'200'000; 2010: CHF 5'600'000; 2011: CHF 5'400'000; 2012: CHF 5'800'000). Eine grössere Abweichung war dann für das Jahr festzustellen (2013: CHF 9'200'000).

Zudem antwortete der Beschwerdegegner auf die in der vorinstanzlichen Verhandlung vom 13. Februar 2023 gestellte Frage, ob man nicht ungefähr im Kopf habe, wieviel die eigene Firma wert sei, es sei keine grosse Diskrepanz gewesen. Er habe die Aktien immer nominal angegeben. Er habe dann jeweils die Veranlagungsberechnung erhalten. Dort sehe er keine Details (act. 6/19 Seite 2 unten). Dass keine grosse Diskrepanz zwischen veranlagtem und effektivem Wert bestanden habe, ist weder in Bezug auf den Steuerwert der einzelnen Aktie, noch in Bezug auf den Steuerwert des Aktienkapitals der C.___ AG zutreffend. Die grosse Diskrepanz war sowohl beim



Gesamtwert der Wertschriften und Guthaben als auch beim steuerbaren Vermögen in allen vorliegend relevanten Jahren offensichtlich (act. 6/2, 6/3 und 6/4). So hätte dem Beschwerdegegner die unvollständige Veranlagung nur schon aufgrund der sowohl prozentual (jährlich wurde nur 35 Prozent des Aktienwerts der C.___ AG versteuert) als auch betragsmässig (zwischen CHF 3'510'000 bis 5'980'000 des Aktienkapitals der C.___ AG wurden nicht versteuert) sehr grossen Differenzen zwingend auffallen müssen (act. 6/7). Zudem handelte es sich bei den Aktien der C.___ AG um einen der grössten Vermögenswerte im Vermögen des Beschwerdegegners.

Dass die Aktien erheblich zu tief deklariert und veranlagt wurden, musste dem Beschwerdegegner für das Steuerjahr 2013 sodann umso mehr auffallen, als zwischen der Wertschriftenbewertung und der Veranlagungsberechnung nur ein Tag lag (act. 6/4, act. 6/7). Die Wertschriftenbewertungen für die Jahre 2013 und 2014 ergingen am 27. November 2018, die Veranlagungsberechnung für das Jahr 2013 datiert einen Tag später am 28. November 2018. Bereits der Bruttosteuerwert der C.___ AG (CHF 9'200'000) lag um fast zwei Millionen *über* dem Total der deklarierten und veranlagten Guthaben und Wertschriften (Wertschriften und Guthaben gemäss Veranlagungsberechnung 2013 datiert vom 28. November 2018: CHF 7'282'320 [statt korrekt CHF 13'262'320]). Auch dies musste dem Beschwerdegegner zwingend auffallen. Zudem fällt ebenfalls aufgrund des steuerbaren Vermögens auf, dass ein erheblicher Teil des Vermögens – nämlich CHF 5'980'000 – nicht veranlagt wurde.

Der Umstand, dass der Beschwerdegegner insbesondere in den Jahren 2010 und 2011 (act. 6/1 und 6/2) auch nur die Hälfte der Aktien der I.___ AG deklarierte (125 statt korrekt 250 Aktien), spricht ebenso dafür, dass der Beschwerdegegner systematisch und willentlich nur die Hälfte der von ihm gehaltenen Aktien deklarierte.

5.7.

Vom Wissen des Beschwerdegegners darf vorliegend auf den Willen geschlossen werden, da sich ihm der Eintritt des Erfolgs als so wahrscheinlich aufdrängte, dass seine Bereitschaft, ihn als Folge hinzunehmen, vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (vgl. BGer, Urteil 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.6 mit Hinweisen). Der Beschwerdegegner hat in den Jahren 2011 bis 2015 eine bedeutend zu tiefe Veranlagung billigend in Kauf genommen. Nach dem Gesagten ist der subjektive Tatbestand der eventualvorsätzlichen vollendeten Steuerhinterziehung für die Jahre 2011 bis 2013 und der eventualvorsätzlichen versuchten Steuerhinterziehung für die Jahre 2014 und 2015 in Bezug auf die unvollständige Deklaration der Aktien der C.___ AG erfüllt.



5.8.

Nach Art. 168 Abs. 2 StG muss die steuerpflichtige Person die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und persönlich unterzeichnen. Zudem muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 170 Abs. 1 StG). Mit der Unterschrift auf der Steuererklärung übernimmt der Beschwerdegegner die Verantwortung für die Wahrheit und die Vollständigkeit der Angaben. Er hat auch für Steuerwiderhandlungen einzustehen, die ihm zugerechnet werden können. Namentlich kann er sich der Verantwortung für die Richtigkeit der Steuererklärung nicht entledigen, indem er geltend macht, seine Treuhänderin habe die Steuererklärung ausgefüllt und ihr sei beim Ausfüllen der Steuererklärungen ein Zahlendreher unterlaufen. Es gilt (auch im Steuerrecht) das Prinzip, dass sich die steuerpflichtige Person sich Fehlleistungen ihrer Vertretung (beziehungsweise Hilfsperson) unmittelbar anrechnen lassen muss. Dementsprechend war der Beschwerdegegner verpflichtet, die Treuhänderin sorgfältig auszuwählen, zu instruieren und die von ihr ausgefüllte Steuererklärung mitsamt Wertschriftenverzeichnis zu überprüfen. Denn er soll nicht bessergestellt werden als eine steuerpflichtige Person, die ihre Steuererklärung selbst ausfüllt. So hat sich der Beschwerdegegner gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung allfällige Fehler – wie den «Zahlendreher» – seiner Treuhänderin anrechnen zu lassen (vgl. BGer, Urteil 2C_978/2019 vom 14. April 2020 E. 3.2.2 mit Hinweisen; vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VIII. Teil, Rz. 11; vgl. Sieber/Malla, a.a.O., N 23f zu Art. 42 StHG mit Hinweisen). Er hat sich die Deklarationsfehler seiner Treuhänderin beim Ausfüllen der Steuererklärungen der Jahre 2011 bis 2015 anrechnen zu lassen.

5.9.

Damit ergibt sich zusammengefasst, dass für die Steuerperioden 2011, 2012 und 2013 von vollendeter, für die Steuerperioden 2014 und 2015 von versuchter Steuerhinterziehung auszugehen ist.

6.

Zu befinden bleibt über die Höhe der auszufällenden Steuerbusse.

6.1.

Die vollendete Steuerhinterziehung wird nach Art. 248 Abs. 1 und 4 StG mit Busse bestraft. Die Busse beträgt nach Art. 248 Abs. 5 StG im Regelfall das Einfache der hinterzogenen Steuer, kann bei leichtem Verschulden aber bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. In Würdigung sämtlicher Umstände und unter Berücksichtigung der Strafzumessungsregeln erscheint eine Busse von CHF 20'800 (60 Prozent der



St.Galler Gerichte

hinterzogenen Steuer) für die vollendete Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 2012 und 2013) als angemessen.

6.2.

Die versuchte Steuerhinterziehung wird nach Art. 249 StG mit Busse bestraft. Die Busse beträgt nach Art. 249 Abs. 2 StG zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. In Würdigung sämtlicher Umstände und unter Berücksichtigung der Strafzumessungsregeln erscheint eine Busse von CHF 15'150 (zwei Drittel von 60 Prozent der hypothetisch hinterzogenen Steuer) für die versuchte Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) als angemessen.

7.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde des kantonalen Steueramts als begründet, weshalb sie gutzuheissen ist. Der vorinstanzliche Entscheid ist aufzuheben. Der Beschwerdegegner ist der eventualvorsätzlich vollendeten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 2012 und 2013) sowie der eventualvorsätzlich versuchten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) schuldig zu sprechen (vgl. zusammenfassend E. 5.9 hiervor). Gegen den Beschwerdegegner ist sodann eine Gesamtbusse von CHF 35'950 auszusprechen (vgl. E. 6.1 und 6.2 hiervor).

8.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Untersuchungsverfahrens, des vorinstanzlichen Verfahrens und des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Die Gebühren für das vorinstanzliche Verfahren von CHF 2'000 und für das Untersuchungsverfahren des kantonalen Steueramtes von CHF 1'500 sind nicht zu beanstanden. Eine Entscheidegebühr von CHF 3'300 für den Beschwerdeentscheid erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 212 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 sowie Art. 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.



2.

Der Beschwerdegegner wird der eventualvorsätzlich vollendeten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 2012 und 2013) sowie der eventualvorsätzlich versuchten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) schuldig gesprochen.

3.

Gegen den Beschwerdegegner wird für die vollendete Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013) eine Busse von CHF 20'800 ausgesprochen. Für die versuchte Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015) beträgt die Busse CHF 15'150.

4.

Der Beschwerdegegner trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'300, die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens von CHF 2'000 sowie die amtlichen Kosten des Untersuchungsverfahrens von CHF 1'500.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.