



2C_263/2018

Urteil vom 11. Februar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Haag,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A.C. _____,
B.C. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Louis Fiabane,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen, Steuerperiode 2006; Nachsteuer,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen,
Abteilung III, vom 31. Januar 2018 (B 2016/64).

Sachverhalt:

A.
Das Ehepaar A.C. _____ und B.C. _____ verlegte im Sommer 2006 seinen Wohnsitz von U. _____ (Kanton St. Gallen) nach V. _____ (Kanton Appenzell Ausserrhoden). Zugleich machte sich A.C. _____ in der Stadt W. _____ als Rechtsanwalt teilweise selbständig, nachdem er zuvor vollständig unselbständig erwerbstätig gewesen war.

Am 28. September 2007 reichte das Ehepaar C. _____ im Kanton Appenzell Ausserrhoden die Steuererklärung für die Steuerperiode 2006 ein, worin unter anderem die Einkünfte des Ehemanns aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit und das Betriebsvermögen deklariert wurden. In der Folge nahm der Kanton Appenzell Ausserrhoden im Zuge der Veranlagungsverfügung vom 12. Dezember 2007 ebenso die interkantonale Steuerauscheidung vor. Im Kanton St. Gallen reichte das Ehepaar C. _____ weder für die Steuerperiode 2006 noch für die folgenden Veranlagungsperioden eine Steuererklärung ein.

Im Rahmen der Veranlagung für die Steuerperiode 2009 gelangte der Kanton Appenzell Ausserrhoden am 28. Dezember 2011 an das Kantonale Steueramt St. Gallen. Dieses wurde in der Folge auf die unterlassenen Veranlagungen betreffend die Steuerperioden 2006, 2007 und 2008 aufmerksam und veranlagte mit Verfügung vom 29. Dezember 2011 die Kantons- und Gemeindesteuer für das Einkommen und Vermögen aus der selbständigen Anwaltstätigkeit des Ehemanns in der Steuerperiode 2006. Die Veranlagungsverfügung ging dem Ehepaar C. _____ anfangs Januar 2012 zu. Die dagegen erhobene Einsprache hiess das Kantonale Steueramt St. Gallen wegen Eintritt der Veranlagungsverjährung mit Einspracheentscheid vom 24. Februar 2012 gut.

B.
Am 25. Februar 2014 leitete das Kantonale Steueramt St. Gallen ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2006 ein, wobei es das Ehepaar C. _____ mit der Nachsteuerverfügung vom 7. November 2014 und der Schlussrechnung vom 6. November 2014 für die Kantons- und Gemeindesteuer veranlagte. Die dagegen erhobene Einsprache wies das Kantonale Steueramt St. Gallen mit dem Entscheid vom 3. März 2015 ab. Gegen den Einspracheentscheid erhob das Ehepaar C. _____ am 12. März 2015 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, die das Rechtsmittel guthiess und den Einspracheentscheid sowie die Nachsteuerverfügung mit Entscheid vom 16. Februar 2016 aufhob. Die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde des Kantonalen Steueramts St. Gallen hiess das Verwaltungsgericht, Abteilung III, des Kantons St. Gallen in Bestätigung des Einspracheentscheids wiederum gut (Entscheid vom 31. Januar 2018).

C.
Mit Eingabe vom 16. März 2018 gelangen A.C. _____ und B.C. _____ an das Bundesgericht. Sie beantragen die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 31. Januar 2018 und der Nachsteuerverfügung des Kantonalen Steueramts St. Gallen vom 7. November 2014 samt Schlussrechnung vom 6. November 2014. Eventualiter sei der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen aufzuheben und die

Sache zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Des Weiteren verlangen sie, dass die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens neu zu verlegen seien, wobei die Sache eventualiter zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen an die Vorinstanz zurückzuweisen sei. Sowohl die Vorinstanz als auch das Kantonale Steueramt St. Gallen verzichten auf eine Vernehmlassung und beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

1.1. Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist (Art. 82 lit. a BGG; vgl. Urteil 2C_799/800/2017 vom 18. September 2018 E. 1.2). Soweit mit dem Rechtsmittel die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids verlangt wird, richtet es sich gegen das kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weswegen sie zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert sind (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist in diesem Umfang einzutreten. Nicht Gegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet hingegen die Nachsteuerverfügung samt Schlussrechnung des kantonalen Steueramts St. Gallen, deren Aufhebung die Beschwerdeführer ebenfalls beantragen. Diese wurde durch den vorinstanzlichen Entscheid ersetzt und gilt inhaltlich als mitangefochten (Devolutiveffekt; vgl. **BGE 134 II 142** E. 1.4 S. 144; Urteil 1C_560/2017 vom 17. Dezember 2018 E. 1.2).

1.2. Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt, berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.; **140 III 16** E. 1.3.1 S. 17 f.). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.

Umstritten ist die Frage, ob Art. 199 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG; sGS 811.1) zur Nachsteuer verletzt worden ist. Diese Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 53 Abs. 1 StHG und Art. 151 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) betreffend die ordentliche Nachsteuer. Als detaillierte Regelung belässt Art. 53 Abs. 1 StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmung käme gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116). Wo die bundessteuergesetzliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht der direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116; **130 II 65** E. 5.2 S. 72 ff.; vgl. auch **BGE 139 II 363** E. 3.2 S. 370 f.; Urteil 2C_734/735/736/2016 vom 20. Oktober 2016 E. 1.1). Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen ist damit Art. 53 Abs. 1 StHG, wobei die erfolgte Rechtsanwendung mit freier Kognition und unter Berücksichtigung von Art. 151 Abs. 1 DBG überprüft werden kann (vgl. Urteil 2C_104/2008 vom 20. Juni 2008 E. 3.2).

3.

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, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 53 Abs. 1 StHG). Damit verankert die Bestimmung zwei alternative Tatbestände als Voraussetzungen der ordentlichen Nachsteuer, wobei vorliegend nur jener der nicht bekannten Tatsachen oder Beweismittel von Bedeutung ist.

3.1. Die Nachsteuer ist keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich nach der Revision der ursprünglichen Veranlagung ergibt. Die Nachsteuer hat keinen Strafcharakter und es gelten für sie keine besonderen Bemessungsgrundsätze. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung zu wenig veranlagter Steuern - d.h. eines durch eine Unterbesteuerung verursachten Steuerausfalls. Ein derartiges Verfahren hat jedoch keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln eine Änderung ergibt. Im Übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung des Falles massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirkt (vgl. **BGE 144 II 359** E. 4.5.1 f. S. 364 ff.; **141 I 78** E. 7.2.1 S. 88; **121 II 257** E. 4b S. 264 f.; **98 Ia 22** E. 2 S. 25; Urteil 2C_494/495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.1).

3.2. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens nicht erforderlich. Vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (vgl. Urteile 2C_458/459/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1; 2C_1023/1024/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.1). Gemäss Art. 39 Abs. 2 StHG erteilen die Steuerbehörden einander kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (vgl. auch Art. 2 Abs. 3 der Verordnung

vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis [StHG V; SR 642.141]). Nach dem gesetzgeberischen Willen bezweckt diese Regelung, dass "der Steuerpflichtige nunmehr selbst in Steuerauscheidungsfällen (d.h. in Fällen der betragsmässigen Aufteilung des gesamten Einkommens und Vermögens auf verschiedene Steuerdomizile) nur noch eine Steuererklärung abgeben muss" (Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., S. 130; Hervorhebung im Original). Art. 2 Abs. 2 StHG V präzisiert hierzu, dass eine Person, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, ihre Steuerklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuerklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen kann. Dadurch wird das kantonale Recht im Hinblick auf die Anforderungen an die Erfüllung der Steuerklärungspflicht bei Bestehen mehrerer Steuerdomizile eingeschränkt (vgl. Paschoud, *Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal?* La loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, ASA 69 S. 843 f.; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3. Aufl. 2017, N. 26 zu Art. 39; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht*, 2018, § 11 Fn. 774).

3.3. Für die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel Anlass zu einem Nachsteuerverfahren geben, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgeblich (vgl. Urteile 2C_458/459/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1; 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1; 2C_21/22/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.1). Das Nachsteuerverfahren setzt daher voraus, dass sogenannte unechte Noven vorliegen, die zwar im Zeitpunkt der Veranlagung existierten, aber der veranlagenden Behörde nicht bekannt waren (vgl. Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, N. 20 zu Art. 151; Looser, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 3. Aufl. 2017, N. 7 zu Art. 53). Folglich sind nur Tatsachen und Beweismittel neu, die im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung nicht in den Akten der Steuerbehörde waren (vgl. Urteile 2C_416/417/446/447/2013 vom 5. November 2013 E. 8.1 [nicht publiziert in: **BGE 140 I 68**]; 2C_104/2008 vom 20. Juni 2008 E. 3.3) und der Steuerbehörde erst nach Vornahme der ordentlichen Veranlagung zur Kenntnis gelangten (vgl. 2C_533/2010 vom 16. Februar 2011 E. 4). Die unterbliebene und unvollständige Veranlagung muss folglich auf den unvollständigen Aktenstand im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung zurückzuführen sein.

3.4. Diese Auslegung, wonach keine Neuheit der Tatsachen und Beweismittel mehr vorliegt, sobald sie im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung aus den Akten der Steuerbehörde hervorgehen, entspricht der spiegelbildlichen gesetzlichen Regelung in Art. 51 Abs. 2 StHG im Rahmen der Revision. Nach dieser Bestimmung ist die Revision einer rechtsbeständigen Veranlagung ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die sinngemässe Anwendung von Art. 51 Abs. 2 StHG im Rahmen des Nachsteuerverfahrens - durch die entsprechende systematische Auslegung des Begriffs der Neuheit der Tatsache und Beweismittel - ergibt sich bereits aus der Rechtsnatur des Nachsteuerverfahrens. Während die Revision nach Art. 51 StHG ein Revisionsverfahren *zugunsten* der steuerpflichtigen Person ist, stellt die Nachsteuer nach Art. 53 StHG ein Revisionsverfahren *zuungunsten* der steuerpflichtigen Person dar. Im Sinne der Waffengleichheit zwischen der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde, kann es der Steuerbehörde im Nachsteuerverfahren daher nicht möglich sein, sich auf Tatsachen und Beweismittel zu stützen, die schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätten berücksichtigt werden können.

4.

Die Vorinstanz führt aus, dass die Veranlagungsverfügung vom 29. Dezember 2011 erst im Januar 2012 - also nach Eintritt der Veranlagungsverjährung den Beschwerdeführern zur Kenntnis gebracht worden sei. Aufgrund der geltend gemachten Veranlagungsverjährung sei die Steuerforderung im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht mehr durchsetzbar gewesen. In der vorliegenden Konstellation sei die Steuerauscheidung 2006 nach Auffassung der Vorinstanz gewissermassen "zu spät" beim Kantonalen Steueramt St. Gallen eingetroffen, um in deren Kenntnis noch ordentlich veranlagung zu können, und "zu früh", um die Steuerforderung im Nachsteuerverfahren geltend machen zu dürfen. Eine solche Veranlagungslücke könne sich bei richtiger Auslegung der Gesetzesbestimmung, wonach Tatsachen als neu gelten, wenn sie mit Eintritt der Veranlagungsverjährung bekannt werden, gerade nicht ergeben. Zudem weist die Vorinstanz darauf hin, dass der Versuch der ordentlichen Veranlagung im Wissen um die drohende Veranlagungsverjährung die Neuheit der Steuerauscheidung 2006 nicht zerstöre. Folglich seien die Veranlagung zu Unrecht unterblieben und die Voraussetzungen für die Erhebung der Nachsteuer erfüllt. Ferner spreche bereits die Würdigung der Obliegenheit, der Deklarationspflicht auch im Nebensteuerdomizil nachzukommen, für die Neuheit der Steuerauscheidung 2006. Die Beschwerdeführer hätten sich nicht um die Erfüllung ihrer beschränkten Steuerpflicht im Kanton St. Gallen bemüht. Die Deklaration ihres Einkommens und Vermögens sei unterblieben. Auch nach mehrjährigem Ausbleiben einer Veranlagung seien sie mit den Steuerbehörden des Kantons St. Gallen nicht in Kontakt getreten. Somit seien die am 28. Dezember 2011 erstmals verarbeiteten Steuerauscheidungen als neu zu betrachten.

5.

Vorliegend stellt sich die Frage, ob die Voraussetzungen für die Durchführung eines ordentlichen Nachsteuerverfahrens im Sinne von Art. 53 Abs. 1 StHG erfüllt sind. Zunächst ist zu prüfen, ob die objektiven Voraussetzungen des Tatbestands der nicht bekannten Tatsachen oder Beweismittel vorliegen.

5.1. Zentrale Voraussetzung des Nachsteuerverfahrens ist ein durch eine Unterbesteuerung verursachter Steuerausfall. Vorliegend ist unbestritten, dass im Kanton St. Gallen in der Steuerperiode 2006 eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit bestanden hat (vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG). Das in den Kanton St. Gallen ausgeschiedene Einkommen und Vermögen ist aufgrund der Veranlagungsverjährung jedoch unbesteuert geblieben. Ein Steuerausfall liegt demnach vor.

5.2. Aus dem Wortlaut von Art. 53 Abs. 1 StHG geht klar hervor, dass Neuheit einzig dann vorliegt, wenn die Tatsachen und Beweismittel der Steuerbehörde bei der Veranlagung der steuerpflichtigen Person nicht bekannt waren. Es ist somit auf den Aktenstand zum Zeitpunkt der Veranlagung abzustellen. Vorliegend ist unbestritten, dass das Kantonale Steueramt St. Gallen bei der Veranlagungsverfügung vom 29. Dezember 2011 Kenntnis der Steuerauscheidung 2006 und damit der relevanten Steuerfaktoren hatte. Selbst die Vorinstanz geht davon aus, dass das Kantonale Steueramt St. Gallen die relevante Information über die Steuerpflicht am 28. Dezember 2011 als bekannte Tatsache im Rahmen der ordentlichen Steueranmeldung verarbeitet (vgl. E. 3.3.1 des Entscheids vom 31. Januar 2018). Folglich ist erstellt, dass das Kantonale Steueramt St. Gallen die Steuerfaktoren der Steuerauscheidung 2006 im Zeitpunkt der Veranlagung am 29. Dezember 2011 berücksichtigt hat.

Entsprechend ist die Veranlagung der umstrittenen Steuerfaktoren auch nicht zu Unrecht unterblieben. Zwar entfällt durch die Veranlagungsverjährung lediglich die Besteuerungsmöglichkeit und nicht die Steuerforderung als solche (vgl. Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 270; Locher, a.a.O., N. 1 zu Art. 120). Jedoch ist das Wiederaufleben der Besteuerungsmöglichkeit nach Ablauf der Veranlagungsverjährung, die zu Unrecht unterblieben ist, gerade an das Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel gebunden. Solche liegen wie festgestellt keine vor. Eine nach vorinstanzlicher Auffassung bestehende Veranlagungslücke (vgl. E. 3.3.2 des Entscheids vom 31. Januar 2018), da die Steuerauscheidung 2006 gewissermassen "zu spät" beim Kantonalen Steueramt St. Gallen eingetroffen ist, um in deren Kenntnis noch ordentlich veranlagen zu können, und "zu früh", um die Steuerforderung im Nachsteuerverfahren geltend machen zu dürfen, ist damit nicht zu erkennen.

5.3. Die Auffassung der Vorinstanz ist auch vor dem Hintergrund der Praxis des Kantons St. Gallen zu kritisieren, wonach eine Information erst ein Jahr nach Eintreffen bei der Veranlagungsbehörde als aktenkundig gilt (vgl. E. 2.4 des Entscheids vom 31. Januar 2018). Nach dieser kantonalen Praxis würde sich die Veranlagungsverjährung im Rahmen der ordentlichen Nachsteuer faktisch verlängern, falls die Tatsachen und Beweismittel im Verlauf des Jahres vor dem Eintritt der Veranlagungsverjährung im Sinne von Art. 47 Abs. 1 StHG bei der Veranlagungsbehörde eingehen. Damit wird die Veranlagungsverjährung umgangen und der Anwendungsbereich der ordentlichen Nachsteuer auf verjährte Veranlagungsverfahren ausgedehnt. Diese Praxis ist mit den Vorgaben aus Art. 47 Abs. 1 StHG und Art. 53 Abs. 1 StHG nicht vereinbar.

5.4. Demnach liegen die objektiven Voraussetzung für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens im Sinne von Art. 53 Abs. 1 StHG nicht vor.

6.

Das Nachsteuerverfahren setzt keinen subjektiven Tatbestand voraus (vgl. E. 3.2). Vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten der Steuerbehörde (nachfolgend E. 6.1) und des Steuerpflichtigen (nachfolgend E. 6.2) bei der Veranlagung an. In diesem Zusammenhang ist die Rüge der Beschwerdeführer zu prüfen, wonach sich aus der Obliegenheitsverletzung im Nebensteuerdomizil keine Neuheit der Steuerauscheidung 2006 ergeben könne.

6.1. Nach dem Dargelegten ist erstellt, dass die Steuerfaktoren der Steuerauscheidung 2006 spätestens am 28. Dezember 2011 bei der veranlagenden Steuerbehörde aktenkundig waren. Es liegt in der Verantwortung der veranlagenden Steuerbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht (vgl. Art. 46 Abs. 1 StHG) die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen, damit die Veranlagungsverjährung nicht eintritt. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es für die Verjährungsunterbrechung ausreichend, wenn die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person eine spätere Veranlagung lediglich in Aussicht stellt (vgl. **BGE 126 II 5** E. 2f S. 4 f.). Dieses Vorgehen kann sich bei einem komplexen Veranlagungsverfahren aufdrängen. Vorliegend war es der Steuerbehörde jedoch möglich, innerhalb eines Tages die Steuerfaktoren der Steuerauscheidung 2006 zu berücksichtigen und die Veranlagung vorzunehmen. Im Weiteren hat das Kantonale Steueramt St. Gallen mit seiner umgehenden Veranlagung selbst dargetan, dass in zeitsensitiven Konstellationen unter Umständen besondere Massnahmen erforderlich sind, um den Eintritt der Veranlagungsverjährung zu verhindern. Diese Massnahmen umfassen neben der sofortigen Veranlagung oder des in Aussicht Stellens einer solchen, auch besondere Handlungen im Rahmen der Zustellung. Somit trägt die Steuerbehörde auch die Verantwortung dafür, dass sie die steuerpflichtige Person nicht nur veranlagt, sondern die Veranlagung der steuerpflichtigen Person wenn möglich vor Eintritt der Veranlagungsverjährung zur Kenntnis bringt (vgl. Art. 47 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG; vgl. hierzu auch **BGE 142 II 182** E. 3.2.1 S. 193 f.). Um die Veranlagungsverfügung oder eine künftige Veranlagung der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis zu bringen, stehen der Steuerbehörde neben dem Postweg auch weitere Kommunikationsmöglichkeiten (z.B. Fax) zur Verfügung (vgl. Urteile 2C_379/2010 vom 19. November 2010 E. 5.2; 2C_426/432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 6.6.2; 2A.546/2001 vom 1. Mai 2002 E. 3d ff.).

Im vorliegenden Fall ging das Kantonale Steueramt St. Gallen von einem Versäumnis auf Seiten des Hauptsteuerdomizils aus, da es erst am 28. Dezember 2011 von der Steuerauscheidung 2006 Kenntnis erhielt. Der Steuerbehörde war entsprechend bewusst, dass Umstände vorlagen, die im Hinblick auf die Verjährungsunterbrechung besondere Massnahmen erforderten. Beim 28. Dezember 2011 handelte es sich um einen Mittwoch, womit bis zum Eintritt der Veranlagungsverjährung drei Arbeitstage und vier Wochentage zur Verfügung standen, um dem Beschwerdeführer zumindest eine in Aussicht gestellte Veranlagung zur Kenntnis zu bringen. Der blosser Versand der Veranlagungsverfügung war unter diesen Umständen nicht ausreichend. Folglich ist zu berücksichtigen, dass das Kantonale Steueramt St. Gallen nicht sämtliche möglichen Massnahmen ergriffen hat, um den Eintritt der Veranlagungsverjährung zu verhindern.

6.2. Gemäss Art. 42 Abs. 1 StHG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Darunter fällt unter anderem die Einreichung einer Steuererklärung (vgl. Art. 168 StG). Dazu ist es ausreichend, im Nebensteuerdomizil eine Kopie der Steuererklärung des Hauptsteuerdomizils einzureichen (vgl. E. 3.2). Dies haben die Beschwerdeführer unbestrittenermassen unterlassen.

Verletzt eine steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungsobliegenheit im Hauptsteuerdomizil und werden der dortigen Steuerbehörde wegen einer Obliegenheitsverletzung Tatsachen und Beweismittel unmittelbar vor Eintritt der Veranlagungsverjährung bekannt, wäre die Obliegenheitsverletzung unbestrittenermassen kausal für das Unterbleiben, das in Aussicht Stellen oder die Unvollständigkeit der ordentlichen Veranlagung. Eine Obliegenheitsverletzung durch die steuerpflichtige Person im Nebensteuerdomizil kann indes nicht die Neuheit der Tatsachen und Beweismittel im Sinne von Art. 53 Abs. 1 StHG begründen, solange die Steuerbehörde noch innerhalb der ordentlichen Veranlagungsfrist von den relevanten Informationen Kenntnis erlangt. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn die steuerpflichtige Person gegenüber dem Hauptsteuerdomizil eine wahrheitsgemässe, vollständige und fristgerechte Deklaration einreicht. Die ordentliche Nachsteuer kann letztlich nicht dazu dienen, das Funktionieren der interkantonalen Steueramtshilfe im Sinne von Art. 39 Abs. 2 StHG zu gewährleisten. Sinn und Zweck der Steuerharmonisierung ist nicht nur die Vereinheitlichung des materiellen kantonalen Steuerrechts (vgl. Art. 1 Abs. 1 StHG), sondern auch eine enge Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen den beteiligten Steuerbehörden (vgl. Art. 39 Abs. 2 und Abs. 3 StHG). Vorliegend ist die steuerpflichtige Person im Hauptsteuerdomizil ihrer Deklarationspflicht vollumfänglich und fristgerecht nachgekommen. Die Verletzung der Pflichten der Steuerbehörden bei der interkantonalen Steuerauscheidung sind für den Eintritt der Veranlagungsverjährung ebenso ursächlich, wie die Obliegenheitsverletzung der Beschwerdeführer. Von der Obliegenheitsverletzung der Beschwerdeführer auf die Neuheit der Steuerfaktoren aus der Steuerauscheidung 2006 zu schliessen, geht im vorliegenden Fall daher fehl.

Wenn die Steuerbehörde nicht alle ihr möglichen Massnahmen zur Verhinderung des Eintritts der Veranlagungsverjährung ergreift und ebenso ein Versäumnis in der interkantonalen Steueramtshilfe vorliegt, kann die

Verletzung der Mitwirkungsobliegenheit durch die Beschwerdeführer im Nebensteuerdomizil keine Neuheit der Tatsachen aus der Steuerauscheidung 2006 begründen. Die Obliegenheitsverletzung ist diesfalls nicht mehr kausal für die unterbliebene Veranlagung. Die Würdigung der Pflichten des Kantonalen Steueramts St. Gallen und der Beschwerdeführer hat damit keinen Einfluss auf die fehlende Neuheit der Tatsachen und Beweismittel im Sinne von Art. 53 Abs. 1 StHG.

7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass das Kantonale Steueramt St. Gallen zu Unrecht ein Nachsteuerverfahren durchführte. Auf die Rüge der offensichtlich unrichtigen oder willkürlichen Feststellung des Sachverhalts betreffend die Kenntnisnahme der Steuerauscheidung 2006 durch das Kantonale Steueramt St. Gallen muss nach dem Dargelegten nicht mehr eingegangen werden. Im Ergebnis erweist sich das Rechtsmittel als begründet, und die Beschwerde ist gutzuheissen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 66 Abs. 4 BGG). Der Kanton St. Gallen hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG). Die Sache ist zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen in den kantonalen Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben.

2.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

4.

Der Kanton St. Gallen hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.-- zu entschädigen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. Februar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger