



Fall-Nr.: B 2022/34, B 2022/35
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 17.11.2022
Entscheiddatum: 20.10.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 20.10.2022

Steuerrecht. Art. 197 Abs. 1 lit. b und d sowie Art. 197 Abs. 2 StG (sGS 811.1). Art. 147 Abs. 1 lit. b und Art. 147 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Streitig war, ob die Vorinstanz (Verwaltungsrekurskommission) im angefochtenen Entscheid zu Recht einen Revisionsgrund (Doppelbesteuerung Fluglärminderwertentschädigung) bezüglich der Steuerveranlagungen 2018 der Beschwerdegegner bejahte. Vorliegend betraf sowohl die st. gallische Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer als auch die zürcherische Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer die Besteuerung der hälftigen Minderwertentschädigung zugunsten des Beschwerdegegners für eine im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft. Von Seiten des Beschwerdeführers (Steuerverwaltung) war anerkannt, dass er die hälftige Minderwertentschädigung zu Unrecht mit der Einkommenssteuer erfasste, zumal die Minderwertentschädigung zufolge fehlenden Reinvermögenszugangs zum vornherein nicht Steuerobjekt der Einkommenssteuer bilden konnte. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde des kantonalen Steueramtes gut mit der Begründung, dass es bei der Veranlagung der Minderwertentschädigung im Kanton Zürich mangels Gewinn an einem Steuerobjekt fehle. Mithin fehle es bei beiden Veranlagungen an einem Steuerobjekt. Aus diesem Grund könne auch eine Identität der Steuerobjekte der beiden Veranlagungen und damit eine aktuelle Doppelbesteuerung nicht vorliegen. Da der Kanton Zürich für die - nach Rechtskraft der st. gallischen Einkommenssteuer-Veranlagung 2018 veranlagte - Minderwertentschädigung keine Grundstückgewinnsteuer auferlegt habe, habe für die Beschwerdegegner im Kanton Zürich weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung bestanden. Die virtuelle Doppelbesteuerung, welche sich durch die inhaltlich fehlerhafte st. gallische Veranlagung der Minderwertentschädigung ergeben habe, habe bereits vor der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer durch den Kanton Zürich vorgelegen und wäre somit schon im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen die st. gallische Veranlagung geltend zu machen gewesen. Die Rüge



der inhaltlichen Fehlerhaftigkeit der Veranlagung hätte mithin im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen die st. gallische Veranlagung 2018 vorgebracht werden können und müssen. Der Umstand, dass im erstveranlagenden Kanton (St. Gallen) zu Unrecht ein nicht vorhandenes Steuerobjekt besteuert worden sei und es im zweitveranlagenden Kanton (Zürich) an einem Steuerobjekt gefehlt habe, stelle keinen zureichenden Anlass dar, um auf die rechtskräftige st. gallische Veranlagung revisionsweise gestützt auf Art. 197 Abs. 1 lit. d StG zurückkommen zu können. Wenn zwei Gemeinwesen, die zueinander im Verhältnis der Über- bzw. Unterordnung stehen (Bund und Kanton, Kanton und Gemeinde), das gleiche Steuersubjekt besteuern, was zu einer Kumulation von Bundessteuer, kantonaler Steuer und Gemeindesteuer führt, ist das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot nicht tangiert. Es fehlt an einer Kollision kantonaler Steuersysteme. Dementsprechend fiel vorliegend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und der direkten Bundessteuer für das gleiche Steuerobjekt nicht unter das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot. Es fehlte auch an einem Kompetenzkonflikt zwischen den Kantonen St. Gallen und Zürich zur Erhebung der direkten Bundessteuer. Überdies wäre - selbst bei Annahme eines Doppelbesteuerungssachverhalts - auch hier bei beiden Veranlagungen ein Steuerobjekt nicht gegeben, weshalb eine Identität der Steuerobjekte der beiden Veranlagungen und damit eine aktuelle Doppelbesteuerung auch aus dieser Sicht nicht vorliegen konnte (Verwaltungsgericht, B 2022/34, B 2022/35).

Entscheid vom 20. Oktober 2022

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen



St.Galler Gerichte

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

Vorinstanz,

A.__ und B.__,

Beschwerdegegner,

vertreten durch Rechtsanwalt Prof. FH Dr. iur Rolf Benz, Untertor 8, Postfach 1585,
8401 Winterthur,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Revision (Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie direkte Bundessteuer 2018)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

A.__ und B.__, deklarierten in der Steuererklärung 2018 ein steuerbares Einkommen von CHF 440'300 und ein steuerbares Vermögen von CHF 5'685'000. Im steuerbaren Einkommen enthalten war eine in Formular 2 "6.3 Übrige Einkünfte" unter dem Titel "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, 1/2 Anteil" aufgeführte Zahlung von CHF 209'610. Am 10. Juli 2019 wurden A.__ und B.__ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 445'400 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 6'305'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 445'300 veranlagt. Am 1. September 2020 stellten A.__ und B.__ beim Kantonalen Steueramt St. Gallen ein



Revisionsbegehren für die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie der direkten Bundessteuer 2018 mit der Begründung, sie seien im Kanton Zürich am 1. Juli 2020 für die Steuerperiode 2018 ordentlich veranlagt worden. Dabei habe die Veranlagungsbehörde die Fluglärmerschädigung davon ausgenommen und erklärt, dass diese als Entschädigung für Minderwerte an Grundstücken unter Abzug der Anwaltskosten mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sei und lediglich die Zinsen als ordentliches Einkommen zu veranlagern seien. Dadurch, dass der Kanton St. Gallen die Minderwertentschädigung als Einkommen veranlagt habe und der Kanton Zürich die Entschädigung mit der Grundstückgewinnsteuer abrechne, erfolge eine unzulässige Doppelbesteuerung. Dementsprechend ersuchten die Steuerpflichtigen um Revision der Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 (act. G 5/6/1.7). Am 11. September 2020 veranlagte die Stadt X.__ A.__ und dessen Schwester G.__ für die Fluglärmerschädigung betreffend das Mehrfamilienhaus an der K.__-strasse 00__; daraus resultierten ein steuerbarer Grundstücksgewinn von minus CHF 41'400 und dementsprechend eine reine Grundstückgewinnsteuer von CHF 0 (act. G 5/6/1.4 Beilage).

A.b.

Mit Entscheid vom 2. November 2020 trat das Kantonale Steueramt auf das Revisionsbegehren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2018 nicht ein mit der Begründung, dass der Kanton Zürich die Minderwertentschädigung nicht effektiv besteuert habe. Die im Kanton St. Gallen gerügte virtuelle Doppelbesteuerung oder Überbesteuerung habe bereits vor der Veranlagung durch den Kanton Zürich vorgelegen. Die Steuerpflichtigen hätten diese deshalb bereits im ordentlichen Verfahren geltend machen müssen (act. G 5/6/1.3). Im Verfahren über die direkte Bundessteuer 2018 erhoben die Steuerpflichtigen mit Eingabe vom 30. November 2020 Einsprache (act. G 5/6/1.2). Diese wurde vom kantonalen Steueramt mit Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 abgewiesen (act. G 5/6/1.1). Gegen den Revisionsentscheid vom 2. November 2020 über die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 erhoben A.__ und B.__ am 30. November 2020 Rekurs und gegen den Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 über die direkte Bundessteuer 2018 am 24. Dezember 2020 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission (VRK) des Kantons St. Gallen (act. G 5/1 und G 6/1). Mit Entscheid vom 18. Januar 2022 hob die VRK den Nichteintretensentscheid vom 2. November 2020 (Revision der Kantons- und Gemeindesteuern 2018) sowie den Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 (Revision der direkten Bundessteuer 2018) auf und wies die Angelegenheit zur materiellen Behandlung des



Revisionsgesuchs und zur neuen Veranlagung an das kantonale Steueramt zurück (act. G 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 18. Februar 2022 Beschwerde und beantragte die Aufhebung des Entscheids sowie die Bestätigung der Nichteintretensverfügung vom 2. November 2020 und des Einspracheentscheids vom 8. Dezember 2020 (act. G 1).

B.b.

In der Vernehmlassung vom 23. Februar 2022 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid (act. G 4).

B.c.

Rechtsanwalt Prof. Dr. iur. Rolf Benz, Winterthur, beantragte für die Beschwerdegegner mit Eingabe vom 21. März 2022 Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdeführers. Zur Begründung verwies er auf den angefochtenen Entscheid und äusserte sich zu den Vorbringen in der Beschwerde (act. G 8).

B.d.

Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme (act. G 9). Der Beschwerdeführer nahm in der Eingabe vom 30. März 2022 zu den Vorbringen der Beschwerdegegner Stellung (act. G 10). Die Vorinstanz verzichtete auf weitere Ausführungen (act. G 12). Rechtsanwalt Benz äusserte sich für die Beschwerdegegner erneut in der Eingabe vom 12. April 2022 (act. G 13).

B.e.

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

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da im vorinstanzlichen Verfahren ein Nichteintretensentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und ein Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer



2018 angefochten waren, welche inhaltlich beide die Frage der Revision der Veranlagungen 2018 betrafen und auf denselben Akten basierten, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben. Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 18. Februar 2022 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

2. Kantons- und Gemeindesteuern 2018

2.1.

Streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht einen Revisionsgrund (Doppelbesteuerung Fluglärminderwertentschädigung) bezüglich der Steuerveranlagungen 2018 der Beschwerdegegner bejahte. - Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (Art. 197 Abs. 1 lit. d StG). Auf ein Revisionsbegehren wird dann nicht eingetreten, wenn die Antragsteller als Revisionsgrund vorbringen, was sie bei der ihnen zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätten geltend machen können. Auf ein Revisionsbegehren gemäss Art. 197 Abs. 1 lit. d StG wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinnverschiebung ist, welche die Antragsteller absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst haben (Art. 197 Abs. 2 StG). Das Revisionsbegehren ist innert drei Monaten ab Kenntnisnahme des Wiederaufnahmegrunds einzureichen, spätestens aber innert zehn Jahren seit der Eröffnung der Verfügung oder des



Entscheids (Art. 197 Abs. 3 i.V.m. Art. 83 Abs. 1 VRP). Eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung (sog. aktuelle Doppelbesteuerung) liegt vor, wenn die Steuersysteme von zwei oder mehreren Kantonen kollidieren, der gleiche Tatbestand in verschiedenen Kantonen von der gleichen oder einer ähnlichen Steuer erfasst wird (beispielsweise Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer), das gleiche Steuersubjekt (oder zwei in besonderem Masse verbundene Steuersubjekte, beispielsweise Ehemann und Ehefrau) betroffen ist, das gleiche Steuerobjekt erfasst wird und die Besteuerung die gleiche Bemessungsperiode betrifft (Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 10. Aufl. 2020, S. 566). Von einer *virtuellen* Doppelbesteuerung ist auszugehen, wenn ein Kanton geltende Kollisionsnormen verletzt, seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.1; vgl. auch Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh Hrsg., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, N 3 und N 20 zu § 3).

2.2.

Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz fest, bei der st. gallischen Einkommenssteuer (act. G 5/6/2.2) und der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer (act. G 5/6/1.4) handelt es sich um eine ähnliche Steuer. Der für beide Veranlagungen massgebliche Vorgang habe in der Bemessungsperiode 2018 stattgefunden. Terminologisch liege somit ein klassischer Fall einer unzulässigen interkantonalen Doppelbesteuerung vor. Sowohl der Kanton St. Gallen als auch der Kanton Zürich hätten mit den entsprechenden Veranlagungen ihren jeweiligen Anspruch auf Steuerhoheit kundgetan. Die Tatsache, dass aufgrund der zürcherischen Veranlagung vom 11. September 2020 kein effektiver Steuerbetrag bezogen worden sei, sei allein dem Umstand geschuldet, dass aufgrund der entsprechenden Veranlagung - nach Abzug der Anlagekosten - ein Verlust resultiert habe. Mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung habe sich der Anspruch des Kantons Zürich auf Steuerhoheit manifestiert. Über dasselbe Steuerobjekt lägen nun zwei kollidierende Verfügungen vor. Dass tatsächlich in beiden Kantonen Geld fliessen müsste, sei für eine aktuelle Doppelbesteuerung nicht vorausgesetzt. Auf welcher rechtlichen Grundlage der Beschwerdeführer dies behauptete, sei weder ersichtlich noch nachvollziehbar. Entscheidend sein könne nur, dass auch im Kanton Zürich eine Verfügung vorliege, die Rechtswirkungen entfalte. Die Gewinne aus einer (Teil-)Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterlägen bereits nach dem st. gallischen StG der Grundstückgewinnsteuer am Ort der gelegenen Sache. Der Umfang der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit erstreckte sich nicht auf



Grundstücke ausserhalb des Kantons (Art. 14 Abs. 1 lit. b, Art. 15 Abs. 1, 29 Abs. 3 und 130 Abs. 1 StG). Der Kanton St. Gallen verfüge somit über keine Steuerhoheit über die im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft des Beschwerdegegners. Mithin liege auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Abgesehen davon gelte die entgeltliche Belastung von Grundstücken mit öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen gemäss Art. 131 Abs. 3 StG auch im Kanton St. Gallen als Veräusserung, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Steuerbuch [StB] 131 Nr. 1; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 1. Aufl. 2021, §6 N 141 ff. [143]). Nach der Rechtsprechung verwirke der Steuerpflichtige das Recht zur Anfechtung der (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung erst, wenn er seine Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons - d.h. wenn dieser gegenüber dem Steuerpflichtigen bereits aktiv geworden sei - vorbehaltlos anerkenne. Darüber hinaus sei eine Verwirkung nur dann anzunehmen, wenn sich das Verhalten des Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstelle (act. G 2 S. 7 f. m.H. auf BGE 147 I 325 E. 4.2.1).

Die Beschwerdegegner hätten den fraglichen Betrag sowohl gegenüber den st. gallischen als auch gegenüber den zürcherischen Behörden deklariert. Sie hätten unter Formular 2, Ziff. 6.3 angefügt, dass es sich dabei um eine "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, Anteil 1/2" handle. Glaubhaft hätten sie im Rekurs dargelegt, dass sie erst mit dem Einschätzungsentscheid des kantonalen Steueramts Zürich vom 1. Juli 2020 - also lange nach Eintritt der Rechtskraft der st. gallischen Veranlagung - zur Kenntnis genommen hätten, dass die Zürcher Behörden ebenfalls einen Anspruch auf Besteuerung des Betrags erheben würden. Im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung habe also keine vorbehaltlose Anerkennung der st. gallischen Veranlagung vorgelegen; dagegen spreche auch, dass sie beide Kantone gleichzeitig über die erhaltene Minderwertentschädigung orientiert hätten. Ein rechtsmissbräuchliches bzw. treuwidriges Verhalten sei nicht ersichtlich, ebenso wenig eine durch die Beschwerdegegner vorgenommene Gewinnverschiebung. Das Revisionsbegehren an das kantonale Steueramt des Kantons St. Gallen sei innert der dreimonatigen Frist ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes erhoben worden. Die Frage, weshalb das Treuhandbüro der Beschwerdegegner, welches gegenüber den Steuerbehörden als deren Vertretung fungiert habe, die Zulässigkeit der Besteuerung der Minderwertentschädigung durch die st. gallischen Behörden nicht geprüft habe, könne unter diesen Umständen offenbleiben. Schliesslich habe deren Unzulässigkeit selbst der Beschwerdeführer nicht bemerkt. Er habe nach eigenem Eingeständnis den



Betrag von CHF 209'610 - der die Summe der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei Weitem überstiegen habe - nicht zweifellos einordnen können. Der Beschwerdeführer habe es aber unterlassen, bei den Beschwerdegegnern eine entsprechende Nachfrage zu tätigen, und habe die Summe "im Vertrauen auf die Richtigkeit der Deklaration" vollumfänglich als Einkommen besteuert (act. G 5/5 S. 2). Dies stehe in deutlichem Widerspruch zur Pflicht der Veranlagungsbehörde, die Steuererklärung zu prüfen, die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen und die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (Art. 176 Abs. 1 StG). Mit einem Telefonat oder der Einforderung von Unterlagen wäre die fehlende Steuerpflicht im Kanton St. Gallen schnell geklärt gewesen. Ob das Vorbringen der Beschwerdegegner, dass eine spätere Veräusserung des betreffenden Grundstücks aufgrund der Veranlagung vom 11. September 2020 zu einer unverhältnismässig höheren Grundstückgewinnsteuer führen würde, zutreffe, erscheine sowohl in Bezug auf die Hypothese eines späteren höheren Gewinns als auch hinsichtlich der massgeblichen Bemessungsperiode fraglich, müsse jedoch nicht weiter geprüft werden, weil es für den Entscheid nicht erheblich sei (act. G 2 S. 8 f.).

2.3.

Der Beschwerdeführer wendet ein, bei der Veranlagung im Kanton Zürich sei mangels Gewinn gar kein Steuerobjekt vorhanden. Entsprechend seien aber die Voraussetzungen für eine aktuelle Doppelbesteuerung (Identität des Steuerobjektes) auch nicht erfüllt. Im Kanton Zürich liege daher weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Im Kanton St. Gallen liege ebenfalls keine virtuelle Doppelbesteuerung vor, sondern ein gewöhnlicher Veranlagungsfehler (act. G 1 S. 6 f.).

2.4.

2.4.1.

Die im Steuerveranlagungsverfahren durch ein Treuhandbüro vertretenen Beschwerdegegner deklarierten in der Steuererklärung 2018 ein steuerbares Einkommen von CHF 440'300. Dieses umfasste neben weiteren Einkommensbestandteilen übrige Einkünfte von CHF 209'610 mit dem Hinweis "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, 1/2 Anteil." In der Abrechnung der einfachen Gesellschaft "Erben F. ___" ist diese Entschädigung ebenfalls aufgeführt (act. G 5/6/2.1 Beilage). Vorliegend betrifft sowohl die st. gallische Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer vom 10. Juli 2019 (act. G 5/6/2.2) als auch die



zürcherische Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vom 11. September 2020 (act. G 5/6/1.4 Beilage) die Besteuerung der hälftigen Minderwertentschädigung zugunsten des Beschwerdegegners von CHF 204'175 (ohne Zins) für die im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft K.__-strasse 00__ in X.__. Die st. gallische Veranlagung 2018 beinhaltet diese Entschädigung einschliesslich Zins im Betrag von insgesamt CHF 209'610.

Von Seiten des Beschwerdeführers ist anerkannt, dass er die hälftige Minderwertentschädigung zu Unrecht mit der Einkommenssteuer erfasste (act. G 1 S. 3 Ziffer 1), zumal die Minderwertentschädigung *zufolge fehlenden Reinvermögenszugangs* zum vornherein *nicht Steuerobjekt der Einkommenssteuer* bilden konnte. Zutreffend ist im Weiteren die Feststellung im angefochtenen Entscheid, dass es für eine Besteuerung der Minderwertentschädigung durch den Kanton St. Gallen, welche ein im Kanton Zürich gelegenes Grundstück betrifft, an einer gesetzlichen Grundlage fehlt. Steuersubjekt bei beiden Veranlagungen sind die Beschwerdegegner. Zu klären ist für das Vorliegen eines Doppelbesteuerungstatbestandes, ob die Veranlagungen das gleiche Steuerobjekt betreffen (vgl. vorstehende E. 2.1) bzw. ob ein Steuerobjekt überhaupt vorhanden war. Das Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer enthält als Komponenten das *Grundstück*, die *Veräusserung* und den *Gewinn* (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, V./Rz. 12; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 und 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG, SR 642.14] und Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch Hrsg., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2016, N 26-56), wobei *eigentliches Steuerobjekt* der Grundstückgewinnsteuer der *Gewinn* ist, der aus der Veräusserung eines Grundstücks realisiert wird (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., N 43 zu Art. 12 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N 2 zu § 219). Aufgrund der Bemessung der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer mit CHF 0 (act. G 5/6/1.4) ist ein Steuerobjekt im erwähnten Sinn somit nicht gegeben. Mithin fehlte es bei beiden Veranlagungen an einem Steuerobjekt. Aus diesem Grund kann auch - entgegen den Ausführungen im angefochtenen Entscheid und dem Standpunkt der Beschwerdegegner (act. G 8 S. 1) - eine Identität der Steuerobjekte der beiden Veranlagungen und damit eine aktuelle Doppelbesteuerung nicht vorliegen.

2.4.2.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es möglich, eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung nach einer Erstveranlagung im ordentlichen



Rechtsmittelverfahren sofort geltend zu machen, ohne dass bereits ein zweiter Kanton entschieden hat (virtuelle Doppelbesteuerung; vgl. BGer 2C_702/2008 vom 15. Mai 2009 E. 3). Da eine virtuelle Doppelbesteuerung bereits im erstveranlagenden Kanton angefochten werden kann, schafft die Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton keinen neuen Tatsachen im Sinn von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG, in Kenntnis derer der erstveranlagende Kanton den Steuerpflichtigen anders veranlagt hätte (vgl. Brunner/Seiler, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh Hrsg. a.a.O., N 6 zu § 46). Im erstveranlagenden Kanton nicht angefochtene virtuelle Doppelbesteuerungen können letztinstanzlich nur noch angefochten werden, soweit die zweite Veranlagung zu einer aktuellen Doppelbesteuerung führt und der ordentliche Rechtsmittelweg im zweitveranlagenden Kanton durchlaufen wurde. Wurde eine virtuelle Doppelbesteuerung im erstveranlagenden Kanton nicht im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend gemacht, kann die erste Veranlagung nur bei einer aktuellen Doppelbesteuerung im zweitveranlagenden Kanton letztinstanzlich mitangefochten werden (vgl. BGer 2C_211/2021 vom 8. Juni 2021 E. 1.2; BGer 2C_702/2008 a.a.O. E. 5 m.H.).

Da der Kanton Zürich vorliegend für die - nach Rechtskraft der st. gallischen Einkommenssteuer-Veranlagung 2018 veranlagte - Minderwertentschädigung wie dargelegt keine Grundstückgewinnsteuer auferlegte, bestand für die Beschwerdegegner *im Kanton Zürich* weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung. Die virtuelle Doppelbesteuerung, welche sich durch die inhaltlich *fehlerhafte st. gallische Veranlagung der Minderwertentschädigung* ergab, lag bereits *vor* der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer durch den Kanton Zürich vor und wäre somit schon im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen die st. gallische Veranlagung geltend zu machen gewesen. Die Rüge der inhaltlichen Fehlerhaftigkeit der Veranlagung (die Minderwertentschädigung als solche bewirkte keinen einkommenssteuerrechtlich relevanten Vermögenszugang) hätte mithin im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen die st. gallische Veranlagung 2018 vorgebracht werden können und müssen. Der Umstand, dass im erstveranlagenden Kanton (St. Gallen) zu Unrecht ein nicht vorhandenes Steuerobjekt besteuert wurde und es im zweitveranlagenden Kanton (Zürich) an einem Steuerobjekt fehlte, stellt - wie der Beschwerdeführer zu Recht anmerkt (act. G 1 S. 6 m.H. auf BGer 2C_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2.3.1 m.H.) - keinen zureichenden Anlass dar, um auf die rechtskräftige st. gallische Veranlagung revisionsweise gestützt auf Art. 197 Abs. 1 lit. d StG zurückkommen zu können.



2.4.3.

Die Beschwerdegegner wenden - mit einem vergleichenden Hinweis auf die steuerliche Situation eines Steuerpflichtigen mit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im einen Kanton und Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit im anderen Kanton (Verrechnung des Verlusts mit dem Einkommen aus unselbständigem Erwerb und Verlustvortrag) - folgendes ein: Weil die Lärmentschädigung im Kanton Zürich der Grundstückgewinnsteuer unterworfen worden sei, resultiere bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks ein höherer Grundstücksgewinn, als wenn die Entschädigung nicht besteuert worden wäre. Somit liege eine tatsächliche Doppelbesteuerung vor, weil die Beschwerdegegner in beiden Kantonen einen tatsächlichen steuerlichen Nachteil hätten (vgl. act. G 8 S. 2 Ziffer 5). Im Rekursverfahren hatten die Beschwerdegegner hierzu erklärend ausgeführt, durch die zürcherische Grundstückgewinnsteuerveranlagung resultiere eine aktuelle Doppelbesteuerung. Werde das Grundstück später veräussert, so würde der Kanton Zürich bei der Grundstückgewinnsteuer von dem dannzumal resultierenden Veräusserungserlös die auf die Minderwertentschädigung entfallenden Anlagekosten nicht mehr steuermindernd zum Abzug bringen können, da diese bereits im Rahmen der Veranlagung vom 11. September 2020 berücksichtigt worden seien. Dadurch resultiere zukünftig ein höherer Grundstücksgewinn (latente Steuerlast von CHF 73'800) und damit eine Doppelbesteuerung im Kanton Zürich (act. G 5/1 S. 3 f.).

Hierzu ist mit dem Beschwerdeführer (vgl. act. G 10 S. 1) anzumerken, dass der von den Beschwerdegegnern angeführte Vergleich insofern nicht passend erscheint, als ein Verlust aus der Veräusserung eines Grundstücks im Privatvermögen weder vorgetragen noch mit anderen Einkünften verrechnet werden kann. Im Weiteren hängt das Vorliegen einer Doppelbesteuerung nach der Argumentation der Beschwerdegegner von der (ungewissen) Hypothese ab, ob bei einer späteren Grundstückveräusserung sich überhaupt ein Gewinn ergibt. Selbst wenn dies dannzumal der Fall sein sollte, resultierte daraus keine Doppelbesteuerung: Einerseits werden zwar die auf die Minderwertentschädigung entfallenden Anlagekosten bei einer späteren Veräusserung nicht mehr steuermindernd berücksichtigt. Andererseits wird aber auch die Minderwertentschädigung bei einer späteren Grundstückveräusserung nicht dem steuerbaren Veräusserungserlös zugerechnet und damit nicht besteuert. Hierauf wies der Beschwerdeführer im Rekursverfahren zu Recht hin (act. G 5/5 S. 2 f.). Auch hieraus ergibt sich somit kein Grund für ein revisionsweises Zurückkommen auf die rechtskräftige st. gallische Veranlagung.



2.4.4.

Nach Art. 197 Abs. 1 lit. b StG kann eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausseracht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat. Diese Bestimmung kam weder im Einspracheentscheid noch im vorinstanzlichen Entscheid zur Sprache. Sie entspricht inhaltlich dem Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, welcher Thema des angefochtenen Entscheids bildet und in der nachstehenden E. 3 zu prüfen sein wird. Das Ergebnis dieser Prüfung beantwortet dementsprechend sachgemäss auch die Frage einer auf Art. 197 Abs. 1 lit. b StG gestützten Revidierbarkeit der Steuerveranlagung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Zu der die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 betreffenden Feststellung im angefochtenen Entscheid, wonach die Beschwerdegegner den Sachverhalt gegenüber dem Beschwerdeführer hinlänglich offengelegt und keine Sorgfaltspflicht (im Sinn von Art. 197 Abs. 2 StG) verletzt hätten und der Beschwerdeführer es seinerseits unterlassen habe, weitere Abklärungen zu tätigen (act. G 2 S. 8 f.), ist auf die nachstehenden Ausführungen in E. 3.4.3 zur analogen bundesrechtlichen Bestimmung von Art. 147 Abs. 2 DBG zu verweisen.

3. Direkte Bundessteuer 2018

3.1.

Im Recht der direkten Bundessteuer fehlt es im Gegensatz zum kantonalen Recht an einem gesetzlich normierten Revisionsgrund bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungskonflikts. Gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid dann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche *Tatsachen* oder entscheidende *Beweismittel*, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, *ausser Acht gelassen* oder in anderer Weise *wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt* hat. Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm *zumutbaren Sorgfalt* schon *im ordentlichen Verfahren* hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Als Anwendungsfall des Revisionsgrunds gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG fällt die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes in Betracht. In diesem Fall müssen die fraglichen Tatsachen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen sein bzw. der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein. Die Steuerpflichtigen mussten also bestimmte Anhaltspunkte geliefert haben, für welche die Steuerbehörde jedoch in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht nähere Abklärungen unterliessen. Wesentlich



sind die Verfahrensgrundsätze dann, wenn ihre Verletzung einen Einfluss auf die gesetzmässige Festsetzung des Steueranspruchs ausübte oder ausüben konnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 25-28 zu Art. 147 DBG).

3.2.

Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz fest, die st. gallischen Steuerbehörden würden über keine Steuerhoheit über die im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft verfügen. Die Minderwertentschädigung sei im Kanton Zürich mit der Grundstückgewinnsteuer zu veranlagern gewesen. Eine Grundstückgewinnsteuer auf Bundesebene gebe es nicht. Gleichermassen wie die Besteuerung mit den Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommenssteuer) durch den Kanton St. Gallen führe auch eine Besteuerung mit der direkten Bundessteuer (Einkommenssteuer) durch den Kanton St. Gallen zu einer aktuellen Doppelbesteuerung, die gemäss Art. 127 Abs. 3 BV untersagt sei. Auch aus dem DBG ergebe sich keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der Minderwertentschädigung des im Kanton Zürich gelegenen Grundstücks. Damit verstosse die vorinstanzliche Veranlagung über die direkte Bundessteuer 2018 zudem gegen das Legalitätsprinzip (act. G 2 S. 10 f.). Die Beschwerdegegner hätten im Formular 2, Ziff. 6.3 (übrige Einkünfte) der Steuererklärung eine Summe von CHF 209'610 mit der Bemerkung "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, Anteil 1/2" deklariert. Der Beschwerdeführer habe gemäss eigenen Ausführungen zwar Zweifel daran gehegt, worum es dabei tatsächlich gegangen sei (act. G 5/5), habe dann aber die beträchtliche Summe - die das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Beschwerdegegner bei Weitem überstiegen habe - ohne weitere Abklärungen als Einkommen veranlagt. Dass es sich bei einer Entschädigung für Lärmimmissionen des Flughafens Zürich um eine (teil)enteignungsrechtliche Problematik hätte handeln können, die sich auf eine im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft beziehe, sei allerdings naheliegend. Das entsprechende Grundeigentum sei überdies aus dem Liegenschaftsverzeichnis ersichtlich. Anhaltspunkte dafür, dass der Kanton St. Gallen hinsichtlich der Summe von CHF 209'610 (bzw. die Minderwertentschädigung ohne Zins) über keine Steuerhoheit verfügen könnte, hätten die Beschwerdegegner mit der entsprechenden Bemerkung geliefert. Zweifel hätten beim Beschwerdeführer denn auch vorgelegen. Ein Telefonat oder die Einforderung weiterer Unterlagen hätten Aufschluss über die tatsächlich fehlende Steuerhoheit des Kantons St. Gallen geliefert. Indem der Beschwerdeführer weitere Abklärungen unterlassen habe, habe er die Untersuchungspflicht verletzt. Durch die Verletzung dieses Verfahrensgrundsatzes sei das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner bei Weitem zu hoch veranlagt



worden. Zudem habe die Unterlassung entscheidende Auswirkungen auf den anwendbaren Steuertarif gehabt. Das Resultat sei stossend. Dementsprechend liege eine wesentliche Verletzung des Verfahrensgrundsatzes der Untersuchungspflicht vor (vgl. auch StE 2002 B 97.11 Nr. 20: Revisionsgrund der Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften durch unterlassene Abklärung über den anwendbaren Tarif). Die Voraussetzungen von Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG seien somit erfüllt; ein Revisionsgrund sei gegeben (act. G 2 S. 11). Nach der Sorgfaltspflicht gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG könne von den Beschwerdegegnern verlangt werden, dass sie ihre steuerlich relevanten, subjektiven und objektiven Verhältnisse kennen und die ihnen zugestellte Veranlagungsverfügung zumindest in den Grundzügen auf ihre Übereinstimmung damit überprüfen würden (StE 2000 A 31.1 Nr. 6). Dass die Beschwerdegegner prüfen würden, ob die Steuerbehörden die interkantonalen Zuteilungsnormen korrekt angewendet hätten, würde jedoch den Rahmen der zumutbaren Sorgfalt sprengen. Die Beschwerdegegner hätten nachvollziehbar dargelegt, dass sie beide Kantone über den Sachverhalt informiert und darauf vertraut hätten, dass sich die beiden Kantone über die Besteuerung der Minderwertentschädigung einigen würden. Sie seien in diesem berechtigten Vertrauen in die Steuerbehörden zu schützen. Mit zumutbarer Sorgfalt sei es ihnen während laufender ordentlicher Rechtsmittelfrist nicht möglich gewesen, den Fehler zu erkennen. Bis zum Zeitpunkt, zu dem auch die Zürcher Steuerbehörden Anspruch auf Steuerhoheit über die Minderwertentschädigung erhoben hätten, sei ihnen nicht bewusst gewesen, dass die st. gallische Veranlagung fehlerhaft gewesen sei (act. G 2 S. 11 f.).

3.3.

Der Beschwerdeführer hält unter anderem fest, die vorinstanzlichen Ausführungen zur direkten Bundessteuer würden sich ebenfalls als falsch erweisen. Bei ihren Ausführungen zur Steuerhoheit verkenne die Vorinstanz, dass die direkte Bundessteuer von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und vollzogen werde (Art. 2 DBG). Gestützt auf Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 DBG verfüge der Bund über das Recht, von steuerpflichtigen Personen in der ganzen Schweiz Einkommenssteuern zu erheben. Der Kanton St. Gallen sei als Hauptsteuerdomizil der Beschwerdegegner für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständig (Art. 105 Abs. 1 DBG). Die gleichzeitige Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer und der direkten Bundessteuer falle nicht unter das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot. Es liege ein gewöhnlicher Veranlagungsfehler vor, der primär auf die fehlerhafte Deklaration der Beschwerdegegner zurückzuführen sei. Im Weiteren dürfe die Veranlagungsbehörde im Sinn einer natürlichen Vermutung davon ausgehen, dass eine professionell vertretene steuerpflichtige Person alle Umstände, die zu ihren Gunsten sprechen würden, von sich



aus vorbringe und dass tatsächliche Zugeständnisse, die zu ihren Ungunsten sprechen, der Wahrheit entsprechen würden. Es liege kein Revisionsgrund nach Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG vor. Doch selbst wenn dies der Fall wäre, hätten die Beschwerdegegner die zumutbare Sorgfalt nicht gewahrt. Der Veranlagungsfehler wäre durch sie im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend zu machen gewesen. Dabei sei nicht relevant, ob die steuerpflichtige Person den Fehler innerhalb der Rechtsmittelfrist auch tatsächlich erkannt habe. Das Veranlagungsverfahren erweise sich als Massenverfahren als fehleranfällig. Verzichte die steuerpflichtige Person auf eine Kontrolle der Steuerveranlagung, so habe sie auch das Risiko einer allfälligen Falschveranlagung zu ihren Ungunsten zu tragen (act. G 1 S. 7-9).

3.4.

3.4.1.

Wenn zwei Gemeinwesen, die zueinander im Verhältnis der Über- bzw. Unterordnung stehen (Bund und Kanton, Kanton und Gemeinde), das gleiche Steuersubjekt besteuern, was zu einer Kumulation von Bundessteuer, kantonaler Steuer und Gemeindesteuer führt, ist das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot nicht tangiert. Es fehlt an einer Kollision kantonaler Steuersysteme (Mäusli-Allenspach in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh Hrsg. a.a.O, N 21 zu § 3). Dementsprechend fällt vorliegend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und der direkten Bundessteuer für das gleiche Steuerobjekt nicht unter das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot. Es fehlt auch an einem Kompetenzkonflikt zwischen den Kantonen St. Gallen und Zürich zur Erhebung der direkten Bundessteuer. Überdies wäre - selbst bei Annahme eines Doppelbesteuerungssachverhalts - auch hier bei beiden Veranlagungen ein Steuerobjekt nicht gegeben, weshalb eine Identität der Steuerobjekte der beiden Veranlagungen und damit eine aktuelle Doppelbesteuerung auch aus dieser Sicht gar nicht vorliegen könnte (vgl. dazu vorstehende E. 2.4.1 zweiter Absatz).

3.4.2.

Zu klären ist im Weiteren, ob der Beschwerdeführer im Sinn von Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG erhebliche *Tatsachen* oder entscheidende *Beweismittel*, die ihm bekannt waren oder bekannt sein mussten, bei der Veranlagung der Einkommenssteuer 2018 *ausser Acht gelassen* oder in anderer Weise *wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt* hat. Fest steht, dass die Beschwerdegegner im Formular 2, Ziff. 6.3 (übrige Einkünfte) der Steuererklärung 2018 eine Summe von CHF 209'610 mit der Bemerkung "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, Anteil 1/2" deklarierten (act. G 5/6/2.1). Zu Recht ging die Vorinstanz davon aus, dass eine (teil-)enteignungsrechtliche



Frage im Fall einer Entschädigung für Lärmimmissionen des Flughafens Zürich, die sich auf eine im Kanton Zürich gelegene und im Liegenschaftsverzeichnis der Steuererklärung aufgeführte Liegenschaft bezieht, auf der Hand lag. Zweifel daran, dass der Kanton St. Gallen hinsichtlich der Summe von CHF 209'610 (bzw. jedenfalls über die Minderwertentschädigung ohne Zins) über keine Steuerhoheit verfügen könnte, hätten sich beim Beschwerdeführer aus der dargelegten Aktenlage ergeben müssen. Der Beschwerdeführer hätte mithin nicht berechtigterweise auf die Verifizierung/Klärung der Angaben verzichten dürfen, zumal diese augenscheinlich auf eine andere örtliche und sachliche Besteuerungszuständigkeit hindeuteten. Ein Revisionsgrund im Sinn von Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG und von Art. 197 Abs. 1 lit. b StG (vgl. vorstehende E. 2.4.4) ist damit grundsätzlich gegeben.

In Ziffer 3 der Beschwerde (act. G 1) gab der Beschwerdeführer die vorinstanzlichen Ausführungen betreffend direkte Bundessteuer wieder, worin ihm (dem Beschwerdeführer) die Nichtvornahme einer telefonischen Erkundigung zur Feststellung der fehlenden Steuerhoheit des Kantons St. Gallen vorgehalten worden war (act. G 2 S. 11). Die Beschwerdegegner beziehen diesen Vorhalt in ihrer Stellungnahme (act. G 8 S. 3 Ziffer 3) irrtümlich auf sich selbst; weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich daher.

3.4.3.

Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdegegner die Tatsache der sachlich und örtlich fehlerhaften Veranlagung bei der ihnen *zumutbaren Sorgfalt* schon *im ordentlichen Verfahren* hätten geltend machen müssen (Art. 147 Abs. 2 DBG bzw. Art. 197 Abs. 2 StG [vgl. vorstehende E. 2.4.4 am Schluss]). Aus der Rechtsnatur der Revision als eines ausserordentlichen Rechtsmittels und aus den Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person folgert die Rechtsprechung, dass Umstände, die mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätten gerügt werden können, einer Revision nicht zugänglich sind (vgl. BGer 2C_245/2019 vom 27. September 2019 E. 5.3). Im Veranlagungsverfahren waren die Beschwerdegegner durch eine Treuhänderin vertreten, welche auch die Steuererklärung erstellte (act. G 5/6/2.1 f.). Der im vorinstanzlichen Entscheid angeführte Umstand, dass die Beschwerdegegner beide Kantone über den Sachverhalt informiert und berechtigterweise darauf vertraut hätten, dass sich die beiden Kantone über die Besteuerung der Minderwertentschädigung einigen würden (act. G 2 S. 11 f.), vermag nichts daran zu ändern, dass die st. gallischen Veranlagungsverfügungen 2018 vom 10. Juli 2019 (act. G 5/6/2.2 f.) von Ihnen bzw. von der Treuhänderin auf ihre Richtigkeit zu prüfen gewesen wären. Dies



umso mehr, als es um eine "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich" (act. G 5/6/2.1) ging, welche eine im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft betraf, wodurch die st. gallische Zuständigkeit zur Erhebung einer Einkommenssteuer klar in Frage gestellt war. Mit zumutbarer Sorgfalt wäre es ihnen während laufender ordentlicher Rechtsmittelfrist gegen die Veranlagung 2018 möglich gewesen, den Fehler zu erkennen. Die von ihnen geltend gemachte Tatsache, dass der Beschwerdeführer den Veranlagungsfehler verursacht habe (act. G 8 S. 3 Ziffer 3.9), hilft den Beschwerdegegnern insofern nicht weiter, als die Tatsache sie nicht von ihrer Prüfungsobliegenheit entbindet. Auf Rechtsunkenntnis können sie sich ebenfalls nicht zu Recht berufen (BGer 2A.11/2002 vom 11. Februar 2002 E. 2; BGer 2A.617/2002 vom 7. Januar 2002 E. 3). Wenn sie von einer eingehenden Prüfung der Steuerveranlagung absahen und die Fehlerhaftigkeit der Veranlagung erst erkannten, nachdem die Zürcher Steuerbehörden Anspruch auf Steuerhoheit über die Minderwertentschädigung erhoben hatten, so gehen die daraus resultierenden Folgen zu ihren Lasten.

4.

4.1.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist der angefochtene Entscheid in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben, und die Entscheide des Beschwerdeführers betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2018 sind zu bestätigen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr für das Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 erscheint angemessen (Art. 7 Abs. 1 Ingress und Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

4.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 800 gehen somit ebenfalls vollumfänglich zulasten der Beschwerdegegner.

4.3.

Zufolge Unterliegens besteht kein Anspruch der Beschwerdegegner auf ausseramtliche Entschädigung. Beschwerdeführer und Vorinstanz haben ebenfalls keinen Anspruch



auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 20 zu Art. 98^{bis} VRP); beide stellten zu Recht auch keinen Antrag.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2022/34 und B 2022/35 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 18. Januar 2022 gutgeheissen und der Nichteintretensentscheid vom 2. November 2020 bestätigt.

3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2018 wird unter Aufhebung des Beschwerdeentscheids vom 18. Januar 2022 gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 bestätigt.

4.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 werden den Beschwerdegegnern auferlegt.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je CHF 800 werden den Beschwerdegegnern auferlegt, unter Verrechnung mit den in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüssen.