



Fall-Nr.:	B 2024/131
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	06.12.2024
Entscheiddatum:	15.10.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 15.10.2024**

**Steuerrecht. Rückweisung vom Bundesgericht. Die Behörde, an welche die Sache vom Bundesgericht gestützt auf Art. 107 Abs. 2 BGG zurückgewiesen wird, ist an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Dabei beschlägt die Verbindlichkeit der Erwägungen des bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheids sowohl Punkte, bezüglich deren keine Rückweisung erfolgt ist (die also «definitiv» entschieden wurden), wie auch diejenigen Erwägungen, die den Rückweisungsauftrag umschreiben. Diesen Rahmen überschreitende neue Vorbringen rechtlicher und tatsächlicher Art sind im bzw. in den dem Rückweisungsentscheid nachfolgenden Verfahren unzulässig. Die Rechtskraftwirkung des Rückweisungsentscheids steht aber immer unter dem Vorbehalt, dass sich nicht aus dem Rückweisungsverfahren neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn der prozessualen Revision ergeben, welche die sachverhaltliche Grundlage des Rückweisungsurteils erschüttern. (Verwaltungsgericht B 2024/131)**

Entscheid siehe pdf

## Verwaltungsgericht

Abteilung II

**Entscheid vom 15. Oktober 2024**

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen

Geschäftsnr.

B 2024/131

Verfahrensbeteiligte

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

gegen

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

**Vorinstanz,**

**A. und B.,**

**Beschwerdegegner,**

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Patrik A. Häberlin, LL.M., Häberlin & Partners, Obertor 35, 8400 Winterthur,

Gegenstand

**Bundesgerichtsurteil 9C\_655/2023 vom 6. Juni 2024 / Rückweisung vom Bundesgericht (vorher B 2022/217 und B 2022/218)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**



**A.**

**a.**

Aufgrund des Verdachts auf eine Steuerwiderhandlung bzw. auf Beihilfe dazu beschlagnahmte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Jahr 2010 unter anderem 60 Inhaberaktien der C. \_\_ AG, Z. \_\_, und sämtliche auf A. \_\_ lautenden Vermögenswerte (Depot und Konten) bei der D. \_\_ AG im Gesamtwert von rund CHF 1'750'000. Am 24. Mai 2011 deklarierten A. \_\_ und B. \_\_ in der Steuererklärung für das Jahr 2010 ein steuerbares Einkommen von CHF 148'191 und ein steuerbares Vermögen von CHF 625'075. Am 30. Mai 2012 deklarierten sie in der Steuererklärung für das Jahr 2011 ein steuerbares Einkommen von CHF 143'100 und ein steuerbares Vermögen von CHF 656'190.

Mit Strafbefehl (Kanton) und Bussenverfügung (Bund) vom 30. November 2016 wurde A. \_\_ für die Jahre 2001 und 2006 der mehrfachen vorsätzlichen Steuerhinterziehung sowie der Anstiftung und Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und mit Bussen von CHF 466'000 (Kanton) und CHF 148'000 (Bund) bestraft.

Auf Aufforderung des Steueramtes des Kantons St. Gallen vom 12. Februar 2020 reichten A. \_\_ und B. \_\_ für die Jahre 2010 und 2011 je zwei Steuerauszüge der D. \_\_ AG ein. Das Steueramt veranlagte sie am 16. September 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundesteuer für die Steuerjahre 2010 und 2011. Auf Einsprache hin setzte das Steueramt mit Entscheiden vom 12. Oktober 2021 das steuerbare Einkommen für das Jahr 2010 auf CHF 210'200 (Kanton und Gemeinde) bzw. CHF 203'000 (Bund) und für das Jahr 2011 auf CHF 185'400 (Kanton und Gemeinde) bzw. CHF 179'000 (Bund) fest. Das steuerbare Vermögen setzte es für das Jahr 2010 auf CHF 1'660'000 und für das Jahr 2011 auf CHF 1'623'000 fest.

**b.**

Nachdem die Verwaltungsrekurskommission die Rechtsmittel der Steuerpflichtigen gegen die Einspracheentscheide teilweise gutgeheissen hatte, gelangte das Steueramt mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde des Steueramts mit VerwGE B 2022/217 und B 2022/218 vom 16. September 2023 gut und setzte die Steuerfaktoren in Übereinstimmung mit den Einspracheentscheiden vom 12. Oktober 2021 fest. Auf eine Beschwerde der Steuerpflichtigen trat es nicht ein, weil die Steuerpflichtigen die Rechtsmittelfrist verpasst hatten (act. 2).

**c.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 19. Oktober 2023 beantrag-



ten A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ die Aufhebung des VerwGE B 2022/217 und B 2022/218 vom 16. September 2023. Des Weiteren stellten sie mehrere Anträge betreffend die Besteuerung in den Steuerperioden 2010 und 2011. Unter anderem verlangten sie, dass die Einkünfte und Vermögenswerte bei der D.\_\_\_\_ AG nicht zu berücksichtigen seien.

Mit BGer 9C\_655/2023 vom 6. Juni 2024 wies das Bundesgericht die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ab, soweit es darauf eintrat (Dispositiv-Ziffer 1). Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern hiess es teilweise gut und hob die Dispositivziffern 2, 4 und 5 des angefochtenen Entscheids auf. Zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung im Sinn der Erwägungen sowie zur neuen Verlegung der Kosten und der Parteientschädigung des kantonalen Verfahrens wies das Bundesgericht die Sache an das Verwaltungsgericht zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde (betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern) ebenfalls ab, soweit es darauf eintrat (Dispositiv-Ziffer 2; siehe hierzu sowie zur gesamten Sachverhaltsdarstellung act. 1).

## **B.**

### **a.**

Das Verwaltungsgericht räumte den Beteiligten am 28. Juni 2024 im neu unter der Nummer B 2024/131 geführten Beschwerdeverfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts 9C\_655/2023 vom 6. Juni 2024 ein (act. 4).

### **b.**

Die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) stellte am 2. Juli 2024 den Antrag, dass das Verwaltungsgericht sämtliche Kosten der kantonalen Rechtsmittelverfahren verlege, und zwar im gleichen Verhältnis, wie es das Bundesgericht getan habe (act. 5).

### **c.**

Das Steueramt (Beschwerdeführer) gab dem Verwaltungsgericht in der Stellungnahme vom 3. Juli 2024 die von ihm ermittelten, bisher im Rahmen der Vermögenssteuerveranlagungen der Steuerjahre 2010 und 2011 nicht berücksichtigten Nachsteuerschulden für die Steuerjahre 2001 bis 2003 bekannt (aufgerundet CHF 322'285). Dementsprechend sei das steuerbare Vermögen von A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ (Beschwerdegegner) neu auf CHF 1'338'000 für das Steuerjahr 2010 und auf CHF 1'301'000 für das Steuerjahr 2011 festzulegen (act. 6; zur Berechnung und deren Grundlagen siehe act. 7.1 ff.).

### **d.**

In der Eingabe vom 8. Juli 2024 beantragten die Beschwerdegegner, die Sache sei zur



Ermittlung der Steuerfaktoren für die Vermögenssteuer und zur Frage der Kostenverlegung in den kantonalen Rechtsmittelverfahren an den Beschwerdeführer zurückzuweisen. Sie führten aus, mit Bezug auf die Ermittlung der Steuerfaktoren sei zu beachten, dass im Jahr 2005 die Mutter von A.\_\_\_\_ verstorben sei. Im Zusammenhang mit dem Fall «W.\_\_\_\_» seien deren Einkommens- und Vermögenswerte ebenfalls Gegenstand eines vom Kanton Thurgau durchgeführten Nachsteuerverfahrens für die Jahre 2000 bis 2005 geworden. Zufolge Tod sei keine Busse erhoben worden. Diese Nachsteuern seien vorliegend zu berücksichtigen, da mit Antritt der Erbschaft durch A.\_\_\_\_ eine Gesamtrechtsnachfolge verbunden sei, die den Nachlass entsprechend schmälere. Zumindest im Vermögen der Beschwerdegegner seien die vom Kanton Thurgau erhobenen Nachsteuern für die Steuerjahre 2010 und 2011 als abzugsfähige Schulden zuzulassen. Diese Nachsteuern seien aufgrund des am 7. November 2016 erfolgten Rückzugs der gegen die Nachsteuerverfügungen vom 30. April 2014 erhobenen Einsprache rechtskräftig geworden (act. 8 und act. 9.1 ff.).

**e.**

Am 10. Juli 2024 wurden die Stellungnahmen der Verfahrensbeteiligten wechselseitig zur Kenntnisnahme zugestellt (act. 10).

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

**1.**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig das durch den Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts 9C\_655/2023 vom 6. Juni 2024 (act. 1) eingegrenzte Streitthema. Für die massgeblichen rechtlichen Grundlagen kann auf die Erwägungen dieses Bundesgerichtsentscheids verwiesen werden.

**1.1.**

Die Behörde, an welche die Sache vom Bundesgericht gestützt auf Art. 107 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) zurückgewiesen wird, ebenso wie das Bundesgericht selbst, falls die Sache erneut ihm unterbreitet wird, ist an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Setzt sich die Rückweisungsinstanz über die verbindlichen Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils hinweg, liegt eine Rechtsverweigerung vor, was ohne weiteres zur Aufhebung des zweiten Entscheids (der Rückweisungsinstanz) führt. Dabei beschlägt die Verbindlichkeit der Erwägungen des bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheids sowohl Punkte, bezüglich deren keine Rückweisung erfolgt ist (die also «definitiv» entschieden wurden), wie auch diejenigen Erwägungen, die den Rückweisungsauftrag umschreiben. Diesen Rahmen überschrei-



tende neue Vorbringen rechtlicher und tatsächlicher Art sind im bzw. in den dem Rückweisungsentscheid nachfolgenden Verfahren unzulässig (vgl. BGer 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 3.2 und 2C\_131/2021 vom 15. Februar 2023 E. 4.2). Die Rechtskraftwirkung des Rückweisungsentscheids steht aber immer unter dem Vorbehalt, dass sich nicht aus dem Rückweisungsverfahren neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn der prozessualen Revision ergeben, welche die sachverhaltliche Grundlage des Rückweisungsurteils erschüttern. Konsequenterweise muss im bzw. in den an die Rückweisung anschließenden Verfahren auch die Grenze der Parteibegehren im Sinn von Art. 107 Abs. 1 BGG berücksichtigt werden: Die Rückweisung soll nicht dazu führen, dass ein Beschwerdeführer besser gestellt wird, als wenn das Bundesgericht reformatorisch entschieden hätte (siehe zum Ganzen J. DORMANN, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. Auflage, 2018, Art. 107 N 18 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

### **1.2.**

Aus BGer 9C\_655/2023 vom 6. Juni 2024 E. 5.2 f. ergibt sich, dass der vom Bundesgericht definierte Abklärungsbedarf einzig den bei den Vermögenssteuern der Steuerperioden 2010 und 2011 als Abzug zuzulassenden Betrag der aus den Veranlagungen der Beschwerdegegner für die Steuerjahre 2001 bis 2003 resultierenden Nachsteuern betrifft. So setzte sich das Bundesgericht ausschliesslich mit den aus den Veranlagungen der Beschwerdegegner für die Steuerperiode 2001 bis 2003 resultierenden Nachsteuern auseinander und erkannte einzig in diesem Zusammenhang auf eine fehlende Spruchreife, die sich aufgrund der damaligen Aktenlage nicht herstellen liess (E. 5.3.3 f.). Demgegenüber sind sämtliche vom Rückweisungsentscheid nicht erfassten, für die Festsetzung der Vermögenssteuern relevanten Aspekte in Rechtskraft erwachsen, wie sich aus Dispositivziffer 2 von BGer 9C\_655/2023 ergibt («Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.»; act. 1).

### **1.3.**

Das Vorbringen der Beschwerdegegner, es seien auch die aus den Veranlagungen der 2005 verstorbenen Mutter von A. \_\_\_ betreffend die Steuerperioden 2000 bis 2005 resultierenden Nachsteuern zugunsten des Kantons Thurgau bei der Bestimmung ihrer eigenen Vermögenssteuern des Kantons St. Gallen für die Steuerperioden 2010 und 2011 zu berücksichtigen (act. 8, Rz 3 ff.), geht über den Rückweisungsauftrag des Bundesgerichts hinaus. Dieser beschränkt sich nämlich auf die gegenüber dem Kanton St. Gallen geschuldeten Nachsteuern, die aus der Veranlagung der Beschwerdegegner für die Steuerperioden 2001 bis 2003 hervorgingen (siehe vorstehende E. 1.2). Somit haben die im Veranlagungsverfahren der verstorbenen Mutter des Beschwerdegegners angefallenen Nachsteuern zugunsten des Kantons Thurgau im vorliegenden Verfahren ausser Acht zu bleiben, zumal



darin auch keine neue Tatsache und kein neues Beweismittel im Sinn einer prozessualen Revision erblickt werden kann. Gemäss den Ausführungen der Beschwerdegegner erwachsen denn auch die von den Steuerbehörden des Kantons Thurgau gegenüber der verstorbenen Mutter mit Verfügung vom 30. April 2014 angeordneten Nachsteuern (siehe hierzu act. 9.4) aufgrund des Rückzugs der dagegen (u.a. von A. \_\_ als Miterben) erhobenen Einsprache am 7. November 2016 in Rechtskraft (act. 8, Rz 4, und act. 9.1 ff.). Die Geltendmachung dieser Nachsteuern in den die Beschwerdegegner im Kanton St. Gallen betreffenden Veranlagungsverfahren für die Steuerperioden 2010 und 2011 bzw. in den daran anschliessenden bisherigen kantonalen Rechtsmittelverfahren wären somit ohne weiteres möglich und den Beschwerdegegnern zumutbar gewesen. Dies kann im vorliegenden – auf den im Rückweisungsentscheid definierten Gegenstand beschränkten – Verfahren nicht mehr vorgebracht bzw. geprüft werden.

## **2.**

Der Beschwerdeführer hat in der am 3. Juli 2024 eingereichten «Aufstellung der Schulden im Nachsteuerverfahren 2001-2003» mit in allen Punkten überzeugender und dokumentierter Begründung dargelegt, dass das Total der zusätzlichen Schulden aus den Nachsteuerverfahren 2001 bis 2003 (aufgerundet) CHF 322'285 beträgt und unter deren Berücksichtigung neu ein auf CHF 1'000 abgerundetes steuerbares Vermögen von CHF 1'338'000 für das Steuerjahr 2010 und von CHF 1'301'000 für das Steuerjahr 2011 resultiert. Darauf wird verwiesen (act. 7.1 ff.). In Anbetracht dieser nunmehr spruchreif erstellten Ausgangslage besteht entgegen dem Antrag der Beschwerdegegner (act. 8) kein Anlass, vom an das Verwaltungsgericht gerichteten Rückweisungsauftrag des Bundesgerichts abzuweichen und die Sache an den Beschwerdeführer zurückzuweisen.

## **3.**

Soweit die Beschwerdegegner Schilderungen zu den Inhaberaktien der C. \_\_ AG machen, halten sie selbst zu Recht fest, dass diese gemäss Bundesgericht nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden (act. 8, Rz 6). Deshalb erübrigen sich Weiterungen hierzu. Nichts anderes gilt bezüglich der nicht näher begründeten Ausführung, dass infolge der Erbschaft das Doppelbesteuerungsverbot unter den Kantonen keine Benachteiligung bewirken dürfe (act. 8, Rz 6).

## **4.**

### **4.1.**

Die Beschwerde vom 19. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 ist gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 24. No-



vember 2022 ist aufzuheben. Für die Kantons- und Gemeindesteuern werden das steuerbare Einkommen auf CHF 210'200 (2010) und CHF 185'400 (2011) sowie das steuerbare Vermögen auf CHF 1'338'000 (2010) und CHF 1'301'000 (2011) festgesetzt.

#### 4.2.

Der Beschwerde des Beschwerdeführers ist lediglich in einem Nebenpunkt kein Erfolg beschieden (vgl. BGer 9C\_655/2023 vom 6. Juni 2014 E. 6.2). Dieser tritt im Vergleich mit den von der Gutheissung erfassten Teilen derart stark in den Hintergrund, dass nach der Praxis des Verwaltungsgerichts bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolge insgesamt von einem vollständigen Obsiegen des Beschwerdeführers auszugehen ist (vgl. VerwGE B 2023/265 vom 13. August 2024 E. 6.2). Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren den unterliegenden Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidungsbühren von CHF 2'000 für das Verfahren B 2022/217 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 und von CHF 500 für das Verfahren B 2022/218 betreffend direkte Bundessteuer 2010 und 2011 sind angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Für das Verfahren B 2024/131 sind keine amtlichen Kosten zu erheben (Art. 97 VRP).

#### 4.3.

Zufolge Unterliegens besteht weder für die Beschwerdeverfahren B 2022/217, B 2022/218 und B 2024/131 vor Verwaltungsgericht noch für die vorinstanzlichen Verfahren ein Anspruch der Beschwerdegegner auf ausseramtliche Entschädigung. Die Vorinstanz und der Beschwerdeführer haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; A. LINDER, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP) und zu Recht auch keine solche beantragt.

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

#### 1.

Die Beschwerde B 2022/217 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 24. November 2022 wird aufgehoben. Für die Kantons- und Gemeindesteuern werden



das steuerbare Einkommen auf CHF 210'200 (2010) und CHF 185'400 (2011) sowie das steuerbare Vermögen auf CHF 1'338'000 (2010) und CHF 1'301'000 (2011) festgesetzt.

## **2.**

Die Beschwerdegegner bezahlen die amtlichen Kosten der vereinigten Beschwerdeverfahren B 2022/217 und B 2022/218 von insgesamt CHF 2'500 (CHF 2'000, Kantons- und Gemeindesteuern, und CHF 500, direkte Bundessteuer), die mit der von ihnen in gleicher Höhe geleisteten Zahlung vollumfänglich gedeckt sind. Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je CHF 1'500 (total CHF 3'000) bezahlen die Beschwerdegegner unter Anrechnung der von ihnen in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe. Für das Verfahren B 2024/131 werden keine amtlichen Kosten erhoben.

## **3.**

Ausseramtliche Kosten werden weder für die Beschwerdeverfahren B 2022/217, B 2022/218 und B 2024/131 vor dem Verwaltungsgericht noch für die vorinstanzlichen Verfahren entschädigt.