



Fall-Nr.: B 2025/153, B 2025/155
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 17.07.2026
Entscheiddatum: 30.04.2026

Entscheid Verwaltungsgericht, 30.04.2026

Art. 16 Abs. 1, 18 Abs. 1, 27 Abs. 1, Art. 120 DBG (SR 642.11); Art. 29 Abs. 1, Art. 31 Abs. 1, Art. 40 Abs. 1 und Art. 183 StG (sGS 811.1). Art. 212 und 214 StG; Art. 164 DBG. Streitig war zum einen, ob Schreiben des Beschwerdegegners (kantonale Steuerverwaltung) geeignet waren, die Veranlagungsverjährung zu unterbrechen. In den Schreiben stellte der Beschwerdegegner dem Beschwerdeführer mit seinem Hinweis auf die noch ausstehenden definitiven Veranlagungen jeweils implizit eine spätere Veranlagung in Aussicht und wies auf den verjährungsunterbrechenden Charakter der Mitteilung hin. Das Verwaltungsgericht hielt fest, es bestehe kein Anlass, von der Rechtsprechung abzuweichen, wonach einer Mitteilung, die eine spätere Veranlagung in Aussicht stelle, verjährungsunterbrechende Wirkung zuzugestehen sei (BGE 126 II 1 E. 2f). Das Recht, die Steuern für 2012 bis 2017 zu veranlagern, sei dementsprechend nicht verjährt. Im Weiteren bestätigte es die Korrektheit der Berechnung von Ausgleichszinsen. Sodann erachtete das Verwaltungsgericht den vom Beschwerdeführer behaupteten Wegfall bzw. die Uneinbringlichkeit der für die Jahre 2012 bis 2021 deklarierten Einkünfte mit Blick auf die erhöhten Beweisanforderungen bei den konkret gegebenen komplexen Verhältnissen mit Auslandsbezug als unzureichend erklärt bzw. nicht nachgewiesen. Die gestützt auf Angaben des Beschwerdeführers dargelegte Verrechnung von Forderungen lasse vielmehr auf eine Tilgung bzw. Realisation der Forderungen des Beschwerdeführers schliessen. Von diesem Hintergrund sei es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Festlegung der Einkünfte 2012 bis 2021 durch den Beschwerdegegner gestützt auf die ursprünglichen Deklarationen bestätigt habe. Betreffend den Abzug von geschäftsmässigen Aufwendungen bzw. zu den vom Beschwerdeführer unter anderem geltend gemachten Kosten für Steuerberatung und Vertretung im Zusammenhang mit Rechtsmittelverfahren gegen Steuerveranlagungen hielt das Verwaltungsgericht fest, dass Steuern als solche den privaten Lebenshaltungskosten zuzurechnen seien. In Steuerberatungen und Rechtsmittelverfahren in Steuersachen gehe es nicht



um die Frage der Einkommenserzielung als solche, sondern im Wesentlichen um die steuerliche Qualifikation des erzielten Einkommens. Ein Zusammenhang dieser Kosten mit der Einkommenserzielung sei somit nicht gegeben. Diese Kosten fielen daher als Gewinnungskosten ausser Betracht und seien unter diesem Titel zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden. Sodann kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass mangels Nachweises des Eigentumsübergangs von vier Liegenschaften per Ende Dezember 2010 sich die Berücksichtigung der vier Liegenschaften in den Steuerveranlagungen 2012 bis 2015 des Beschwerdeführers nicht zu beanstanden sei. Für die Jahre 2012 bis 2015 sei mangels eines zureichenden Nachweises des Wegfalls von Mieterträgen aus den vier Liegenschaften auch die vom Beschwerdegegner vorgenommene «Fortschreibung» der Liegenschaftserträge 2011 zu bestätigen. Im Weiteren bestätigte das Verwaltungsgericht eine vom Beschwerdegegner vorgenommene Hinzurechnung übriger Einkünfte für das Steuerjahr 2017. (Verwaltungsgericht, B 2025/153, B 2025/155) Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C_371/2026)

Entscheid siehe pdf.



Verwaltungsgericht

Abteilung III

Entscheid vom 30. April 2026

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder,
Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Geschäftsnr.

B 2025/153 und B 2025/155

Verfahrens-
beteiligte

A.____,

Beschwerdeführer,

gegen

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

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

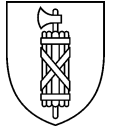
Eidgenössische Steuerverwaltung,

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2012 bis 2021**



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a.

A.____ reichte die Steuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2021 am 5. April 2013 (Steuerjahr 2012), 1. April 2014 (Steuerjahr 2013), 8. April 2015 (Steuerjahr 2014), 5. April 2016 (Steuerjahr 2015), 4. April 2017 (Steuerjahr 2016), 4. Juni 2018 (Steuerjahr 2017), 5. April 2019 (Steuerjahr 2018), 3. Juni 2020 (Steuerjahr 2019), 1. Juni 2021 (Steuerjahr 2020) und am 2. Juni 2022 (Steuerjahr 2021) ein (act. G 11/19 1/1 bis 1/10). Er wurde für diese Steuerjahre am 13. Juni 2023 wie folgt veranlagt (act. G 11/19 2/41-2/50):

	Kantons- und Gemeindesteuern: Steuerbares Einkommen	Kantons- und Gemeindesteuern: Steuerbares Vermögen	Direkte Bundessteuer: Steuerbares Einkommen
2012 Betrag Satzbestimmend	CHF 58'500 CHF 105'700	CHF 1'719'000 CHF 3'381'000	CHF 52'500 CHF 95'100
2013 Betrag Satzbestimmend	CHF 59'000 CHF 103'600	CHF 1'660'000 CHF 3'321'000	CHF 52'400 CHF 93'000
2014 Betrag Satzbestimmend	CHF 63'400 CHF 112'200	CHF 1'744'000 CHF 3'395'000	CHF 54'400 CHF 98'000
2015 Betrag Satzbestimmend	CHF 73'800 CHF 112'800	CHF 1'588'000 CHF 3'224'000	CHF 65'000 CHF 101'200
2016 Betrag	CHF 66'800	CHF 4'604'000	CHF 67'100
2017 Betrag	CHF 3'221'700	CHF 4'980'000	CHF 3'222'100
2018 Betrag	CHF 80'600	CHF 4'822'000	CHF 81'000
2019 Betrag	CHF 33'600	CHF 4'624'000	CHF 33'900
2020 Betrag	CHF 91'000	CHF 4'674'000	CHF 91'400
2021 Betrag	CHF 90'100	CHF 4'617'000	CHF 91'300

b.

Gegen diese Steuerveranlagungen erhob A.____ am 12. Juli 2023 Einsprache. Im Einspracheentscheid vom 15. Mai 2024 reduzierte das kantonale Steueramt für die Kantons- und Gemeindesteuern für die Jahre 2012 bis 2021 jeweils das steuerbare Vermögen sowie für 2019 auch das steuerbare Einkommen. Es änderte die Veranlagungen auf folgende Beträge (act. G 11/19 2/2-2/12):



	Kantons- und Gemein- desteuern: Steuerbares Einkommen	Kantons- und Gemein- desteuern: Steuerbares Vermögen	Direkte Bundessteuer: Steuerbares Einkommen
2012 Betrag Satzbestimmend		CHF 1'318'000 CHF 2'570'000	
2013 Betrag Satzbestimmend		CHF 1'285'000 CHF 2'543'000	
2014 Betrag Satzbestimmend		CHF 1'364'000 CHF 2'632'000	
2015 Betrag Satzbestimmend		CHF 1'245'000 CHF 2'501'000	
2016 Betrag		CHF 854'000	
2017 Betrag		CHF 3'095'000	
2018 Betrag		CHF 2'968'000	
2019 Betrag	CHF 32'400	CHF 2'853'000	CHF 32'800
2020 Betrag		CHF 2'787'000	
2021 Betrag		CHF 2'709'000	

c.

Die von A.____ gegen den Einspracheentscheid vom 15. Mai 2024 erhobenen Rechtsmittel (Rekurs: Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2021; Beschwerde: Direkte Bundessteuer 2012 bis 2021) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 18. Juni 2025 (act. G 2) ab (Dispositivziffern 1 und 2) und auferlegte A.____ Entscheidgebühren von CHF 5'000 (Rekurs) und CHF 2'500 (Beschwerde). Auf ein mit der Rechtsmittelerhebung gestelltes Revisionsgesuch betreffend die Steuerjahre 2007 bis 2011 war die Abteilungspräsidentin der VRK mit Verfügung vom 11. Juli 2024 nicht eingetreten (zu den Rechtsmittelverfahren betreffend das Steuerjahr 2006 siehe BGer 2C_473/2016 und 2C_474/2016 vom 22. August 2016, zu jenen betreffend die Steuerjahre 2007 bis 2011 siehe BGer 2C_705/2022 vom 15. Dezember 2022).

B.

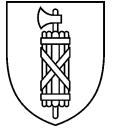
a.

Gegen den Entscheid vom 18. Juni 2025 erhob A.____ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 21. August 2025 Beschwerde (act. G 1; mit Zusammenfassung und Kurzfassung vom gleichen Datum, act. G 3.1 und 3.2). Er stellte die Hauptanträge, die Veranlagungsverfügungen 2012 bis 2021 vom 13. Juni 2023 seien aufzuheben (Ziffer I./1) und die Veranlagungen 2012 bis 2021 seien vollständig neu durchzuführen, unter Berücksichtigung folgender Sachverhalte (Ziffer I./2):



- a. Die Steuerveranlagungen 2012 bis 2017 seien wegen der am 31. Dezember 2022 eingetretenen Veranlagungsverjährung nichtig.
- b. Die in den Jahren 2012 bis 2021 erhobenen Verzugszinsen seien zurückzuerstatten, da mangels steuerpflichtigen Zahlungsverzugs keine Verzugszinspflicht bestanden habe.
- c. Die Verrechnungssteuer 2012 bis 2015 sei wegen ordnungsgemässer Deklaration und mangels Verwirkung bei offener Veranlagung zurückzuerstatten.
- d. Die als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierten Forderungen 2012 bis 2021 aus den Softwareverträgen E.____ (2012/2014) seien mangels Realisation und Zufluss nicht steuerbar. Diese Kaufpreistraten seien als Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen steuerfrei.
- e. Die nachgewiesenen geschäftsmässigen Aufwendungen 2012 bis 2021 (Mediation, Prozesskosten, Steuerberatungs-, Anwalts- und Gerichtskosten, SVA-Beiträge) seien vollumfänglich abzuziehen.
- f. Die Liegenschaften in Z.____ seien 2012 bis 2015 nicht dem Vermögen von B.____ zuzurechnen. Eventualiter sei der Vermögenswert 2012 bis 2015 zu seinerzeitigen Marktwerten auf umgerechnet CHF 12'719, jedoch (subeventualiter) höchstens zum aktuellen Katasterwert von umgerechnet CHF 121'954 festzusetzen.
- g. Die Mietzinserträge 2012 bis 2015 aus Liegenschaften in Y.____ seien mangels Realisation und Zufluss nicht steuerbar. Eventualiter seien die Mietzinserträge 2012 bis 2015 zu seinerzeitigen Marktwerten auf umgerechnet CHF 5'154 p.a. festzusetzen.
- h. Der am 17. November 2017 realisierte und zugeflossenen Kaufpreis aus dem Softwarekaufvertrag C.____ vom 16. Februar 2010 (insgesamt CHF 4'200'000 einschliesslich der letzten Rate von CHF 3'010'000) sei als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen steuerfrei.
- i. Die am 17. November 2017 realisierten und zugeflossenen Verzugszinsen (HG150-050-O/BGer 4A_61/2017) von CHF 436'868 seien als Teil des Kaufpreises (Schadenersatz für verspätete Zahlung) steuerfrei. Eventualiter seien wegen Realisation und Zufluss des gesamten Kaufpreises von CHF 4'200'000 am 17. November 2017 die pauschalen Gewinnungskosten von CHF 420'000 abzuziehen.

Eventualiter sei die Sache zur vollständigen Neubeurteilung unter Berücksichtigung der erhobenen Rügen an die Vorinstanz zurückzuweisen (Ziffer II.). Die Kosten des vorliegenden Verfahrens seien bei obsiegender oder teilweiser Gutheissung dem Kanton aufzuerlegen (Ziffer III.1.). Die dem Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Entscheid auferlegten Entscheidegebühren seien aufzuheben und zurückzuerstatten (Ziffer III.2.). Eine Parteientschädigung werde nicht beantragt (Ziffer III.3.). Mit Eingabe vom 15. September 2025 reichte der Beschwerdeführer eine ergänzende Beschwerdebegründung (act. G 7) mit weiteren Beilagen (act. G 8) ein.



b.

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2025 teilte die Vorinstanz ihren Verzicht auf eine Vernehmung mit (act. G 10). In der Eingabe vom 23. Oktober 2025 beantragte der Beschwerdeführer Abweisung der Beschwerde (act. G 13). Die Beschwerdebeteiligte liess sich nicht vernehmen.

c.

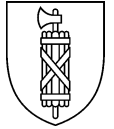
Mit Eingabe (Replik) vom 21. November 2025 reichte der Beschwerdeführer eine Zusammenfassung/Bestätigung der wesentlichen Vorbringen in der Beschwerde (act. G 15) sowie zusätzliche Beilagen (act. G 16) ein. In der Folge ging eine weitere Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 25. November 2025 mit einem Aktenordner als Beilage ein. Er bat um Zustellung des als «normales Urteil» bezeichneten Aktenstücks Nr. 41 der Akten der Vorinstanz (act. G 18). Im Schreiben vom 28. November 2025 teilte ihm die verfahrensleitende Abteilungspräsidentin mit, dass es sich beim von ihm erwähnten Aktenstück um den angefochtenen Zirkulationsentscheid handle (act. G 19).

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Eintreten

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit hinsichtlich der steuerbaren Einkünfte und des Abzugs von Gewinnungskosten vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und B 2014/223 vom 25. Februar 2016, E. 1; www.gerichte.sg.ch).

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 seine Eingaben vom 21. August und 15. September 2025 (act. G 1, 3, 4 und 7) entsprechen 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 Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten.

Auf ein vom Beschwerdeführer mit der Rechtsmittelerhebung vor der Vorinstanz gestelltes Revisionsgesuch betreffend die Steuerjahre 2007 bis 2011 war die Abteilungspräsidentin der VRK mit Verfügung vom 11. Juli 2024 nicht eingetreten (act. G 2 S. 4). Diese Verfügung war in Rechtskraft erwachsen. Mit Eingabe vom 6. Mai 2025 stellte der Beschwerdeführer beim Beschwerdegegner ein Revisionsgesuch betreffend die Steuerveranlagungen 2006 bis 2011, auf das dieser am 6. November 2025 nicht eintrat (act. G 16 Beilage 3w). Einen dagegen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern erhobenen Rekurs wies die VRK mit Entscheid vom 1. April 2026 ab. Dagegen hat der Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben, das Verfahren ist hängig (Verfahren B 2026/65). Diese Thematik bildet nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheids vom 18. Juni 2025 und ist daher nicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu behandeln. Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend Revision der Steuerveranlagungen 2006 bis 2011 im vorliegenden Verfahren (vgl. act. G 15 S. 24-28) ist nicht weiter einzugehen und auf entsprechende sinngemässe Anträge nicht einzutreten.

2. *Rechtliche Ausgangslage*

2.1.

Nach Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 29 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 31 Abs. 1 StG insbesondere alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 31 Abs. 2 StG). Steuerfrei sind gemäss Art. 37 Abs. 1 lit. b StG und Art. 16 Abs. 3 DBG Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen.

Unter der selbständigen Erwerbstätigkeit wird steuerrechtlich eine Tätigkeit verstanden, bei der die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnorientiert am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität



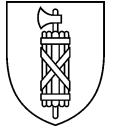
auftreten. Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbständig ist (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b). So kann eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit unter Umständen auch ohne Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gegeben sein, wenn eine enge Beziehung zur Haupterwerbstätigkeit besteht (BGE 122 II 446 E. 5a).

2.2.

Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG beziehungsweise Art. 40 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können gemäss Art. 31 Abs. 1 DBG beziehungsweise Art. 42 Abs. 1 StG abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Rechts entsprechen den Vorgaben von Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 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 den Regeln des Rechts der direkten Bundessteuer.

2.3.

Nach der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, und die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VI. Rz. 15, VII. Rz. 23). Im Steuerverfahren (Veranlagungs- und Einspracheverfahren) kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., VII. Rz. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, die nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von Tatsachen, die eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 9 zu Art. 123 DBG; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., VII. Rz. 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 5 zu Art. 126 DBG). Besonders strenge Beweiserfordernisse sind zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu



nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Vorzuweisen sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte sowie allfällige schriftliche Vereinbarungen, ferner die Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2017 E. 3.3 mit Hinweisen). Im Vergleich zum Veranlagungs- und Einspracheverfahren kommt im Rechtsmittelverfahren (VRK, Verwaltungsgericht) eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn zur Anwendung, dass die steuerpflichtige Person den von ihr geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung in der Rechtsmitteleingabe anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft die Rechtsmittelinstanz keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat sie nichts vorzukehren, um die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Sie hat auch keine Beweise abzunehmen mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zuungunsten der hierfür beweisbelasteten steuerpflichtigen Person als nicht erbracht zu gelten hat (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 55 zu Art. 140 DBG).

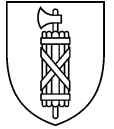
3. *Rechtliches Gehör*

3.1.

Der Beschwerdeführer rügt, der angefochtene Entscheid verletze das Legalitätsprinzip und Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 1 und 3 der Bundesverfassung, SR 101, BV), den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), den Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung im Verfahren (Art. 29 Abs. 1 BV), den Anspruch auf rechtliches Gehör (einschliesslich Begründungspflicht; Art. 29 Abs. 2 BV) sowie das Willkürverbot (Art. 9 BV). Die Vorinstanz habe systematisch die entscheidwesentlichen Vorbringen und die eingereichten Beweisurkunden nicht berücksichtigt (act. G 1 S. 3). Insbesondere sei sie auf die Ausführungen, zu denen eingangs im Rekurs kein Antrag gestellt worden sei, nicht eingegangen (act. G 2 E. 9).

3.2.

Die Entscheidungsbegründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid oder die Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (BGE 133 III 439 E. 3.3; BGE 129 I 232 E. 3.2). Dies ist nur möglich, wenn sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können; in diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Allerdings bedeutet dies nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss; vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 133 I 270 E. 3.1). Der angefochtene Ent-

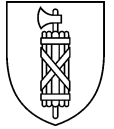


scheid thematisierte die Anträge und Rügen des Beschwerdeführers, dass in den Jahren 2012 bis 2021 erzielte Einkünfte aus dem Softwarekaufvertrag E.____ sowie die Einkünfte seiner Ehefrau 2012 bis 2015 mangels Zuflusses nicht steuerbar seien (act. G 2 E. 3), dass für die Jahre 2012 bis 2021 aufgrund des Wegfalls der Einkünfte aus den Verträgen mit der D.____, Z.____, Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit zum Abzug zuzulassen seien (act. G 2 E. 4), dass Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben aus den Jahren 2012 bis 2015 zufolge Untergangs der Steuerschuld durch Tilgung (35% Verrechnungssteuer) nicht zu besteuern seien (act. G 2 E. 5), dass sich die Liegenschaften in Z.____, Y.____, in den Jahren 2012 bis 2015 nicht mehr im Eigentum seiner Ehefrau befunden hätten und damit nicht zu besteuern seien (act. G 2 E. 6), dass in den Jahren 2012 bis 2015 keine Erträge aus Liegenschaften in Y.____ zugeflossen seien (act. G 2 E. 7) und dass es sich bei den im Jahr 2017 dem steuerbaren Einkommen hinzugerechneten Einkünften von CHF 2'708'072 um steuerfreien Kapitalgewinn handle und von den Zinseinkünften von CHF 436'868 Prozess- und Betreuungskosten sowie Gewinnungskosten in Abzug zu bringen seien (act. G 2 E. 8). Der angefochtene Entscheid erfüllt die genannten Begründungsanforderungen, indem daraus die wesentlichen Überlegungen der Vorinstanz hervorgehen. Eine Auseinandersetzung mit jeder Tatbestandsbehauptung und jedem rechtlichen Einwand ist wie dargelegt nicht verlangt. Die Frage, ob bzw. inwiefern im angefochtenen Entscheid wesentliche Beweismittel nicht berücksichtigt wurden und ob die weiteren vom Beschwerdeführer angeführten Verfassungsbestimmungen durch den angefochtenen Entscheid tangiert sind, ist nachstehend in den materiellen Erwägungen zu prüfen.

4. *Veranlagungsverjährung 2012 bis 2017*

4.1.

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern und Bussen (Art. 183 Abs. 1 StG). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still (Art. 183 Abs. 2 StG) während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (lit. a), solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist (lit. b) und solange weder der Steuerpflichtige noch der Mithaftende in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (lit. c). Die Verjährung wird unterbrochen und beginnt neu (Art. 183 Abs. 3 StG) mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (Ziffer 1), mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (Ziffer 2), der Einreichung eines Erlassgesuches (Ziffer 3) oder der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens (Ziffer 4). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Abs. 4). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit Art. 120 DBG

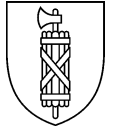


überein, weshalb die Rechtsprechung und Lehre zur bundesrechtlichen Norm ebenfalls herangezogen werden kann.

Zu den auf Feststellung des Steueranspruchs gerichteten und die Verjährungsfrist unterbrechenden Amtshandlungen gehören unter anderem die Zustellung des Steuererklärungsformulars, die Mitteilung, dass die Veranlagung zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen werden wird, ein Antwortschreiben auf eine Anfrage der steuerpflichtigen Person und die dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachten Amtshandlungen der ordentlichen Rechtsmittelinstanzen. Dabei muss der steuerbegründende Tatbestand bloss im Wesentlichen umrissen sein; die Steuer muss nicht ziffernmässig festgelegt sein. Zur Unterbrechung des Laufs der Veranlagungsverjährung genügt die schriftliche Mitteilung der Steuerbehörde, worin diese die spätere Veranlagung der periodischen Steuer in Aussicht stellt und womit sie einstweilen lediglich beabsichtigt, die Verjährung zu unterbrechen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 15-20 zu Art. 120 DBG; BGE 139 I 64 E. 3.3 m.H.). Es ist nicht notwendig, dass die steuerpflichtige Person die Unterbrechungshandlungen tatsächlich zur Kenntnis nimmt. Es genügt, dass sie ihr in geeigneter Weise zur Kenntnis gebracht werden, namentlich indem eindeutig mitgeteilt wird, dass ein Tatbestand der Steuer unterliegt (VerwGE B 2021/253 vom 9. Juni 2021 E. 2.2 m.H.).

4.2.

Nachdem der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren die Verjährung der – nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden – Steuerforderungen für die Jahre 2007 bis 2011 thematisiert hatte (act. G 11 1/1 S. 21 f.), macht er nunmehr – wie bereits im Einspracheverfahren (vgl. act. G 11/19 2/2 S. 9) – geltend, die Steuerjahre 2012 bis 2017 hätten spätestens bis 31. Dezember 2022 veranlagt werden müssen. Eine erste verjährungsunterbrechende Handlung sei erst am 31. Januar 2023 erfolgt. Die Veranlagungsverfügungen 2012 bis 2017 seien am 13. Juni 2023 erlassen worden. Das «verjährungsunterbrechende Schreiben» vom 15. November 2016 sei ihm nicht zugestellt worden. Die weiteren Schreiben des Beschwerdegegners in den Jahren 2017 bis 2022 würden keine Aufforderung zur Mitwirkung im Sinn von Art. 183 StG und Art. 120 Abs. 3 DBG enthalten. Sie beschränkten sich auf den pauschalen Hinweis, dass die Veranlagung «noch nicht habe vorgenommen» werden können. Es seien keine zeitnahen Veranlagungsschritte (BGE 132 I 29 E. 3.3) eingeleitet worden. Mangels wirksamer Unterbrechungshandlungen sei die Verjährung der Veranlagungen 2012 bis 2017 am 31. Dezember 2022 eingetreten. Damit seien die Veranlagungsverfügungen vom 13. Juni 2023 und 15. Mai 2024 nichtig und aufzuheben. Die Vorinstanz habe die entscheidungswesentlichen Vorbringen im vorinstanzlichen Verfahren nicht geprüft und damit den Untersuchungsgrundsatz und das rechtliche Gehör verletzt (act. G 1 S. 4).



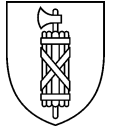
4.3.

Die Verjährungsfrist von fünf Jahren für die vorliegend streitigen Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern und direkten Bundessteuer 2012 bis 2021 begann am 1. Januar des jeweiligen Folgejahrs (2013 bis 2022) zu laufen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 3 zu Art. 120 DBG). Vom Beschwerdeführer unbestritten blieben die eingeschrieben per Post erfolgten Zustellungen der Schreiben des Beschwerdegegners vom 9. November 2017 (act. G 11/19 1/10 Beilage; Verjährungsunterbrechung Steuerperiode 2012), 8. November 2018 (act. G 11/19 1/9 Beilage; Verjährungsunterbrechung Steuerperiode 2013), 16. Oktober 2019 (act. G 11/19 1/8 Beilage; Verjährungsunterbrechung Steuerperiode 2014), 13. Oktober 2020 (act. G 11/19 1/7 Beilage; Verjährungsunterbrechung Steuerperiode 2015), 9. November 2021 (act. G 11/19 1/6 Beilage; Verjährungsunterbrechung Steuerperiode 2016) und 18. Oktober 2022 (act. G 11/19 1/5 Beilage; Verjährungsunterbrechung Steuerperioden 2017 und 2012; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 20 zu Art. 120 DBG). Streitig ist, ob diese Schreiben geeignet waren, die Veranlagungsverjährung zu unterbrechen. In den Schreiben stellte der Beschwerdegegner dem Beschwerdeführer mit seinem Hinweis auf die noch ausstehenden definitiven Veranlagungen jeweils implizit eine spätere Veranlagung in Aussicht und wies auf den verjährungsunterbrechenden Charakter der Mitteilung hin. Im vorliegenden Verfahren besteht kein Anlass, von der Rechtsprechung abzuweichen, wonach einer Mitteilung, die eine spätere Veranlagung in Aussicht stellt, verjährungsunterbrechende Wirkung zuzugestehen ist (BGE 126 II 1 E. 2f). Das Recht, die Steuern für 2012 bis 2017 zu veranlagern, ist dementsprechend nicht verjährt.

5. *Ausgleichs- und Verzugszinsen 2012 bis 2021*

5.1.

Gemäss Art. 212 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen berechnet: zugunsten des Steuerpflichtigen auf allen Zahlungen, die er aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat (Abs. 1 lit. a); zulasten des Steuerpflichtigen auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag (Abs. 1 lit. b). Der Verfalltag für periodische Steuern wird durch die Verordnung bestimmt (Abs. 2). Für die Einkommens- und Vermögenssteuern gilt der 31. Juli in der Steuerperiode als Verfalltag (Art. 86^{bis} der Steuerverordnung; sGS 811.11, StV). Für Steuerbeträge, die mit der Akontozahlungsverfügung oder der Schlussrechnung in Rechnung gestellt werden, wird eine Zahlungsfrist von dreissig Tagen gewährt (Art. 214 Abs. 1 StG). Auf dem Steuerbetrag der Schlussrechnung wird nach Ablauf der Zahlungsfrist, ungeachtet eines allfälligen Einsprache-, Rekurs- oder Beschwerdeverfahrens, ein Verzugszins geschuldet (Art. 214 Abs. 2 StG). Nach Art. 164 Abs. 1 DBG muss der Steuerpflichtige für die Beträge, die er nicht fristgemäss entrichtet, einen Verzugszins bezahlen, der vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) festgesetzt wird. Hat



der Zahlungspflichtige bei Eintritt der Fälligkeit aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, noch keine Steuerrechnung erhalten, so beginnt die Zinspflicht 30 Tage nach deren Zustellung (Art. 164 Abs. 2 DBG). Für den Beginn des Fristenlaufs bzw. die Auslösung des Zinsenlaufs reicht es aus, dass eine provisorische Steuerrechnung vorliegt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 5 zu Art 164 DBG).

5.2.

Der Beschwerdeführer hält fest, dass der Beschwerdegegner für alle Jahre 2012 bis 2021 rückwirkend ab dem jeweiligen Steuerjahr Verzugszinsen erhoben, in keinem dieser Jahre jedoch innerhalb der gesetzlichen Frist (BGE 132 I 29 E. 3.3 und 139 I 64 E. 3.3) eine definitive Steuerrechnung zugestellt habe. Die Verzögerungen im Veranlagungsverfahren lägen ausschliesslich in der Verantwortung des Beschwerdegegners. Der Beschwerdeführer äussert seine Ansicht, seine Steuererklärungen jeweils fristgerecht eingereicht und keine Zahlungsverzögerung verursacht zu haben. Die Zinsberechnung ab Steuerjahresbeginn widerspreche klar dem Gesetz (Art. 214 StG, Art. 164 DBG: 30 Tage nach Zustellung der definitiven Rechnung). Die rückwirkende Zinsbelastung führe faktisch zu einer Strafbesteuerung. Die Vorinstanz habe die entscheidungswesentlichen Vorbringen nicht geprüft, sondern pauschal ausgeblendet, wodurch der Untersuchungsgrundsatz und das rechtliche Gehör verletzt seien (act. G 1 S. 5 f.).

5.3.

Die Ausgleichszinsen sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person werden in der Schlussrechnung, die ihr mit oder nach der Veranlagung zugestellt wird, saldiert. Zugunsten der steuerpflichtigen Person werden Ausgleichszinsen auf allen Zahlungen berechnet, die sie aufgrund einer vorläufigen Rechnung bereits vor der Schlussrechnung geleistet hat. Zu ihren Lasten wird auf dem veranlagten Steuerbetrag ab dem Verfalltag der sogenannte negative Ausgleichszins berechnet (vgl. St. Galler Steuerbuch [StB] 212 Nr. 1 Ziffer 4). In den definitiven Steuerrechnungen 2012 bis 2021 vom 15. Mai 2024 wurden jeweils ab 31. Juli des jeweiligen Steuerjahres Ausgleichszinsen berechnet (act. G 11/19 2/3 bis 2/12). Provisorische Veranlagungsbeträge waren nach Lage der Akten am 25. Januar 2012, 24. Januar 2013, 4. Januar 2014, 17. Januar 2015 und 21. November 2017 (für die Steuerjahre 2012 bis 2015) sowie am 10. Mai 2016, 10. Januar 2017, 12. Januar 2018, 16. April 2019, 13. Januar 2020 und 11. Januar 2021 (für die Steuerjahre 2016 bis 2021) in Rechnung gestellt bzw. bezahlt worden (act. G 11/19 2/41 bis 2/50). Die Zinsberechnungen für die Steuerjahre 2012 bis 2021 erfolgten soweit ersichtlich praxisgemäss (vgl. vorstehende E. 5.1) jeweils für die Zeit nach der provisorischen Veranlagung bzw. Zahlung (act. G 11/19 2/47 bis 2/50). Dies lässt sich nicht beanstanden. Was die Rüge der Gehörsverletzung und der Untersuchungsgrundsatzverletzung im vorinstanzlichen Verfahren betrifft, ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Frage der Ausgleichs- und



Verzugszinsen betreffend die Steuerjahre 2012 bis 2021 in der Rechtsmitteleingabe vom 14. Juni 2024 (act. G 11 1/1) soweit ersichtlich nicht anhand von konkreten Anträgen thematisierte. Daher fällt auch die diesbezüglich gerügte Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Untersuchungsgrundsatzes ausser Betracht.

6. *Einkünfte 2012 bis 2021 aus den Softwareverträgen E.____*

6.1.

Im Bereich der Einkommenssteuer wird das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) durch die Reinvermögenszugangstheorie (vgl. Einkommensgeneralklausel in Art. 16 DBG) konkretisiert (BGE 139 II 363 E. 2.2 m.H.). Der Reinvermögenszugang besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (BGE 149 II 19 E. 5.1; 143 II 402 E. 5.1 und 5.2; 139 II 363 E. 2.2 m.w.H.). Im Konzept der Reinvermögenszugangstheorie gilt als (Netto-) Vermögen die Gesamtheit der Sachen und Rechte, die der steuerpflichtigen Person zuzurechnen sind und deren Wert in Geld ausgedrückt werden kann ("Vermögenswerte"), abzüglich der (geldwerten) Schulden der steuerpflichtigen Person (vgl. BGE 149 II 400 E. 4.1 m.H.). Nach ständiger Praxis gelten Einkünfte als zugeflossen und sind zu besteuern, sobald und soweit die steuerpflichtige Person darüber tatsächlich verfügen kann und sie deren Leistungsfähigkeit steigern; vorbehalten bleiben abweichende Regelungen in den Gesetzesbestimmungen zu den einzelnen Einkommensarten (Art. 17 ff. DBG). Für die tatsächliche Verfügungsmacht ist der zivilrechtliche Rechtserwerb weder absolut notwendig noch in jedem Fall ausreichend (vgl. REICH/WEIDMANN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 34 zu Art. 16 DBG). Ist der Erwerb eines Vermögenswerts mit einem Vermögensabgang (etwa einer Rückerstattungs-, einer Weiterleitungs- oder auch einer Schadenersatzpflicht) belastet, führt er nicht zu einer Bereicherung der steuerpflichtigen Person und es wird keine Besteuerung ausgelöst (vgl. BGE 149 II 400 E. 4.2 m.H.).

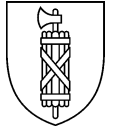
Der Erwerb einer Forderung vermag einen Vermögenszugang im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie wie erwähnt dann zu bewirken, wenn ihr Wert in Geld ausgedrückt werden kann. Davon ist nach der Praxis grundsätzlich auszugehen, wenn der Gläubiger einen festen Anspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2 m.H.). Fest ist der Anspruch, wenn die Forderung durchsetzbar ist und sowohl hinsichtlich ihres Bestands als auch hinsichtlich ihres Umfangs Gewissheit besteht, wobei es genügt, wenn ihre Höhe nach objektiven Kriterien bestimmbar ist. Im Regelfall kann eine Forderung im privaten Bereich deshalb frühestens bei Eintritt der Fälligkeit als Einkunft besteuert werden. Ist die Forderung mit einer aufschiebenden Bedingung oder einer Einrede des Schuldners (z.B. die Einrede der Verjährung oder jene des nicht erfüllten Vertrages



nach Art. 82 OR) belastet, steht dies der Besteuerung ebenfalls entgegen (vgl. BGE 149 II 400 E. 4.3 m.H.). Steht der steuerpflichtigen Person ein fester Anspruch der dargelegten Art zu und kann sie über diesen tatsächlich verfügen, erfolgt die Besteuerung grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs ("Soll-Methode"; BGE 144 II 427 E. 7.2). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung der Forderung kommt es dann nicht mehr an. Die Erfüllung der Forderung bewirkt zwar regelmässig einen erneuten Vermögenszugang beim Gläubiger (z.B. Empfang von Geld oder Eigentumserwerb an einer Sache). Da dieser aber mit dem Untergang der erfüllten Forderung, mithin einem Vermögensabgang, zusammenfällt, ist die steuerpflichtige Person daraus nicht bereichert und bleibt der Vorgang einkommenssteuerlich folgenlos (vgl. BGE 149 II 400 E. 4.3 m.H.). Von der Soll-Methode und damit der Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs wird abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss. In diesem Fall wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung der Forderung zugewartet. Unsicher ist die Erfüllung einer Forderung, wenn sie von vornherein als wenig wahrscheinlich erscheint (BGer 2C_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 5.1; BGer 2C_454/2015 / 2C_455/2015 vom 1. April 2016 E. 4.1), namentlich weil der Schuldner zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig ist. Eine Besteuerung nach der Soll-Methode rechtfertigt sich dann insbesondere deshalb nicht, weil erhebliche Debitorenrisiken regelmässig auf den Geldwert der Forderung durchschlagen: Dieser entspricht jedenfalls nicht mehr dem Nominalbetrag und lässt sich in der Regel nicht mit der Gewissheit bestimmen, die für eine steuerliche Erfassung der Zunahme der Leistungsfähigkeit des Gläubigers erforderlich wäre (vgl. BGE 149 II 400 E. 4.4 m.H.).

6.2.

Für die Jahre 2012 bis 2014 deklarierte der Beschwerdeführer Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von je CHF 48'000, für 2015 und 2016 von je CHF 60'000, für 2017 bis 2019 von je CHF 70'000, für 2020 von CHF 69'772 und für 2021 von CHF 69'675. Sodann gab er als Einkünfte seiner Ehefrau aus selbständiger Erwerbstätigkeit in den Steuererklärungen für 2012 bis 2015 folgende Beträge an: CHF 36'000 (2012), CHF 32'875 (2013), CHF 30'875 (2014) und CHF 20'473 (2015). Zu den für die Jahre 2012 und 2013 deklarierten Beträgen reichte der Beschwerdeführer jeweils eine «Bestätigung des Z.____er Anwaltskollegium F.____, Z.____» ein (act. G 11/19 1/10 Beilage). Der Steuererklärung 2013 legte er einen zwischen ihm und dem Z.____er Anwaltskollegium «F.____» abgeschlossenen Softwarelizenzvertrag vom 4. Juni 2013 betreffend die Software E.____ (AssetManagementArena) bei. Als jährliches Lizenzentgelt der Software wurden CHF 48'000 festgelegt und 20 Zahlungen vereinbart (act. G 11/19 1/9 Beilage). Die für 2017 bis 2021 deklarierten Einkommen dokumentierte der Beschwerdeführer jeweils mit der Aufstellung «Selbständiger Haupterwerb Vermögensverwaltung auf Basis E.____» (act. G 11/19 1/1 bis 1/5). Der Beschwerdegegner übernahm die erwähnten Deklarationen für die Steuerveranlagungen



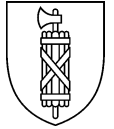
2012 bis 2015 (act. G 11/19 2/47 bis 2/50), wogegen der Beschwerdeführer Einsprache erhob mit der Begründung, dass diese Einkünfte nicht zugeflossen seien. Von der D.____ GmbH habe er in den Jahren 2012 bis 2021 keine Zahlungen erhalten. Diese Gesellschaft habe schon am 11. November 2011 nicht mehr über die entsprechenden finanziellen Mittel verfügt (act. G 11/19 2/40).

6.3.

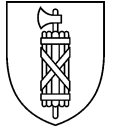
Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz fest, mit der Unterzeichnung der Steuererklärungen 2012 bis 2021 habe der Beschwerdeführer die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben bestätigt (Art. 168 Abs. 2 StG). Er könne nicht nachvollziehbar darlegen, weshalb diese Beträge keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gewesen sein sollten. Das Deklarieren von Einkünften mit anschliessender Bestreitung der Einkünfte widerspreche Treu und Glauben. Obwohl der Beschwerdeführer angebe, den Lebensunterhalt aus Wertschriften und Guthaben bestritten zu haben, habe sein Vermögen in den Jahren 2012 bis 2021 teilweise zugenommen oder nur sehr wenig abgenommen. Damit sei nicht glaubhaft gemacht, dass er den Lebensunterhalt aus dem Vermögen bestritten habe. Die deklarierten Einkünfte seien zu Recht dem steuerbaren Einkommen zugerechnet worden (act. G 2 E. 3c).

6.4.

Der Beschwerdeführer legte hierzu dar, die Softwareverträge E.____ (AssetManagement Arena) seien 2012 und 2014 abgeschlossen worden. Er als Verkäufer habe darin der Käuferin ein übertragbares, unbeschränktes und unwiderrufliches Recht gewährt, die Software in der von der Käuferin bestimmten Weise zu nutzen. Er, der Verkäufer, habe dementsprechend auf die weitere Ausübung seiner Urheber- und Eigentumsrechte an dieser Software verzichtet. Er habe dafür einen (Anspruch auf) in 20 jährlichen Raten – den von ihm für 2012 bis 2021 steuerlich deklarierten Einkünften – zu bezahlenden Kaufpreis erhalten. Wegen dieser Übertragung eines uneingeschränkten und unwiderruflichen Nutzungsrechts gegen eine in Raten zu bezahlende Entschädigung handle es sich somit nicht um Dauerschuldverhältnisse, sondern um auf einen einmaligen Leistungsaustausch ausgerichtete Ratenverträge. Mit den Veranlagungsverfügungen vom 13. Juni und 15. Mai 2024 habe der Beschwerdegegner das Computerprogramm E.____ (ein Werk der Literatur und Kunst) als nicht werthaltig dispositiv seinem Privatvermögen zugeordnet. Nach der Rechtsprechung handle es sich – bei Realisation und Zufluss der deklarierten Kaufpreislraten – jeweils um steuerfreie Kapitalgewinne. Die Gewinnungskosten von pauschal 10% (2012 bis 2014: CHF 4'800; 2015 bis 2021: CHF 6'000) seien jeweils abzuziehen. Am 15. Dezember 2022 habe ihm, dem Verkäufer, rückwirkend und von Anfang an jede rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Software E.____ gefehlt. Diese Softwareverträge seien (am 15. Dezember 2022 rückwirkend) nichtig gewesen, und jene korrekt deklarierten Einkünfte



2012 bis 2021 seien fiktiv geworden (Rekursakten, Beilagen 3a Ziffer 7c S. 11-17). Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz vor, seine Vorbringen und die Beweismittel hierzu pauschal ausgeblendet zu haben. Aus den Einsprache- und Rekursakten gehe hervor, dass der (in seinem Vollzug offenkundig ungewisse) Bedingungseintritt für die Ratenzahlungen des Kaufpreises – Lizenzzahlungen von Kunden der Käuferin – in den Jahren 2012 bis 2021 nie gegeben gewesen sei. Die per 11. November 2011 eingeleitete Liquidation der Käuferin sei am 28. Dezember 2016 vollzogen worden (Rekursbeilage 3b S. 6). Die Käuferin habe von 2012 bis 2023 keinerlei Zahlungen an ihn, den Beschwerdeführer, geleistet; dies werde auch in Zukunft nicht der Fall sein. Auf die Forderungen sei verzichtet worden. Er, der Beschwerdeführer, habe zwar die jeweiligen Raten in den Steuererklärungen 2012 bis 2021 als Forderungen ausgewiesen, aber buchhalterisch am 31. Dezember des jeweiligen Jahres vollumfänglich durch Drohverlustrückstellung neutralisiert. In den Steuererklärungen 2012 bis 2016 sei ausdrücklich der Vorbehalt angebracht worden, dass ein relevanter Softwarevertrag nur «bei Bedarf» vorgelegt werde. Sämtliche fehlenden Unterlagen (Bilanz und Erfolgsrechnung, Lizenzvertrag) seien jedoch unaufgefordert und vollständig eingereicht worden. Die Vorinstanzen hätten sich somit weder auf eine vorbehaltlose Deklaration noch auf einen fortbestehenden Vorbehalt stützen können, um ihn, den Beschwerdeführer, auf den ursprünglichen Steuererklärungen 2012 bis 2016 zu behaften. Trotzdem hätten die Vorinstanzen die mit eindeutigen Vorbehalt deklarierten Forderungen als steuerbare Einkünfte angerechnet. Nachdem somit seit 2011 aus den Softwareverträgen keine Zahlungen geflossen seien, die Verträge suspensiv bedingt gewesen und bis zur Verzichtsvereinbarung vom 13. März 2023 schwebend unwirksam geblieben seien, die Schuldnerin liquidiert worden sei, sämtliche Forderungen jeweils per 31. Dezember wertberichtigt und durch Drohverlustrückstellungen neutralisiert worden seien (Rückstellungen nach den Grundsätzen des Nettoprinzip; Art. 38 ff. StG, Art. 25 ff. DBG), der Lebensunterhalt 2012 bis 2021 aus Vermögensverzehr und Nebenerwerb finanziert worden sei und mit dem (seine Besteuerung 2007 bis 2011 betreffenden) Bundesgerichtsentscheid 2C_705/2022 vom 15. Dezember 2022 die Nichtigkeit ex tunc der Softwareverträge mangels Verfügungsmacht festgestanden habe, habe von Anfang an keine Realisation im Sinn von Art. 29 StG und Art. 16 DBG bestanden. Die Entschädigung, die als Folge des Verzichts auf eine Nutzungsung der Eigentums- und Urheberrechte an E.____ in seinem Privatvermögen geleistet worden seien, hätten weder Einkommen noch Vermögensertrag dargestellt; eine allfällig daraus resultierende Vermögensvermehrung sei als (steuerfreier) Kapitalgewinn aus beweglichem Privatvermögen zu berücksichtigen. Die Vorinstanz habe die entscheidungswesentlichen Vorbringen nicht materiell geprüft und gewürdigt, sondern pauschal ausgeblendet und damit den Untersuchungsgrundsatz, den Anspruch auf gerechte Behandlung im Verfahren sowie den Gehörsanspruch und das Willkürverbot verletzt (act. G 1 S. 7-13).

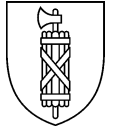


In der Eingabe vom 15. September 2025 machte der Beschwerdeführer geltend, dass die D.____ GmbH in den Jahren 2011 bis 2021 keine Angestellten beschäftigt habe und kein operativer Geschäftsbetrieb bestanden habe (Nullmeldungen in den Finanzberichten 2011 bis 2021; Beschwerdebeilage act. G 4/3c [act. G 11/3]). Die Abfragemöglichkeit (Registerauszüge) habe für den Beschwerdegegner seit 8. November 2013 bestanden (Beschwerdebeilage act. G 4/3h [act. G 11/3]). Die D.____ GmbH habe 2012 bis 2021 keine Zahlungen an ihn, den Beschwerdeführer, leisten müssen und habe dies auch nicht getan (Beschwerdebeilage act. G 4/3b und 3d [act. G 11/3]). Die Verträge seien per 30. Dezember 2022 und die vereinbarten Forderungen am 13. März 2023 endgültig aufgehoben worden (Beschwerdebeilage act. G 4/3d [act. G 11/3]). Der Beschwerdegegner habe in den Veranlagungsverfügungen 2012 bis 2021 vom 13. Juni 2023 und 15. Mai 2024 (Veranlagung 2017 Ziffer 32.2) die Wertlosigkeit der Verträge ab Beginn bestätigt (act. G 7 lit. c). Sein Vermögen habe nur gerade in den Jahren 2014 (wegen einer Prozesskostenrückerstattung von CHF 200'218; G.____ RA), 2016 (wegen einer Prozesskostenrückerstattung von CHF 60'000; Handelsgericht H.____) und 2017 (wegen eines Prozesserfolgs von CHF 3'484'418; Betreibungsamt I.____) zu oder nur sehr wenig abgenommen. Dies sei dem Beschwerdegegner aufgrund der eingereichten Bankauszüge (J.____, K.____, L.____) schon vor der Veranlagungsverfügung vom 13. Juni 2023 bekannt gewesen. Aus diesen Bankbelegen gehe auch hervor, dass ihm, dem Beschwerdeführer, die veranlagten «Einkünfte» 2012 bis 2021 nicht überwiesen worden seien. Er habe mithin seinen Lebensunterhalt 2012 bis 2021 aus unselbständigem Erwerb (CHF 20'850), Rückerstattungen und Verkäufen (CHF 309'455, wovon CHF 260'128 Prozesskosten), Prozesserfolg (CHF 3'484'418) sowie Vermögensertrag (CHF 37'519) und Vermögensverzehr (2012 bis 2016: CHF 970'770; 2017: CHF 94'528; 2018 bis 2021: CHF 376'735) finanziert (act. G 7 lit. d). Er habe auch seine Mitwirkungspflicht vor dem Erlass der Veranlagungsverfügungen vom 13. Juni 2023 umfassend erfüllt. Damit habe kein Anlass für eine Ermessensveranlagung bestanden (act. G 7 lit. e mit Auflistung der Mitwirkungshandlungen). Die Vorinstanz habe aktenwidrig angenommen, es seien keine weiteren Unterlagen eingereicht worden, obwohl die vollständigen Belege bereits am 27. Dezember 2017 und erneut am 29. März 2023 (Beschwerdebeilage 5 [act. G 11/5]) eingereicht worden seien und der Beschwerdegegner deren Erhalt am 22. August 2023 ausdrücklich bestätigt habe. Die Vorinstanz habe den lückenlos belegten Lebensunterhalt 2012 bis 2021 ignoriert und damit das Realisationsprinzip und das rechtliche Gehör verletzt (act. G 7 lit. f).

6.5.

6.5.1.

Nach Lage der Akten und Darlegungen des Beschwerdeführers bestand die von ihm deklarierte selbständige Erwerbstätigkeit in den Jahren 2012 bis 2021 in der Zurverfügung-



stellung der von ihm entwickelten Software E.____ an die D.____ GmbH (vgl. dazu vorstehende E. 6.2). Nach seinen Angaben war die per 11. November 2011 eingeleitete Liquidation der D.____ GmbH am 28. Dezember 2016 abgeschlossen (act. G 1 S. 8 unten m.H.). In den Steuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2021, die in den jeweiligen Folgejahren 2013 bis 2022 eingereicht worden waren (act. G 11/19 1/1 bis 1/10), wurde indes keinerlei Hinweis auf das Bestehen einer Unsicherheit hinsichtlich der Einbringlichkeit der gegenüber der D.____ GmbH bestehenden Forderungen vermerkt. Der Beschwerdeführer weist zwar darauf hin, dass er die jeweiligen Raten in den Steuererklärungen 2012 bis 2021 als Forderungen ausgewiesen, aber buchhalterisch am 31. Dezember des jeweiligen Jahres vollumfänglich durch Drohverlustrückstellung neutralisiert habe (act. G 1 S. 10; vgl. dazu die nachstehende E. 6.5.2). Er führte jedoch erst im Einspracheverfahren mit Schreiben vom 20. September 2023 an den Beschwerdegegner aus, dass sämtliche Forderungen aus Leistungen für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 13. März 2023 unter den E.____-Verträgen noch offen seien. Sie würden von der D.____ GmbH gemäss gemeinsamem Einvernehmen der Parteien auch künftig nicht beglichen (act. G 11/19 2/35).

Der Liquidator der D.____ GmbH hatte am 13. März 2023 bestätigt, dass in der Zeit vom 1. Januar 2012 bis 13. März 2023 keinerlei Überweisungen und Zahlungen an den Beschwerdeführer geleistet worden seien und für den erwähnten Zeitraum sämtliche Forderungen aus Leistungen des Beschwerdeführers noch offen seien. Diese würden «gemäss dem gemeinsamen Einvernehmen der Parteien vom 13. März 2023» auch in Zukunft nicht beglichen (act. G 11/3a). Was dieses «gemeinsame Einvernehmen der Parteien vom 13. März 2023» konkret beinhaltet hatte bzw. auf welche Weise der Leistungsverzicht des Beschwerdeführers entgolten wurde, lässt sich den Vorbringen des Beschwerdeführers insofern entnehmen, als er in diesem Zusammenhang einen beidseitigen Forderungsverzicht bzw. eine Verrechnung der Forderungen aus den Softwareverträgen E.____ 2012/2014 mit den Gegenforderungen aus Treuhand/Vermögensverwaltung bestätigte (act. G 15 S. 9). Von daher wäre von einer Tilgung bzw. Realisation der Forderungen des Beschwerdeführers durch Verrechnung – und damit nicht von einer Uneinbringlichkeit derselben – auszugehen. In diesem Zusammenhang blieb der in E. 6.2 dargelegte Umstand unerklärt, dass der Softwarelizenzvertrag vom 4. Juni 2013 betreffend die Software E.____ zwischen dem Beschwerdeführer und dem Z.____er Anwaltskollegium «F.____» abgeschlossen worden war (act. G 11/19 1/9 Beilage) und die im Jahr 2016 liquidierte D.____ GmbH dort somit keine Vertragspartei war. Insbesondere ist nicht ersichtlich und unerläutert, dass diesem Vertrag keine Rechtswirksamkeit und dem Vertragspartner (Z.____er Anwaltskollegium «F.____») keine Vertragserfüllungspflicht zukommen sollte. Unzutreffend ist sodann der Hinweis des Beschwerdeführers (vorstehende E. 6.4 zweiter Absatz), wonach der Beschwerdegegner in den Veranlagungsverfügungen 2012 bis 2021 vom 13. Juni 2023 und 15. Mai 2024 (Veranlagung 2017 Ziffer 32.2) die Wertlosigkeit der Verträge ab Beginn bestätigt habe. Richtig

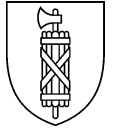


ist einzig, dass der Beschwerdegegner aufgrund fehlenden Nachweises der Werthaltigkeit der Urheberrechte E.____ deren Aktivierung steuerlich nicht berücksichtigte (vgl. act. G 11/18 2/45 Anmerkung zu Ziffer 32.2).

6.5.2.

Wenn der Beschwerdeführer eine Leistungserbringung im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit während über zehn Jahren ohne Eingang entsprechender Zahlungen geltend macht und sich in den Steuererklärungen 2012 bis 2021 kein Hinweis auf entsprechende Inkassobemühungen oder auf eine allfällige Unsicherheit oder Uneinbringlichkeit der deklarierten Beträge findet, so bedarf dies einer Erklärung. Die von ihm in diesem Zusammenhang geltend gemachten Drohverlustrückstellungen lassen sich den zusammen mit den Steuererklärungen 2017 bis 2021 eingereichten Aufstellungen «Selbständiger Haupterwerb Vermögensverwaltung auf Basis E.____» (act. G 11/19 1/1 bis 1/5 Beilage) nicht entnehmen. Erst aus der Aufstellung «Rückstellungen (HWP, 2010-2021)», die dem Beschwerdegegner am 17. April 2024 (act. G 11/19 2/18) und der Vorinstanz am 17. Juni 2024 eingereicht wurde (act. G 11/3 f. Beilage 8; vgl. auch act. G 16 Beilage 3u), sind für die Jahre 2012 bis 2021 «Kontobuchungen Rückstellungen (nur intern – nicht zur Einreichung bestimmt)» bezüglich der Verträge mit der D.____ GmbH ersichtlich. Die Rückstellungen beziehen sich auf Forderungsverluste, Schadenersatzpflichten und Rückerstattungspflichten, ohne dass – vor allem auch in betraglicher Hinsicht – ein nachvollziehbarer Bezug zu den vom Beschwerdeführer für die Jahre 2012 bis 2021 ursprünglich deklarierten Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. vorstehende E. 6.2) erkennbar bzw. herstellbar wäre.

Der Beschwerdeführer schreibt im Weiteren mit Hinweis auf den seine Steuerjahre 2007 bis 2011 betreffenden Bundesgerichtsentscheid 2C_705/2022 vom 15. Dezember 2022, dass ihm (als Verkäufer) am 15. Dezember 2022 rückwirkend und von Anfang an jede rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Software E.____ gefehlt und die Softwareverträge (am 15. Dezember 2022 rückwirkend) nichtig gewesen seien, womit die korrekt deklarierten Einkünfte 2012 bis 2021 fiktiv geworden seien (act. G 1 S. 8 m.H. auf Rekursakten, Beilagen 3a Ziffer 7c S. 11-17; act. G 15 S. 2-4). Betreffend die Qualifikation der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers in den Jahren 2006 bis 2011 bei einer Bank in M.____, die treuhänderische Verwaltung von Bankkonten für die D.____ GmbH, die Aufrechnung von Einkünften in den Jahren 2007 bis 2011 aus Softwareverträgen sowie die steuerliche Anerkennung von Darlehenszinsen und Gewinnungskosten lässt sich allerdings keine solche Vertragsnichtigkeit ableiten oder nachvollziehen. Angesichts der geschilderten Gegebenheiten ist insgesamt von wenig transparenten, für aussenstehende Dritte und für die Vorinstanzen nicht schlüssig nachvollziehbaren und vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht (vgl. vorstehende E. 2.3) nicht überzeugend erklärten Verhältnissen auszugehen.



6.5.3.

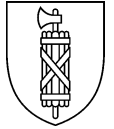
Der Beschwerdegegner stellte sich sodann im Einspracheentscheid vom 15. Mai 2024 auf den Standpunkt, dass der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Wegfall von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu einer Lücke aufgrund der Vermögensvorschlagsrechnung führe (unbegründete Vermögenszunahme bzw. unbelegte Finanzierung der Lebenshaltungskosten; act. G 11/19 2/2 S. 3 f.). Hierzu hält der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren fest, dass die eingereichten Detailbankbelege 2012 bis 2021 von J. __, K. __ und L. __ beweisen würden, dass er den Lebensunterhalt 2012 bis 2021 vollständig aus seinem Vermögen bestritten habe (vgl. act. G 1 S. 10 m.H. und act. G 4 Beilage 2a [zu E. 3 des angefochtenen Entscheids]) und die Annahme einer unbegründeten Vermögenszunahme oder unbelegten Finanzierung des Lebensunterhalts unhaltbar sei (act. G 15 S. 1 f.).

Selbst wenn gemäss den Darlegungen des Beschwerdeführers die Finanzierung der Lebenshaltungskosten in den Jahren 2012 bis 2021 mit Vermögensverzehr und anderweitigem Mittelzufluss (Prozesskostenrückerstattungen und Prozessserfolge; vgl. act. G 7 lit. d) als belegt zu erachten wäre, bliebe der Wegfall bzw. die Uneinbringlichkeit der für die Jahre 2012 bis 2021 deklarierten Einkünfte – wie vorstehend in E. 6.5.1 und 6.5.2 ausgeführt – auch mit Blick auf die erhöhten Beweisanforderungen (vorstehende E. 2.3) bei den hier gegebenen komplexen Verhältnissen mit Auslandsbezug unzureichend erklärt bzw. nicht nachgewiesen. Die vorstehend in E. 6.5.1 (zweiter Absatz) gestützt auf Angaben des Beschwerdeführers dargelegte Verrechnung von Forderungen lässt vielmehr auf eine Tilgung bzw. Realisation der Forderungen des Beschwerdeführers aus dem Softwareverträgen E. __ schliessen. Von diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Festlegung der Einkünfte 2012 bis 2021 durch den Beschwerdegegner gestützt auf die ursprünglichen Deklarationen bestätigte.

7. *Geschäftsmässige Aufwendungen 2012 bis 2021*

7.1.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren, es seien aufgrund des Wegfalls von Einkünften aus Verträgen mit der D. __ GmbH Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit (2012 und 2013: je CHF 4'463; 2014 und 2015: je CHF 4058; 2016 bis 2018: je CHF 4'039; 2019: CHF 6'880; 2020: CHF 5'597; 2021: CHF 5'622 [SVA-Beiträge]) zum Abzug zuzulassen, merkte die Vorinstanz an, dass der Beschwerdegegner die SVA-Beiträge zum Abzug zugelassen habe (act. G E. 4). Der Beschwerdeführer hält hierzu im vorliegenden Verfahren fest, dass er für die Steuerjahre 2012 bis 2021 (neben den im angefochtenen Entscheid erwähnten SVA-Beiträgen) umfangreiche geschäftsmässig begründete Aufwendungen geltend gemacht habe: Kosten der Mediation (durch die N. __) im



Zusammenhang mit der Auseinandersetzung um die Softwareverträge E.____ und deren Vollzug (Kosten für Visa und Flüge); Steuerberatungs-, Anwalts- und Gerichtskosten, die direkt mit der Sicherung des steuerbaren Einkommens in Zusammenhang stünden; Rückstellungen für drohende Verluste, im laufenden Geschäftsjahr erkennbar geworden und jährlich per 31. Dezember ausgewiesen. Sämtliche Aufwendungen habe er belegt (Rekursbeilage 2a Ziffer 1.1 bis 1.12). Die Vorinstanzen hätten die meisten dieser Positionen vollständig unberücksichtigt gelassen. Die Vorbringen seien pauschal ausgeblendet worden. Dies verletze den Untersuchungsgrundsatz, den Anspruch auf rechtliches Gehör und das Willkürverbot sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (act. G 1 S. 13 f.). In der Eingabe vom 15. September 2025 (act. G 7 S. 1) beantragt der Beschwerdeführer, es seien zusätzlich auch die Schuldzinsen 2013 (Nachsteuerverfahren 2006; Schlussrechnung vom 9. Oktober 2013) im Betrag von CHF 3'059 als Aufwand zum Abzug zuzulassen.

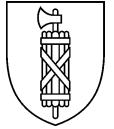
7.2.

Gemäss Einspracheentscheid vom 15. Mai 2024 kam der Beschwerdeführer der Aufforderung, Details zu den geltend gemachten Rechtsberatungs-, Prozess- und Betreuungskosten darzulegen, nicht genügend nach. Im Verfahren vor dem Handelsgericht O.____ (HG150050-0) und im Verfahren 4A_61/2017 vor dem Bundesgericht habe er sich selber vertreten. Konkrete Rechtskosten durch diese Verfahren könnten deshalb nicht ausgemacht werden. Die geltend gemachten Rechtskosten könnten überdies nicht als Gewinnungskosten angesehen werden, da es sich einerseits um Kosten handle, die im Zusammenhang mit dem Verfahren der D.____ GmbH entstanden seien; folglich habe er diese Kosten für die D.____ GmbH übernommen. Andererseits seien auch Kosten für Verfahren betreffend Steuerangelegenheiten in seiner Aufstellung enthalten; diese seien ebenfalls nicht als Gewinnungskosten anzusehen und stellten vielmehr private Lebenshaltungskosten dar. Zudem seien Rechnungen betreffend Jahre vor 2012 eingereicht worden; diese seien als periodenfremd anzusehen. Zusammenfassend fehle es an Unterlagen, um den Gewinnungskostencharakter der geltend gemachten Rechtskosten feststellen zu können. Deshalb würden keine Rechtskosten zum Abzug zugelassen. Jedoch seien in der Steuerveranlagung 2017 (Ziffer 6.3: übrige Einkünfte) Gewinnungskosten von CHF 30'100 (10% der Einkünfte) ermessensweise abgezogen worden. Mit diesem Abzug seien auch die Gerichtskosten im Verfahren HG 150050-0 von CHF 25'200 abgedeckt (act. G 11/19 2/2 S. 8 f.).

7.3.

7.3.1.

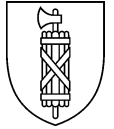
Kosten aus Rechtsstreitigkeiten, insbesondere Anwalts- und Gerichtskosten, sind nur dann als Gewinnungskosten abzugsfähig, wenn sie zur Erhaltung, Sicherung oder Mehrung des



beruflichen Einkommens aufgewendet wurden. Die Nachweispflicht von abzugsfähigen Kosten liegt bei der steuerpflichtigen Person, welche die steuermindernden Tatsachen zu beweisen hat (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 12 und 22 zu Art. 27 DBG; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II./N 237). Hierbei gelten für Sachverhalte mit Auslandsbezug wie dargelegt erhöhte Beweisanforderungen (vgl. vorstehende E. 2.3 am Schluss m.H.). Gemäss ständiger Praxis zu den Gewinnungskosten wird nicht verlangt, dass das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielt werden können oder dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen bestünde. Als Gewinnungskosten gelten vielmehr diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind. Dazu können etwa Prozesskosten zur Durchsetzung streitiger Lohnforderungen zählen (BGer 2C_692/2013 vom 24. März 2014 E. 4.3 m.H.).

7.3.2.

Auf Aufforderung des Beschwerdegegners vom 29. August 2023 zur Ergänzung der Einsprache (act. G 11/19 2/38) reichte der Beschwerdeführer im Mail vom 20. September 2023 (act. G 11/19 2/37) verschiedene Rechnungen zu Rechtsberatkungskosten von G.____ Rechtsanwälte ein. Mit Schreiben vom 26. März 2024 bat ihn der Beschwerdegegner um Details zu den geltend gemachten Rechtskosten, woraus eine Zuordnung zu den einzelnen Verfahren erkennbar sei. Insbesondere wurde er um eine Aufstellung gebeten, die nur die Aufwände im Zusammenhang mit dem Verfahren HG 150050-0 vor dem Handelsgericht O.____ enthalte (act. G 11/19 2/19). Nach Lage der Akten reichte der Beschwerdeführer die verlangten Details bzw. die Aufstellung nicht ein. Angesichts dessen ist insbesondere mangels klarer Zurechenbarkeit zum Beschwerdeführer nicht zu beanstanden, dass diesbezügliche Kosten nicht zum Abzug zugelassen wurden. Geltend gemachte Kosten von CHF 3'160 für Visa und Flüge für Reisen nach X.____ und Z.____ bringt der Beschwerdeführer mit Mediation im Kontext der Lizenzforderungen gegenüber der D.____ GmbH in Zusammenhang (siehe Rekurs vom 14. Juni 2024, act. G 11 1/1 S. 17 und S. 19 f.; Eingabe vom 30. September 2024, act. G 11/21 S. 18). Dabei handle es sich um Aufwendungen zur Sicherung der steuerlich als Einkünfte behandelten Forderungen aus Leistungen, sodass diese als geschäftsmässig begründeter Aufwand abzugsfähig seien. Diesen Standpunkt nimmt er auch im vorliegenden Verfahren ein (act. G 4 Beilage 2a [zu E. 4 des vorinstanzlichen Entscheids]). Im vorinstanzlichen Entscheid findet sich hierzu keine Äusserung (vgl. act. G 2 E. 4). Das zu den Mediationen vom Beschwerdeführer eingereichte Protokoll vom 28. Februar 2022 deutet darauf hin, dass diese vorderhand zwischen der F.____ und der D.____ GmbH stattgefunden haben (act. G 11/22 Beilage 1a-d S. 4). Ob die Kosten für Visa und Flüge folglich wie behauptet im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit des



Beschwerdeführers anfielen und daher als Gewinnungskosten abziehbar sind, kann letztlich offenbleiben, wie sich nachfolgend ergibt (E. 7.3.3).

7.3.3.

Für das Verfahren HG 150050-0 vor dem Handelsgericht O.____ wurden die Gerichtskosten durch das Bundesgericht reduziert und dem Beschwerdeführer, der in beiden Verfahren nicht vertreten war, ein Kostenanteil von CHF 25'200 auferlegt (vgl. BGer 4A_61/2017 vom 31. August 2017 E. 7.3). Mit dem in der Steuerveranlagung 2017 (Ziffer 6.3: übrige Einkünfte) gewährten pauschalen Gewinnungskostenabzug von CHF 30'100 (10% der Einkünfte) sind diese Kosten abgedeckt; auch die Kosten von CHF 3'160 für Visa und Flüge (E. 7.3.2) hätten mit diesem Pauschalabzug als berücksichtigt zu gelten. Zu den vom Beschwerdeführer im Weiteren geltend gemachten Kosten für Steuerberatung (Treuhänder P.____) und Vertretung (G.____ Rechtsanwälte) im Zusammenhang mit Rechtsmittelverfahren gegen Steuerveranlagungen (vgl. act. G 4 Beilage 2a [zu E. 4 des angefochtenen Entscheids, Ziffer 4.2]) ist nicht hinreichend belegt, dass diese geschäftsmässig begründete Gewinnungskosten für die Erzielung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellen. Im Übrigen weist der Beschwerdegegner zu Recht darauf hin, dass die eingereichten Rechnungen zumindest teilweise periodenfremd sind (act. G 11/2 S. 9). Diese Kosten wurden zu Recht nicht als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen.

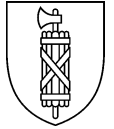
8. Verrechnungssteuer 2012 bis 2015

8.1.

Steuerbar sind Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Zinsen aus Guthaben (Art. 33 Abs. 1 lit. a StG) sowie Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (Art. 34 Abs. 1 lit. a StG). Auf dem Ertrag des beweglichen Kapitalvermögens erhebt der Bund eine Verrechnungssteuer. Diese wird dem Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (SR 642.21, VStG) vom Bund oder vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet (Art. 1 VStG). Eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist bei der zuständigen Behörde schriftlich zu beantragen (vgl. Art. 29 Abs. 1 und 30 Abs. 1 VStG). Wird der Antrag auf Rückerstattung mit der kantonalen Steuererklärung gestellt, so wird der Rückerstattungsbetrag mit den im gleichen Jahr zu entrichtenden Kantons- und Gemeindesteuern verrechnet (Art. 31 Abs. 3 VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig wurde, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG).

8.2.

Der Beschwerdeführer deklarierte für die Jahre 2012 bis 2015 (act. G 11/19 1/7 bis 1/10)



Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben von CHF 579 (2012), CHF 342 (2013), CHF 168 (2014) und CHF 49 (2015). Der Beschwerdegegner rechnete diesen Beträgen nachdeklarierte Zinserträge aus Kassaobligationen (J.__ und K.__) sowie die Zinsgutschriften des J.__-Kontos (CH36 0070 0342 9307 7119 2) und des K.__-Kontos (CH33 0078 1135 06512770 7) hinzu, so dass sich Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben von CHF 7'755 (2012), CHF 4'317 (2013), CHF 3'720 (2014) und CHF 2'161 (2015) ergaben (act. G 11/19 2/9 bis 2/12). Die Vorinstanz erwog diesbezüglich, dass die Verrechnungssteuer bei Vorliegen eines entsprechenden Antrags mit den im gleichen Jahr zu entrichtenden Kantons- und Gemeindesteuern verrechnet werde (Art. 31 Abs. 3 VStG). Der Beschwerdeführer könne die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht selbst verrechnen, indem er Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben nicht deklariere und geltend mache, die Steuerschuld aus den nicht deklarierten Zinserträgen sei bereits durch Verrechnung mit der Rückerstattung der Verrechnungssteuer getilgt. Die nicht deklarierten Zinserträge seien somit zu Recht dem steuerbaren Einkommen zugerechnet worden. Da der Beschwerdeführer die Zinserträge nicht deklariert und somit nicht innert dreier Jahre den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestellt habe, bestehe kein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Zinserträgen (act. G 2 E. 5).

8.3.

Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe die Kapitalerträge 2012 bis 2015, von denen die Verrechnungssteuer abgezogen worden sei, vollständig in den Steuererklärungen deklariert. Die Deklaration gelte als rechtzeitiger Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Ein separater Antrag sei nicht nötig. Eine Rückerstattungsverwirkung liege nicht vor. (act. G 1 S. 6 f.). Die Vorinstanzen stützten ihre Argumentation auf die angebliche Versäumung der Rückerstattungsfrist (Art. 32 Abs. 1 VStG) und unterstellten mangelnde Steuerehrlichkeit. Beide Begründungen seien falsch. Die Frist sei durch die unaufgeforderte Nachdeklaration der Einkünfte aus Wertschriften und Gutachten 2012 bis 2015 vom 27. Dezember 2017 (noch während der offenen Veranlagung der vorangegangenen Steuerjahre 2007 bis 2011) gewahrt. Die vollständige Offenlegung sämtlicher Kapitalerträge (SGKB/ZKB) sei aktenkundig. Eine fiktive Eigenverrechnung sei nicht vorgenommen worden. Der Rückerstattungsanspruch sei explizit geltend gemacht worden (Rekurs vom 14. Juni 2024 S. 20; Eingabe vom 17. Juni 2025 S. 10 f.). Es verbleibe kein rechtlich haltbarer Grund für die Verweigerung der Rückerstattung (act. G 4 Beilage 2a).

8.4.

Hierzu ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hinsichtlich der nach seinen Angaben am 27. Dezember 2017 nachdeklarierten Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben 2012 bis 2015 nicht mit den kantonalen Steuererklärungen 2012 bis 2015 – diese hatte er bereits in den Jahren 2013 bis

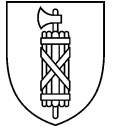


2016 eingereicht (act. G 11/19 1/7 bis 1/10) – gestellt hatte. Art. 31 Abs. 3 VStG kann somit mit Bezug auf die nachdeklarierten Einkünfte nicht zu Anwendung kommen. Der Beschwerdeführer macht sodann nicht geltend, dass er mit der Nachdeklaration am 27. Dezember 2017 einen expliziten Antrag um Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestellt habe. Zudem wäre im letztgenannten Zeitpunkt die dreijährige Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG jedenfalls für die Jahre 2012 und 2013 bereits abgelaufen gewesen. Zu seinem Einwand in der Eingabe vom 17. Juni 2025 an die Vorinstanz, wonach die Rückerstattung (der Verrechnungssteuer) keines separaten Antrags bedürfe, sondern «automatisch» zu gewähren sei (act. G 11/39/5 S. 11), ist festzuhalten, dass der «Antragsautomatismus» von Art. 31 Abs. 3 VStG lediglich für Deklarationen in der Steuererklärung, nicht aber für Nachdeklarationen zur Anwendung kommt. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist somit die Verweigerung der Verrechnungssteuerrückerstattung für die Jahre 2012 bis 2015 nicht in der verzögerten Veranlagung durch den Beschwerdegegner begründet, sondern in der verspäteten bzw. fehlenden expliziten Geltendmachung der Verrechnungssteuerrückerstattung durch den Beschwerdeführer im Rahmen der Nachdeklaration. Mit dem Beschwerdegegner in der vorinstanzlichen Vernehmlassung (act. G 11/18 S. 9) ist sodann festzuhalten, dass die Steuern auf (nachdeklarierten) Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben 2012 bis 2015 nicht mit einem verwirkten (nicht innert Frist geltend gemachten) Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch verrechnet werden können.

9. *Liegenschaften in Z.____ 2012 bis 2015*

9.1.

Der Beschwerdegegner übernahm für die Steuerveranlagungen 2012 bis 2015 die Steuerwerte der Veranlagung 2011 von vier Liegenschaften der Ehefrau des Beschwerdeführers in Z.____ und rechnete dem steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers für die vier Liegenschaften insgesamt einen Betrag von CHF 1'650'000 hinzu (act. G 11/19 2/9 bis 2/12). Die Vorinstanz hielt hierzu fest, der Beschwerdegegner habe, ohne das Vorliegen weiterer Anhaltspunkte zu diesen Liegenschaften, davon ausgehen dürfen, dass diese weiterhin dem Vermögen des Beschwerdeführers zuzuschreiben seien. Dem Beschwerdeführer gelinge ein Gegenbeweis nicht. Er habe zwar einen Vertrag vom 12. Mai 2006 eingereicht, mit dem ein Darlehen der D.____ GmbH, Z.____, von CHF 1'750'000 mit den vier Liegenschaften zu einem Preis von CHF 1'650'000 per 30. Dezember 2010 verrechnet werden solle. Dieses Darlehen sei jedoch in den vergangenen Steuerperioden steuerlich nicht anerkannt worden (BGer 2C_705/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 7.2). Entsprechend könne der Vertrag den Nachweis, dass sich die Liegenschaften (ab 2012) nicht mehr im Vermögen des Beschwerdeführers befunden hätten, nicht erbringen. Aus den Internetausdrucken «Hintergrundinformationen zu Immobilien in der Region von Z.____» (act. G 11/4d) gehe nicht hervor, dass die D.____ GmbH neue Eigentümerin der Liegenschaften sei. Daraus sei



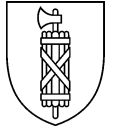
lediglich ersichtlich, dass sich die Liegenschaften in Privatbesitz befänden. Ein Verkauf der Liegenschaften sei nicht nachgewiesen. Es erschliesse sich nicht, weshalb die Liegenschaften einen Wert von CHF 121'954 haben sollten. Jedenfalls ergebe sich dieser Wert nicht aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Beweismitteln 4e-h und 12a-b (act. G 11 Beilagen). Da dem Beschwerdegegner weitere Angaben zu den Liegenschaften gefehlt hätten und der Beschwerdeführer trotz erhöhter Mitwirkungspflicht keine weiteren Unterlagen eingereicht habe, seien die Liegenschaften zu Recht dem steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers hinzugerechnet worden (act. G 2 E. 6c und 6d).

9.2.

Der Beschwerdeführer hält im vorliegenden Verfahren an seinem Standpunkt fest, dass die Liegenschaften in Z.____ für die Jahre 2012 bis 2015 nicht dem Vermögen von B.____ zuzurechnen seien. Die Liegenschaften seien gemäss Vertrag vom 12. Mai 2006 zivilrechtlich an die D.____ GmbH, Z.____, übertragen worden (act. G 4 Beilagen 3d S. 1 f. und 3e S. 1 f. und S. 9-12). Seine Ehefrau habe daran seit 1. Januar 2011 kein zivilrechtliches Eigentum mehr gehabt. Eventualiter sei der Vermögenswert 2012 bis 2015 zu seinerzeitigen Marktwerten auf umgerechnet CHF 12'719, jedoch (subeventualiter) höchstens zum aktuellen Katasterwert von umgerechnet CHF 121'954 festzusetzen. Zur Begründung verweist er darauf, dass die Übertragung im russischen Immobilienregister (Reestr-gos) eingetragen und durch amtliche Registerauszüge sowie Bestätigungen des Liquidators und Steuerkommissärs belegt worden sei (act. G 4 Beilagen 3d S. 1-4 und 3c Ziffer 14-17 und 18-23 S. 2 sowie 59/60 und 61 S. 4). Es seien auch keine Miet- oder Pachterträge aus diesen Liegenschaften erzielt worden. Die D.____ GmbH habe sich seit 11. November 2011 in Liquidation befunden und in den Jahren 2011 bis 2016 in der Steuerbilanz Einnahmen von 0 RUB (öffentliches Register; <https://focus.kontur.ru>) ausgewiesen. Das Immobilienregister Reestr-gos zeige einen aktuellen Katasterwert der Liegenschaften von RUB 12'196'317 – umgerechnet CHF 121'954. Die beiden öffentlichen Register Numbeo und Rosrealt zeigten einen Marktwert (2007 bis 2011) von RUB 1'386'848 – umgerechnet CHF 12'719 (act. G 4 Beilagen 2a, Ziffer 2.4 und 3i S. 1-3). Die Vorinstanz habe sämtliche Beweismittel ignoriert und damit den Untersuchungsgrundsatz und das rechtliche Gehör verletzt. Sie habe ohne Subsumption übernommen, was der Beschwerdegegner veranlagt habe (act. G 1 S. 14-16).

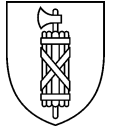
9.3.

Unbestritten blieb die Feststellung des Beschwerdegegners im Einspracheentscheid vom 15. Mai 2025, wonach der Miet-/Kaufvertrag vom 10. Mai 2006 (act. G 11/19 2/40; act. G 16/Beilage 3t) vom Sohn der Ehefrau des Beschwerdeführers (in der Funktion als Generaldirektor der D.____ GmbH) unterzeichnet worden sei (act. G 11/19 2/2 S. 4). Allein mit diesem Umstand liesse sich indessen die Eigentumsübertragung der Liegenschaften nicht in Zweifel ziehen. Gemäss Bestätigung des Liquidators der D.____ GmbH vom 13. März



2023 wurden die vier Liegenschaften – mit den Katasternummern 64:48:050377.738, 64:32:00000:17966, 64:48:030443:1139 und 64:38:000000:71 – von B.____ in Z.____ mit Valuta 30. Dezember 2010 nach den Bestimmungen des Miet-/Kaufvertrages vom 12. Mai 2006 an die D.____ GmbH übertragen. Mit dem Übertrag seien die per 30. Dezember 2010 bestehenden Geschäftsschulden des Beschwerdeführers und von B.____ gegenüber der D.____ GmbH beglichen worden. Überweisungen/Zahlungen oder geldwerte Leistungen der D.____ GmbH an das Ehepaar A.____ und B.____ habe es nicht gegeben. Die Liegenschaften hätten B.____ ab 1. Januar 2011 zivilrechtlich nicht mehr zu Eigentum zugestanden und Miet-/Pachtzinsen seien ab dem 1. Januar 2011 von der D.____ GmbH nicht mehr geschuldet gewesen (act. G 4 Beilage 3d mit Bestätigungen mit 13. März 2023 und vom 30. Dezember 2010 [Rückseite]).

Im Miet-/Kaufvertrag vom 10. Mai 2006 wurde als Verkaufsdatum der vier Liegenschaft der 30. Dezember 2010 vermerkt (act. G 16 Beilage 3t am Schluss). Aus der Feststellung der Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer zwar einen Vertrag vom 12. Mai 2006 eingereicht habe, in dem ein Darlehen der D.____ GmbH von CHF 1'750'000 mit den vier Liegenschaften zu einem Preis von CHF 1'650'000 per 30. Dezember 2010 verrechnet werden solle, dieses Darlehen jedoch in den vergangenen Steuerperioden steuerlich nicht anerkannt worden sei (BGer 2C_705/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 7.2), lässt sich zur Klärung der Frage, ob sich die Liegenschaften (ab 2011) nicht mehr im Vermögen des Beschwerdeführers bzw. dessen Ehefrau befanden, keine abschliessende Aussage treffen: Die fehlende steuerliche Darlehensanerkennung im schweizerischen Steuerveranlagungsverfahren dürfte für sich allein nicht genügen, die Rechtswirksamkeit einer Übertragung von Liegenschaftseigentum in Y.____, welche sich nach dem dort anwendbaren Recht richtet, in Frage zu stellen. Andererseits weisen Vorinstanz und Beschwerdegegner zutreffend darauf hin, dass aus den Internetausdrucken «Hintergrundinformationen zu Immobilien in der Region von Z.____» (act. G 16 Beilage 3t; act. G 11/4d; act. G 11/18 m.H. auf act. G 11/19 2/1 [Abfrage ru.reestrgos.com vom 30. Juli 2024]) die D.____ GmbH nicht als neue Eigentümerin der Liegenschaften hervorgeht und daraus lediglich ersichtlich ist, dass sich die Liegenschaften in Privatbesitz befinden. Aus den Vermerken «Zur Anmeldung: 4.07.2012» und «gemeinsames Eigentum» (act. G 16 Beilage 3t) lässt sich eine Eigentumsübertragung der vier Liegenschaften per 30. Dezember 2010 ebenfalls nicht belegen. Der Beschwerdeführer weist zwar darauf hin, dass der Registereintrag «gemeinsames Eigentum» keine Ehegatten- oder Alleineigentumskonstellationen umfasst, sondern das Miteigentum mehrerer Rechtsträger oder juristischer Personen (act. G 15 S. 12 unten). Hiervon ausgehend würde der Registereintrag «gemeinsames Eigentum» das Eigentum der Ehefrau des Beschwerdeführers an den vier Liegenschaften im Jahr 2012 ausschliessen. Der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Eigentumsübergang per 30. Dezember 2010 bliebe damit indes nach wie vor unbelegt. In komplexen Verhältnissen mit internationalem Bezug, wie sie



konkret vorliegen, gelten erhöhte Beweisanforderungen (vgl. vorstehende E. 2.3). Von daher hätte es am Beschwerdeführer gelegen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht eine aussagekräftige amtliche Bestätigung der hierfür zuständigen (Grundbuch-)Behörde betreffend die Eigentumsübergänge der vier Grundstücke beizubringen, zumal die von ihm eingereichten Belege in den vorinstanzlichen Verfahren – einschliesslich der Bestätigung des fehlenden Eigentums in den erwähnten Jahren durch den (amtlichen) Liquidator der D.____ GmbH (act. G 4 Beilage 3d vierter Absatz) – als unzureichend erachtet worden waren. Der Beschwerdeführer hält hierzu zwar fest, dass die russischen Behörden den Vorinstanzen mehrfach (unter anderem am 11. Oktober 2016 und am 17. April 2024) aktiv ihre Mitwirkung angeboten hätten (samt Kontaktperson, Telefonnummer und Mailadresse), dieses Angebot jedoch unbeantwortet geblieben sei (act. G 4 Beilage 2a Ziffer 6/7.4 und Folgeziffer 2.4). Es war jedoch nicht Sache der Vorinstanz, im Rechtsmittelverfahren diese Unterlagen selbst zu beschaffen (vgl. vorstehende E. 2.3 am Schluss).

In der im Beschwerdeverfahren nachgereichten notariellen Bestätigung vom 21. November 2014 (Stadt Z.____ Notar) wurde vermerkt, dass die Q.____ » die vier Liegenschaften von der D.____ GmbH gemäss Kaufvertrag vom 19. Juli 2012 erworben habe (act. G 16 Beilage 3t am Schluss). Ausgehend hiervon hätte der Ehefrau des Beschwerdeführers jedenfalls in jenem Zeitpunkt keine Eigentümerstellung zukommen können. Diese Bestätigung vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass es an einem klaren Nachweis der in Frage stehenden Eigentumsübertragung der Liegenschaften per Ende 2010 bzw. am Nachweis fehlt, dass diese Liegenschaften in den Jahren von 2012 bis 2015 dauerhaft nicht mehr im Eigentum der Ehefrau des Beschwerdeführers gestanden hätten. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2011 «Selbständiger Haupterwerb auf Basis E.____» (vgl. act. G 19 Ordnerbeilage) die Liegenschaften auch noch per 31. Dezember 2011 unter den Aktiven mit einem Wert von insgesamt CHF 1'650'000 aufführte und den Mietertrag von insgesamt CHF 20'250 deklarierte, obschon der Beschwerdeführer selbst wie dargelegt einen Eigentumsübergang bereits per 30. Dezember 2010 geltend macht. Diese Gegebenheiten lassen sich nicht miteinander in Einklang bringen. Die vom Beschwerdeführer deklarierten Beträge wurden für die Steuerperiode 2011 rechtskräftig veranlagt (vgl. VerwGE B 2021/267 und B 2021/268 vom 6. August 2022). Als Steuerwerte für die Jahre 2012 bis 2015 übernahm der Beschwerdegegner die rechtskräftig veranlagten Beträge der Steuerperiode 2011 (act. G 11/19 2/47 bis 2/50). Ein begründeter Anlass, anstelle der Steuerwerte von 2011 den Katasterwert der Liegenschaften gemäss Immobilienregister von umgerechnet CHF 121'954 oder gemäss den öffentlichen Registern Numbeo und Rosrealty von umgerechnet CHF 12'719 zu übernehmen, ist nicht erkennbar. Mangels rechtsgenügenden Nachweises des Eigentumsübergangs per Ende Dezember 2010 lässt sich die Berücksichtigung der vier Liegenschaften in den Steuerveranlagungen 2012 bis 2015 des Beschwerdeführers nicht beanstanden.



10. Mietzinserträge der Liegenschaften Z.____ 2012 bis 2015

10.1.

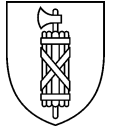
Der Beschwerdegegner rechnete den steuerbaren Einkommen 2012 bis 2015 des Beschwerdeführers Miet- und Pachtzinserträge der Liegenschaften in Z.____ von jährlich CHF 20'250 hinzu (act. G 11/19 2/7 bis 2/10). Die Vorinstanz bestätigte dies im angefochtenen Entscheid als rechtmässig und hielt fest, es erschliesse sich nicht, weshalb die Erträge aus Liegenschaften, wie vom Beschwerdeführer geltend gemacht, CHF 6'641 betragen sollten. Jedenfalls ergebe sich dieser Betrag aus dem vom Beschwerdeführer eingereichten Beweismittel (act. G 11/12a-b) nicht. Da dem Beschwerdegegner weitere Angaben über die Liegenschaften gefehlt hätten, habe er zu Recht die Werte der rechtskräftig veranlagten Steuerperiode 2011 übernommen (act. G 2 E. 7).

10.2.

Der Beschwerdeführer stellt sich auch im vorliegenden Verfahren auf den Standpunkt, dass die Mietzinserträge 2012 bis 2015 aus Liegenschaften in Y.____ mangels Realisation und Zuflusses nicht steuerbar seien. Eventualiter seien die Mietzinserträge 2012 bis 2015 zu seinerzeitigen Marktwerten auf umgerechnet CHF 5'154 p.a. festzusetzen. Zur Begründung hält er fest, die Bestätigung des Liquidators, Steuerkommissärs und Rechtsanwalts R.____ vom 13. März 2023 (act. G 4 Beilage 3d) belege, dass im Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 13. März 2023 keinerlei Zahlungen geleistet worden und auch künftig nicht mehr geschuldet seien. Die Immobilienwert-Fortschreibung 2012 bis 2015 sei aktenwidrig. Die Immobilienmarktberichte (Numbeo, Rosrealty) würden einen realistischen Marktwert 2007 bis 2011 von RUB 1'386'848 (umgerechnet CHF 12'719, + 16.8% p.a.) sowie eine realistische Jahresmiete 2007 bis 2011 von RUB 562'003 (p.a.; umgerechnet CHF 5'154 p.a.; +1.2% p.a.) ausweisen (act. G 4 Beilage 2a Ziffern 2.4 und 3.i S. 1-3). Die Festsetzung fiktiver Erträge durch den Beschwerdegegner widerspreche dem Legalitätsprinzip. Die eingereichten Registerauszüge/Behördenbestätigungen hätten volle Beweiskraft. Dasselbe gelte für die Detailbankkontoauszüge J.____, K.____ und L.____ (act. G 4 Beilage 3g), welche keine Zahlungen zeigten. Die Vorinstanz habe diese Beweismittel weder gewürdigt noch widerlegt und die entscheidungswesentlichen Vorbringen pauschal ausgeblendet; dies verletze den Untersuchungsgrundsatz, das rechtliche Gehör und das Willkürverbot (act. G 1 S. 16 f.).

10.3.

Zu klären ist die Frage, ob für die Liegenschaftserträge 2012 bis 2015 auf die Angaben des (amtlichen) Liquidators der D.____ GmbH (act. G 4 Beilage 3d vierter Absatz) abzustellen ist, wonach Miet-/Pachtzinsen von der erwähnten Gesellschaft ab 1. Januar 2011 nicht mehr geschuldet gewesen seien. Auch hier ist – wie bei der Klärung der Frage des Übergangs des Liegenschaftseigentums (vorstehende E. 9.3 dritter Absatz) – festzuhalten, dass

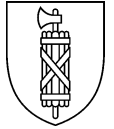


der Beschwerdeführer auch noch in der Steuererklärung 2011 «Selbständiger Haupterwerb auf Basis E.____» (vgl. act. G 19 Ordnerbeilage) einen Mietertrag von insgesamt CHF 20'250 deklarierte, obschon der Liquidator der D.____ GmbH und auch der Beschwerdeführer selbst wie dargelegt einen Eigentumsübergang der Liegenschaften bereits per 30. Dezember 2010 geltend gemacht hatten. Diese Unvereinbarkeit stellt die Beweistauglichkeit der Bescheinigung vom 13. März 2023 erheblich in Frage. Die vom Beschwerdeführer deklarierten Mieterträge wurden für die Steuerperiode 2011 rechtskräftig veranlagt (vgl. VerwGE B 2021/267 und B 2021/168 vom 6. August 2022). Als Steuerwerte für die Folgejahre 2012 bis 2015 übernahm der Beschwerdegegner die rechtskräftig veranlagten Beträge der Steuerperiode 2011 (act. G 11/19 2/47 bis 2/50). Dies lässt sich angesichts der geschilderten Gegebenheiten nicht beanstanden. Es besteht kein Grund, für eine «alternative» Ertragsfestlegung auf die vom Beschwerdeführer genannten Immobilienmarktberichte (Numbeo, Rosrealty) und damit auf hypothetische bzw. statistische Werte abzustellen. Vielmehr ist für die Jahre 2012 bis 2015 mangels eines zureichenden Nachweises des Wegfalls von Mieterträgen die vom Beschwerdegegner vorgenommene «Fortschreibung» der Liegenschaftserträge 2011 zu bestätigen. Der vorinstanzliche Entscheid lässt sich somit auch in diesem Punkt nicht beanstanden.

11. Zahlung 2017 aus Softwarekaufvertrag C.____

11.1.

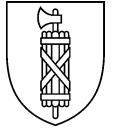
Streitig ist sodann, ob die Vorinstanz die Hinzurechnung übriger Einkünfte von CHF 2'708'072 für das Steuerjahr 2017 durch den Beschwerdegegner zu Recht bestätigte. Im Einspracheentscheid vom 15. Mai 2024 hielt der Beschwerdegegner fest, das Handelsgericht O.____ habe die S.____ AG im Urteil HG150050-0 vom 19. Dezember 2016 zu einer Zahlung von CHF 3'010'000 zuzüglich Verzugszinsen an den Beschwerdeführer verpflichtet. Gegenstand dieses Verfahrens seien zwei Softwarekaufverträge vom 6. August 2009 und vom 16. Februar 2010 gewesen. Der Eingang der Zahlung von CHF 3'484'418 sei auf Konto K.____ CH33 0078 1135 0651 2770 7 per 17. November 2017 verzeichnet. Die Zahlung setze sich aus dem Betrag von CHF 3'010'000, Verfahrenskosten von CHF 37'550 und Zinsen von CHF 436'868 zusammen. Die Zahlung von CHF 3'010'000 sei nach Abzug von 10% Gewinnungskosten (CHF 301'000) und Betriebskosten von CHF 928 als übriges Einkommen steuerbar. Die Zinseinkünfte von CHF 436'868 seien als Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben steuerbar (act. G 11/19 2/2 S. 6 f.). Die Vorinstanz bestätigte Letzteres im angefochtenen Entscheid. Aufgrund des Softwarewartungsvertrags vom 6. August 2009 und des Softwarekaufvertrags vom 16. Februar 2010 habe die T.____ GmbH (Vorgängerin der S.____ AG) dem Beschwerdeführer einen Betrag von CHF 4'200'000 geschuldet. Diese Verträge würden zeigen, dass das Entwickeln, Warten und Verkaufen der Software mit der Absicht einer Gewinnerzielung geschehen sei. Es habe damit eine selbständige



Erwerbstätigkeit vorgelegen und die Zahlung der S.____ AG sei dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zuzuschreiben. Sie stelle dementsprechend keinen steuerfreien Kapitalgewinn, sondern (nach Abzug von 10% Gewinnungskosten) steuerbares Einkommen dar. Die Zins-einkünfte von CHF 436'868 seien ebenfalls als Einkommen steuerbar (Art. 33 Abs. 1 lit. a StG); Gewinnungskosten seien hier nicht in Abzug zu bringen (act. G 2 E. 8d).

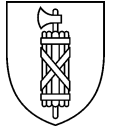
11.2.

Der Beschwerdeführer hält im vorliegenden Verfahren an seinem Standpunkt fest, wonach der am 17. November 2017 realisierte und zugeflossenen Kaufpreis aus dem Softwarekaufvertrag C.____ vom 16. Februar 2010 (insgesamt CHF 4'200'000 einschliesslich der letzten Rate von CHF 3'010'000) als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen steuerfrei sei. Die am 17. November 2017 realisierten und zugeflossenen Verzugszinsen (HG150-050-O; BGer 4A_61/2017) von CHF 436'868 seien als Teil des Kaufpreises (Schadenersatz für verspätete Zahlung) steuerfrei. Eventualiter seien wegen Realisation und Zuflusses des gesamten Kaufpreises von CHF 4'200'000 am 17. November 2017 die pauschalen Gewinnungskosten von CHF 420'000 abzuziehen. Zur Begründung legt er dar, das Computerprogramm C.____ sei von Februar 1992 bis Mai 1995 zur Erlangung der Doktorwürde bzw. in der Absicht, eine wissenschaftliche Aufgabe zu lösen, von ihm entwickelt worden (act. G 4 Beilage 3j S. 1-5). Der Quellcode von C.____ sei seit dem 1. Januar 1996 für nicht kommerzielle, wissenschaftliche Nutzung frei im Internet zugänglich. Hosting und Wartung von C.____ würden seit diesem Zeitpunkt ausschliesslich vom U.____ durchgeführt. Bei ihm als Entwickler und Urheber habe keine Absicht bestanden, mit dieser Software je einen Gewinn zu erzielen. Er sei vom 1. August 1990 bis 31. Januar 1995 bei der V.____ angestellt gewesen. Nach der Erlangung des Diploms (MSc) an der Universität W.____ sei er von 1987 bis 2011 ausschliesslich und ununterbrochen unselbständig erwerbstätig gewesen. Die Rechtsmittelinstanzen hätten bestätigt, dass von 2006 bis 2011 keine selbständige Erwerbstätigkeit vorgelegen habe (BGer 2C_705/2022 und 2C_11/2023) und er bei der Bank Ba.____ in Za.____ unselbständig erwerbstätig gewesen sei. Diese Tätigkeit habe weder mit dem Computerprogramm C.____ noch mit den Softwareverträgen 2009/2010 in Zusammenhang gestanden. Eigentum und Rechte an C.____ (einem «literary work») seien am 31. Januar 1995 nicht im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit, sondern durch einen Einzelkauf aus dem Arbeitsverhältnis mit der Bb.____ in sein Privatvermögen als Entwickler und Urheber übergegangen (Beschwerdebeilage 31). Die Londoner Steuerbehörde (HMRC) habe Eigentum und Rechte an C.____ am 27. Januar 1995 als nicht werthaltig («no discernible market value», «no taxable benefit in kind») bewertet; eine Bewertung, der sich die Schweizer Steuerbehörden in den Veranlagungsverfügungen 1995 bis 2016 angeschlossen hätten (zuletzt in den Veranlagungsverfügungen 2012 bis 2021 vom 13. Juni 2023 und 15. Mai 2024). C.____ sei – als Werk der Literatur und Kunst – mit Softwarekaufvertrag vom 6. August 2009 (geändert und bestätigt am 16.



Februar 2010; Beschwerdebeilagen 3m-o [act. G 4]) nach 15 Jahren in seinem Privatvermögen als Entwickler und Urheber – suspensiv bedingt – an die T.____ GmbH verkauft worden (BGer 4A_61/2017). Der Softwarekaufvertrag (Beschwerdebeilage 3m [act. G 4]) habe der Käuferin eine Ratenzahlung des Kaufpreises von CHF 4'200'000 ermöglicht und die Leistungspflichten der Vertragsparteien bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises suspendiert. Die Rechtsnachfolgerin der Käuferin (Bc.____ AG) habe die letzte Rate von CHF 3'010'000 am 17. November 2017 überwiesen (Beschwerdebeilage 3p [act. G 4]; BGer 4A_61/2017 E. 3-6). Am 17. November 2017 sei die Software C.____ aus dem Privatvermögen des Beschwerdeführers in das Geschäftsvermögen der Käuferin (S.____ AG) und gleichentags der Kaufpreis von CHF 4'200'000 aus dem Geschäftsvermögen der S.____ AG in das Privatvermögen des Beschwerdeführers übertragen worden. Bis zum 31. August 2017 habe kein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf die Kaufpreistraten bestanden, denn mit Beschwerde vom 1. Februar 2017 habe die S.____ AG den gesamten Kaufpreis von CHF 4'200'000 zurückgefordert; das Bundesgericht habe am 22. Februar 2017 die aufschiebende Wirkung gewährt (BGer 4A_61/2017 lit. C.). Der Softwarewartungsvertrag vom 6. August 2009 sei ein Vertragsbestandteil des Softwarekaufvertrags gewesen. Ein Wartungsentgelt sei nicht in Rechnung gestellt worden. Die ab dem 17. November 2017 zu erbringende Wartung sei im vereinbarten Kaufpreis enthalten gewesen. Eine Wartungsleistung sei 2017 bis 2021 nicht erbracht worden. Entsprechend habe es aus dem Wartungsvertrag keine Einkünfte gegeben. Weiter hält der Beschwerdeführer fest, er habe 1987 bis 2021 seinen Lebensunterhalt vollständig aus unselbständigem Erwerb (1987 bis 2015), Prozesserfolg (2017) und Vermögensertrag (1987 bis 2021) erwirtschaftet und nicht aus selbständigem Erwerb. Aus den Softwareverträgen (C.____ und E.____) könne – entgegen den Vorinstanzen – keine selbständige Tätigkeit herausgelesen werden. Es handle sich um Ratenverträge und nicht um Dauerschuldverhältnisse (Urteil Handelsgericht O.____ HG 150050-0; BGer 4A/61/2017). Das Computerprogramm C.____ falle unter den urheberrechtlichen Werkbegriff. Beim am 17. November 2017 realisierten Kaufpreis von CHF 4'200'000 (nicht: CHF 3'010'000) handle es sich folglich nicht um Erwerbseinkommen, sondern um steuerfreien Kapitalgewinn aus Veräusserung von beweglichem Privatvermögen. Die Zahlung von CHF 3'010'000 sei Teil des Kaufpreises von CHF 4'200'000 gewesen und nicht Entgelt für Arbeits- oder Dienstleistung. Die Verträge seien suspensiv bedingt gewesen und keine Dauerschuldverhältnisse. Die Wartung sei mit dem Kaufpreis abgegolten gewesen. Die Gewinnungskosten von pauschal 10% (CHF 420'000) seien in der Steuerperiode 2017 abzuziehen gewesen. Diese Feststellung seien für die Steuerbehörden verbindlich. Dies sei von den Vorinstanzen ignoriert worden (act. G 1 S. 18-23; act. G 15 S. 14-17).

Im Jahr 2017 seien ihm – so der Beschwerdeführer weiter – im Zusammenhang mit den Verfahren HG 150050-0 und 4A_61/2017 zusätzlich zum Kaufpreis CHF 468'868 Verzugszinsen zugesprochen worden. 2009 bis 2011 seien keine Kaufpreiszahlungen realisiert



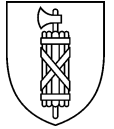
worden. Die Vorinstanz habe die entscheidungswesentlichen Vorbringen ausgeblendet und den Untersuchungsgrundsatz, den Grundsatz von Treu und Glauben sowie das Realisations- und Zuflussprinzip, das Nettoprinzip und das Verbot der unzulässigen steuerlichen Umqualifizierung verletzt. Die Verzugszinsen seien untrennbar mit der Kaufpreiszahlung verbunden (Schadenersatz für verspätete Zahlung); sie stellten keinen selbständigen steuerbaren Ertrag dar. Jedenfalls seien die pauschalen Gewinnungskosten von CHF 420'000 abzuziehen (act. G 1 S. 23 und 24).

11.3.

11.3.1.

Im Softwarekaufvertrag vom 6. August 2009 zwischen dem Beschwerdeführer und der T.____ GmbH (Rechtsvorgängerin der S.____ AG) betreffend die vom Beschwerdeführer entwickelte Software C.____ wurde ein Kaufpreis/Lizenzentgelt von 60 monatlichen Zahlungen zu je CHF 70'000, insgesamt CHF 4.2 Mio., vereinbart (vgl. VerwGE B 2021/267 und B 2021/268 vom 6. August 2022 E. 5.1; act. G 4 Beilage 3m). Zwischen denselben Parteien und am selben Datum wurde auch ein Softwarewartungsvertrag geschlossen. Am 16. Februar 2010 vereinbarten die Parteien (betreffend Übertragung der Eigentumsrechte an der Software C.____) eine Abänderung des Softwarekaufvertrags, wobei jedoch das vereinbarte Entgelt unverändert blieb. Die beiden Softwarekaufverträge bildeten Gegenstand des Verfahrens HG150050-0 vor dem Handelsgericht O.____. Das Handelsgericht (im Urteil vom 19. Dezember 2016; act. G 4 Beilage 3p) und danach das Bundesgericht (in BGer 4A_61/2017 vom 31. August 2017) bestätigten, dass in Erfüllung der Verträge vom 6. August 2009 und vom 16. Februar 2010 dem Beschwerdeführer 17 Ratenzahlungen von je CHF 70'000 bezahlt worden seien. Das Verwaltungsgericht erkannte in VerwGE B 2021/267 und B 2021/268 vom 6. August 2022 als rechtmässig, dass der Beschwerdegegner dem Beschwerdeführer für die in jenem Verfahren unter anderen streitigen Steuerjahre 2009 bis 2011 den ganzen Betrag (17 x CHF 70'000 = CHF 1'190'000) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufrechnete; dies wurde in BGer 2C_705/2022 vom 15. Dezember 2022 (E. 6.2) bestätigt.

Das Handelsgericht hatte mit Urteil vom 19. Dezember 2016 das Eventualbegehren des Beschwerdeführers teilweise geschützt und die dortige Beklagte verpflichtet, den damals noch ausstehenden Teilbetrag aus den Softwarekaufverträgen von CHF 3'010'000 dem Beschwerdeführer zuzüglich Verzugszinsen von 5 % seit dem 20. Dezember 2014 zu bezahlen. In Das Bundesgericht bestätigte dies in BGer 4A_61/2017 vom 31. August 2017 (vgl. dort Sachverhalt B. und E. 4) als rechtmässig. Im vorliegenden Verfahren ist der Eingang der aus dem vorerwähnten Rechtsmittelverfahren resultierenden Zahlung von CHF 3'484'418 auf Konto K.____ CH33 0078 1135 0651 2770 7 des Beschwerdeführers per

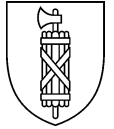


17. November 2017 – CHF 3'010'000 zuzüglich Zinsen von CHF 436'868 und Verfahrenskosten von CHF 37'550 – aktenkundig und unbestritten.

11.3.2.

Selbst geschaffene immaterielle Güter – sowohl rechtlich geschützte als auch rechtlich nicht geschützte Werke – zählen gewöhnlich zum Geschäftsvermögen. Fliessen dem Schöpfer von immateriellen Gütern aus deren Nutzungsüberlassung Einkünfte (Entgelt für Lizenz und Betreuung) zu und lässt er sich so seine schöpferische Arbeitsleistung abgelden, stellt dies Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 70 zu Art. 18 DBG und N 263-268 zu Art. 20 DBG). Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt dann keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn sie über die gewöhnliche Verwaltung des Privatvermögens nicht hinausgeht und ein Gewinn nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird. Selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn eine Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (vgl. BGer 2A.66/2002 vom 17. September 2002 E. 2.1).

Die in Frage stehenden Softwarekaufverträge beinhalten die Vereinbarung von Lizenzentgelten. Die am 17. November 2017 zugeflossenen (vgl. dazu vorstehende E. 6.1 erster Absatz) Einkünfte stellen insofern Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers dar, als deren Erzielung erst durch eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit möglich wurde und ihm die Entgelte nicht in «Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit» zugingen. Hieran vermögen weder die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts als «Kaufvertrag» noch die vertraglich festgelegte Kapitalisierung der Lizenzerträge mit CHF 4.2 Mio. sowie die vom Beschwerdeführer zeitlich zum Teil parallel ausgeübten unselbständigen Erwerbstätigkeiten (insbesondere bei Bb.____ und Ba.____) und seine weiteren Einwendungen zur steuerrechtlichen Qualifikation des Einkommens (vgl. act. G 4 Beilage 2a; act. G 15 S. 15 f.) etwas zu ändern. Sein Vorbringen, das Werk (Software Risk Cockpit) sei innerhalb eines Arbeitsverhältnisses entstanden und nicht im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit (act. G 15 S. 16 oben), mag zwar zutreffen. Indes sind auch die späteren Weiterentwicklungen des Werks miteinzubeziehen. So stellte der Beschwerdeführer bereits im Rahmen des Verfahrens B 2014/212 vor dem Verwaltungsgericht hinsichtlich der dort streitigen steuerlichen Qualifikation des von der D.____ GmbH gewährten Darlehens explizit fest, letzteres sei aus geschäftlichen Gründen, d.h. für die Entwicklung und Vermarktung der Software „C.____“ aufgenommen worden. Ziel seiner beruflichen Tätigkeit sei die Weiterentwicklung und direkte Vermarktung des C.____ gewesen (vgl. VerwGE B 2014/212 vom 27. April 2016 E. 2.3.1, 2.6.2 und 2.7.2). Auch von daher erweist sich die Qualifikation der im Jahr 2017 zugeflossenen Lizenzerträge als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als begründet. Aus dem vom Beschwerdeführer (in act. G 15 S. 21) angeführten VerwGE B 2014/4 vom 21. Oktober 2014 (E. 2.2 f.) lässt sich nichts anderes



ableiten, zumal seine Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Entwicklung und Vermarktung der Software C.____ über die blosser Nutzung des Wertes seines Werks hinausgingen, die unter Umständen als Verwaltung von Privatvermögen behandelt werden könnte. So stellt der Beschwerdeführer auch nicht in Abrede, dass seine Tätigkeiten zur Weiterentwicklung der Software zur Werthaltigkeit seines Werks führte bzw. dessen Wert zumindest erhöhte.

11.3.3.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Im Zusammenhang mit immateriellen Rechten sind u.a. die Kosten für die Gebrauchsüberlassung einschliesslich Versicherungen abzugsfähig (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 20 zu Art. 32 DBG). Vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer lediglich eine vereinfachte Buchhaltung führte, berücksichtigte der Beschwerdegegner Gewinnungskosten von pauschal 10% (von CHF 3'010'000 = CHF 301'000). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers bildet Grundlage des Gewinnungskostenabzugs nicht der Gesamtbetrag von CHF 4.2 Mio., sondern lediglich der im Jahr 2017 zugeflossene «restliche» Teil von CHF 3'010'000. Der Gewinnungskostenabzug auf dem Betrag von CHF 1'190'000, d.h. die Abzugspauschale von CHF 119'000, war nämlich bereits für die Jahre 2009 bis 2011 berücksichtigt worden (vgl. VerwGE B 2021/267 und B 2021/268 vom 6. August 2022 E. 5.3.2). Insgesamt lässt sich nicht beanstanden, dass die Vorinstanz die Besteuerung der Zahlung von CHF 3'010'000 nach Abzug von 10% Gewinnungskosten (CHF 301'000) und Betriebskosten von CHF 928 als übriges Einkommen und die Zinseinkünfte von CHF 436'868 als Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben im angefochtenen Entscheid bestätigte.

12.

12.1.

Damit ist die Beschwerde unter Bestätigung des angefochtenen Entscheids abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

12.2.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 10'000 (B 2025/153: CHF 5'000; B 2025/155: CHF 5'000) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 10'000 sind anzurechnen.



12.3.

Vorinstanz und Beschwerdegegner haben praxisgemäss keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (LINDER, in: Rizvi/Schindler/Cavelti, Gesetz über die Verwaltungspflege VRP, Praxiskommentar, 2020, N 19 f. zu Art. 98^{bis} VRP). Der unterliegende, nicht anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat ebenfalls keinen Anspruch auf Entschädigung für das Beschwerdeverfahren.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2025/153 (Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2021) und B 2025/155 (direkte Bundessteuern 2012 bis 2021) werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2025/153 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Beschwerde B 2025/155 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

4.

Der Beschwerdeführer bezahlt amtliche Kosten der Beschwerdeverfahren von insgesamt CHF 10'000, unter Anrechnung der von ihm geleisteten Kostenvorschüsse.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.