



Fall-Nr.: I/1-2020/237 und 258
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 15.02.2022
Entscheiddatum: 18.01.2022

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18. Januar 2022

Art. 127 Abs. 3 BV (SR 101), Art. 14 Abs. 1 lit. b, Art. 15 Abs. 1, Art. 29 Abs. 3, Art. 130 Abs. 1, Art. 197 Abs. 1 lit. d, Art. 197 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 147 Abs. 1 lit. b, Art. 147 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Der Kanton St. Gallen veranlagte für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer unter anderem übrige Einkünfte im Zusammenhang mit "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich". Die Veranlagungen erwachsen in Rechtskraft. Auf Revisionsbegehren wurde zufolge Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots zu Unrecht nicht eingetreten. Der Kanton Zürich hatte die Minderwertentschädigung ohne Zins mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Die Voraussetzungen einer unzulässigen Doppelbesteuerung sind erfüllt, auch wenn im Kanton Zürich effektiv keine Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen war, weil ein Verlust resultierte. Dasselbe gilt für die direkte Bundessteuer, welche der Kanton St. Gallen gar nicht hätte erheben dürfen. Da sich die Steuerpflichtigen keine Sorgfaltspflichtverletzung vorwerfen lassen müssen, sind die Revisionsgesuche materiell zu behandeln (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. Januar 2022, I/1-2020/237 und 258).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiberin Franziska Geser

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

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

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,



und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

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

Sachverhalt:

A.- X und Y sind verheiratet und wohnen mit ihren beiden Kindern in St. Gallen. In der Steuererklärung 2018 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. und ein steuerbares Vermögen von Fr. . Im steuerbaren Einkommen inbegriffen war eine im Formular 2 unter "6.3 Übrige Einkünfte" mit der Bemerkung "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, 1/2 Anteil" aufgeführte Zahlung von Fr. . Am 10. Juli 2019 wurden sie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. und einem steuerbaren Vermögen von Fr. sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. veranlagt.

B.- Am 1. September 2020 stellten X und Y beim Kantonalen Steueramt ein Revisionsbegehren für die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie der direkten Bundessteuer 2018. Ihre Treuhänderin führte aus, X und Y seien im Kanton Zürich am 1. Juli 2020 für die Steuerperiode 2018 ordentlich veranlagt worden. Dabei habe die Veranlagungsbehörde die Fluglärmentschädigung davon ausgenommen und erklärt, dass diese als Entschädigung für Minderwerte an Grundstücken unter Abzug der Anwaltskosten mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen und lediglich die Zinsen als ordentliches Einkommen zu veranlagen seien. Dadurch, dass der Kanton St. Gallen die Minderwertentschädigung als Einkommen veranlagt habe und der Kanton Zürich die Entschädigung per Grundstückgewinnsteuer abrechne, erfolge eine Doppelbesteuerung. Dementsprechend ersuchten die Steuerpflichtigen um Revision der Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und



St.Galler Gerichte

Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018. Am 11. September 2020 veranlagte die Stadt A ZH X und dessen Schwester Z für die Fluglärmerschädigung hinsichtlich des Mehrfamilienhauses an der B-Strasse; es resultierten ein steuerbarer Grundstückgewinn von minus Fr. _____ und dementsprechend eine reine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 0.–.

C.- Mit Entscheid vom 2. November 2020 trat das Kantonale Steueramt auf das Revisionsbegehren nicht ein. Es begründete dies damit, der Kanton Zürich habe die Minderwertentschädigung nicht effektiv besteuert. Die im Kanton St. Gallen gerügte virtuelle Doppelbesteuerung oder Überbesteuerung habe bereits vor der Veranlagung durch den Kanton Zürich vorgelegen. Die Steuerpflichtigen hätten diese deshalb bereits im ordentlichen Verfahren geltend machen müssen. Im Verfahren über die direkte Bundessteuer 2018 erhoben die Steuerpflichtigen mit Eingabe vom 30. November 2020 Einsprache. Diese wurde von der Vorinstanz mit Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 abgewiesen.

D.- Gegen den Revisionsentscheid vom 2. November 2020 über die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 erhoben X und Y am 30. November 2020 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellten die Anträge, der Revisionsentscheid vom 2. November 2020 sei aufzuheben und auf das Revisionsgesuch vom 1. September 2020 sei einzutreten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Rekursgegners. Die Vorinstanz liess sich am 10. Dezember 2020 vernehmen und beantragte die Abweisung des Rekurses.

E.- Gegen den Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 über die direkte Bundesteuer 2018 erhoben die Steuerpflichtigen am 24. Dezember 2020 Beschwerde bei der VRK. Sie stellten die Anträge, der Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 sei aufzuheben und auf das Revisionsgesuch vom 1. September 2020 sei einzutreten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdegegners. Die Vorinstanz liess sich am 26. Januar 2021 vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.



Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten sind die Verfügung bzw. der Einspracheentscheid hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und der direkten Bundessteuer 2018. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Gegen einen Nichteintretensentscheid über ein Revisionsbegehren für die Kantons- und Gemeindesteuern ist die Einsprache ausgeschlossen. Es kann dagegen direkt Rekurs geführt werden. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 30. November 2020 und die Beschwerde vom 24. Dezember 2020 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 und Art. 197 Abs. 3 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

II. Kantons- und Gemeindesteuern



3.- Im Rekurs ist umstritten, ob vorliegend ein Revisionsgrund gegeben ist.

a) Die Vorinstanz erwog im Nichteintretensentscheid vom 2. November 2020 zusammengefasst, der Kanton Zürich habe die Minderwertentschädigung weder mit der Grundstückgewinnsteuer noch mit der Einkommenssteuer besteuert. Es liege deshalb weder eine aktuelle noch eine virtuelle Doppelbesteuerung im Kanton Zürich vor. Deshalb sei es nicht möglich, durch eine Anfechtung der zürcherischen Veranlagungsverfügung die st. gallische Veranlagungsverfügung der materiellen Prüfung zuzuführen. Die im Kanton St. Gallen gerügte virtuelle Doppelbesteuerung beziehungsweise Überbesteuerung habe bereits vor der Veranlagung durch den Kanton Zürich vorgelegen. Die Gesuchsteller hätten diese bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren geltend machen müssen. In der Rekursvernehmlassung vom 10. Dezember 2020 räumte die Vorinstanz ein, dass die steuerliche Erfassung der Minderwertentschädigung (ohne Zins) mit der Einkommenssteuer zu einer Überbesteuerung geführt habe. Diese Überbesteuerung liege aber hauptsächlich in der Falschdeklaration der Entschädigung als steuerbares Einkommen und nicht in einem interkantonalen Kompetenzkonflikt über die Besteuerungshoheit eines steuerbaren Einkommens beziehungsweise Grundstückgewinns begründet. Dieser Fehler sei aufgrund der Steuererklärung nicht zweifellos erkennbar gewesen, weshalb das deklarierte Einkommen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Deklaration besteuert worden sei, obwohl damit tatsächlich kein steuerbarer Reinvermögenszugang verbunden gewesen sei. Eine virtuelle Doppelbesteuerung beziehungsweise ein gewöhnlicher Veranlagungsfehler könne nicht über die Revision korrigiert werden, sondern habe im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu erfolgen. Aufgrund der fehlenden aktuellen Doppelbesteuerung erübrige sich die Prüfung einer virtuellen Doppelbesteuerung im Kanton St. Gallen. Den Ausführungen der Rekurrenten, dass durch die Grundstückgewinnsteuerveranlagung des Kantons Zürich vom 11. September 2020 bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft aufgrund der nicht nochmaligen Abziehbarkeit der Anlagekosten eine bedeutend höhere Besteuerung resultieren würde, könne nicht gefolgt werden.

Die Rekurrenten ihrerseits führten im Rekurs aus, es sei unbestritten, dass der Kanton St. Gallen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV)



verletzt habe, als er die Entschädigung mit Veranlagung vom 10. Juli 2019 steuerlich erfasst habe, und dass im Zeitpunkt der Besteuerung durch den Kanton St. Gallen (10. Juli 2019) damit (vorerst) eine virtuelle Doppelbesteuerung resultiert habe. Ebenso unbestritten sei, dass auf das Revisionsgesuch einzutreten wäre, wenn aufgrund des Veranlagungsentscheids der zürcherischen Stadt A vom 11. September 2020 aus der virtuellen Doppelbesteuerung eine aktuelle/tatsächliche Doppelbesteuerung geworden wäre. Nach Auffassung der Rekurrenten liege aber mit der Veranlagungsverfügung der Stadt A auch tatsächlich eine aktuelle Doppelbesteuerung vor. In jener Verfügung sei ein Anteil von 16,6% der Anlagekosten in Abzug gebracht worden. Dieser Anteil könne bei einer späteren Veräusserung nicht nochmals in Abzug gebracht werden, was zu jenem Zeitpunkt auf eine höhere Grundstückgewinnsteuer hinauslaufen werde. Die tatsächliche Doppelbesteuerung sei dementsprechend "latent". Es liege eine Art Steueraufschub vor. Die Grundstückgewinnsteuer werde im Moment nicht fällig, werde aber aufgrund der Veranlagung vom 11. September 2020 dereinst bei einer Veräusserung umso höher ausfallen. Die Rekurrenten hätten den Betrag von Fr.

in der Steuererklärung unter Ziff. 6.3 "übrige Einkünfte" deklariert und mit der Umschreibung "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, 1/2 Anteil" ergänzt. Eine Kopie der Steuererklärung hätten sie dem Zürcher Steueramt als Nebensteuerdomizil eingereicht. Sie hätten also beide Kantone über den Sachverhalt informiert und hätten darauf vertrauen dürfen, dass sich die beiden Kantone über die Besteuerung der Minderwertentschädigung einigen würden. Hätte das Steueramt St. Gallen die Steuererklärung geprüft, wäre ihm aufgefallen, dass es sich dabei um Einkünfte handelt, die der Grundstückgewinnsteuer (im Lagekanton) unterliegen. Zum Zeitpunkt der Veranlagung durch den Kanton St. Gallen hätten die Steuerpflichtigen jedoch noch keinen Grund gehabt, zu intervenieren.

b) Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (Art. 197 Abs. 1 lit. d StG). Auf ein Revisionsbegehren wird nicht eingetreten, wenn die Antragsteller als Revisionsgrund vorbringen, was sie bei der ihnen zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätten geltend machen können.



St.Galler Gerichte

Auf ein Revisionsbegehren gemäss Abs. 1 lit. d dieser Bestimmung wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinnverschiebung ist, welche die Antragsteller absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst haben (Art. 197 Abs. 2 StG). Das Revisionsbegehren ist innert drei Monaten ab Kenntnisnahme des Wiederaufnahmegrunds einzureichen, spätestens aber innert zehn Jahren seit der Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids (Art. 197 Abs. 3 i.V.m. Art. 83 Abs. 1 VRP).

Eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung (sog. aktuelle Doppelbesteuerung) liegt vor, wenn die Steuersysteme von zwei oder mehreren Kantonen kollidieren, der gleiche Tatbestand in verschiedenen Kantonen von der gleichen oder einer ähnlichen Steuer erfasst (beispielsweise Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer), das gleiche Steuersubjekt (oder zwei in besonderem Masse verbundene Steuersubjekte, beispielsweise Ehemann und Ehefrau) betroffen ist, das gleiche Steuerobjekt erfasst wird und die Besteuerung die gleiche Bemessungsperiode betrifft (Mäusli-Allenspach/Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, 10. Aufl. 2020, S. 566). Von einer virtuellen Doppelbesteuerung ist demgegenüber auszugehen, wenn ein Kanton geltende Kollisionsnormen verletzt, seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.1).

c) Vorliegend kollidieren die Steuersysteme der beiden Kantone St. Gallen und Zürich. Es geht sowohl in der st. gallischen Veranlagung vom 10. Juli 2019 sowie in der zürcherischen Veranlagung vom 11. September 2020 um die Besteuerung der hälftigen Minderwertentschädigung zuzüglich Zins in der Höhe von insgesamt Fr. für eine Liegenschaft in A. In St. Gallen wurde die gesamte Summe inklusive Zins veranlagt, bei der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich wurde der Zins nicht mitveranlagt. Das Steuerobjekt (ohne Zins) ist also identisch. Das Steuersubjekt war in beiden Fällen der Rekurrent (in St. Gallen zusammen mit seiner Ehefrau, im Kanton Zürich für die gesamte Minderwertentschädigung zusammen mit seiner Schwester). Bei der Einkommenssteuer und der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine ähnliche Steuer. Der für beide Veranlagungen massgebliche Vorgang fand in der Bemessungsperiode 2018 statt.



Terminologisch liegt somit ein klassischer Fall einer unzulässigen interkantonalen Doppelbesteuerung vor. Sowohl der Kanton St. Gallen als auch der Kanton Zürich haben mit den entsprechenden Veranlagungen ihren jeweiligen Anspruch auf Steuerhoheit unmissverständlich kundgetan. Die Vorinstanz bringt allerdings sinngemäss vor, eine aktuelle Doppelbesteuerung sei deshalb nicht gegeben, weil aufgrund der zürcherischen Veranlagung vom 11. September 2020 kein effektiver Steuerbetrag bezogen worden sei. Dies ist jedoch allein dem Umstand geschuldet, dass aufgrund der entsprechenden Veranlagung – nach Abzug der Anlagekosten – ein Verlust resultierte. Die Zürcher Behörden haben ein Veranlagungsverfahren durchgeführt und eine entsprechende Grundstückgewinnsteuerveranlagung verfügt. Damit hat sich der Anspruch des Kantons Zürich auf Steuerhoheit manifestiert. Über dasselbe Steuerobjekt liegen nun zwei kollidierende Verfügungen vor. Dass tatsächlich in beiden Kantonen Geld fliessen müsste, ist für eine aktuelle Doppelbesteuerung nicht vorausgesetzt. Auf welcher rechtlichen Grundlage die Vorinstanz dies behauptet, ist weder ersichtlich noch nachvollziehbar. Entscheidend sein kann nur, dass auch im Kanton Zürich eine Verfügung vorliegt, die Rechtswirkungen entfaltet.

Die Gewinne aus einer (Teil-)Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen bereits nach dem st. gallischen Steuergesetz der Grundstückgewinnsteuer am Ort der gelegenen Sache. Der Umfang der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit erstreckt sich nicht auf Grundstücke ausserhalb des Kantons (Art. 14 Abs. 1 lit. b, Art. 15 Abs. 1, 29 Abs. 3 und 130 Abs. 1 StG). Der Kanton St. Gallen verfügt somit über keine Steuerhoheit über die im Kanton Zürich gelegene rekurrentische Liegenschaft. Dies wurde von der Vorinstanz denn auch nicht in Abrede gestellt. Mithin liegt auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Abgesehen davon gilt die entgeltliche Belastung von Grundstücken mit öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen gemäss Art. 131 Abs. 3 StG auch im Kanton St. Gallen als Veräusserung, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Steuerbuch [StB] 131 Nr. 1; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 1. Aufl. 2021, §6 N 141 ff. [143]).

Nach aktueller bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt der Steuerpflichtige das Recht zur Anfechtung der (rechtskräftigen) kantonalen Veranlagung erst, wenn er seine



Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons – d.h. wenn dieser gegenüber dem Steuerpflichtigen bereits aktiv geworden ist – vorbehaltlos anerkennt. Darüber hinaus ist eine Verwirkung nur dann anzunehmen, wenn sich das Verhalten des Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt (BGE 147 I 325 E. 4.2.1). Die Rekurrenten hatten den fraglichen Betrag sowohl gegenüber den st. gallischen als auch gegenüber den zürcherischen Behörden deklariert. Sie fügten unter Formular 2, Ziff. 6.3 an, dass es sich dabei um eine "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, Anteil 1/2" handle. Glaubhaft legten sie im Rekurs dar, dass sie erst mit dem Einschätzungsentscheid des kantonalen Steueramts Zürich vom 1. Juli 2020 – also lange nach Eintritt der Rechtskraft der st. gallischen Veranlagung – zur Kenntnis genommen hätten, dass die Zürcher Behörden ebenfalls einen Anspruch auf Besteuerung des Betrags erheben würden. Im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lag also keine vorbehaltlose Anerkennung der st. gallischen Veranlagung vor; dagegen spricht auch, dass sie beide Kantone gleichzeitig über die erhaltene Minderwertentschädigung orientierten. Ein rechtsmissbräuchliches bzw. treuwidriges Verhalten ist nicht ersichtlich, ebenso wenig eine durch die Rekurrenten vorgenommene Gewinnverschiebung. Das Revisionsbegehren an das kantonale Steueramt des Kantons St. Gallen wurde innert der dreimonatigen Frist ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes erhoben.

Die Frage, weshalb das Treuhandbüro der Rekurrenten, das gegenüber den Steuerbehörden als deren Vertreter fungierte, die Zulässigkeit der Besteuerung der Minderwertentschädigung durch die st. gallischen Behörden nicht geprüft hatte, kann unter diesen Umständen offenbleiben. Schliesslich hatte deren Unzulässigkeit selbst die Vorinstanz nicht bemerkt bzw. konnte nach eigenem Eingeständnis den Betrag von Fr. _____ – der die Summe der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei Weitem überstieg – nicht zweifellos einordnen. Sie hatte es aber unterlassen, bei den Rekurrenten eine entsprechende Nachfrage zu tätigen, und besteuerte die Summe "im Vertrauen auf die Richtigkeit der Deklaration" vollumfänglich als Einkommen (act. 5). Dies steht in deutlichem Widerspruch zur Pflicht der Veranlagungsbehörde, die Steuererklärung zu prüfen, die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen und die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (Art. 176 Abs. 1 StG). Mit einem Telefonat oder



der Einforderung von Unterlagen wäre die fehlende Steuerpflicht im Kanton St. Gallen schnell geklärt gewesen.

Ob das Vorbringen der Rekurrenten, dass eine spätere Veräusserung des betreffenden Grundstücks aufgrund der Veranlagung vom 11. September 2020 zu einer unverhältnismässig höheren Grundstückgewinnsteuer führen würde, zutrifft, erscheint sowohl in Bezug auf die Hypothese eines späteren höheren Gewinns als auch hinsichtlich der massgeblichen Bemessungsperiode fraglich, muss jedoch nicht weiter geprüft werden, weil es für den Entscheid nicht erheblich ist.

d) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass ein aktueller interkantonaler Doppelbesteuerungskonflikt vorliegt. Zudem wurde die Besteuerung der Minderwertentschädigung, die ein im Kanton Zürich gelegenes Grundstück betrifft, im Kanton St. Gallen vorgenommen, ohne dass dafür eine gesetzliche Grundlage besteht. Das Gericht kommt somit zum Schluss, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste. Die Rekurrenten hatten den Sachverhalt gegenüber der Vorinstanz hinlänglich offengelegt und keine Sorgfaltspflicht verletzt. Die Vorinstanz hatte es ihrerseits unterlassen, weitere Abklärungen zu tätigen. Das Revisionsbegehren wurde innert dreimonatiger Frist ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes erhoben. Sämtliche Voraussetzungen für eine Revision sind damit erfüllt. Der Rekurs ist gutzuheissen und der vorinstanzliche Nichteintretensentscheid über die Revision der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur materiellen Bearbeitung des Revisionsbegehrens und neuen Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Bei der direkten Bundessteuer 2018 ist ebenfalls umstritten, ob ein Revisionsgrund gegeben ist.

a) Die Vorinstanz führte im Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 aus, durch die gleichzeitige Erhebung der direkten Bundessteuer und der Grundstückgewinnsteuer resultiere keine interkantonale Doppelbesteuerung. Die beiden Steuern könnten



kumulativ erhoben werden. Sodann liege im Kanton St. Gallen das Hauptsteuerdomizil. Deshalb sei der Kanton St. Gallen zur Erhebung der direkten Bundessteuer zuständig. Damit liege auch keine virtuelle Doppelbesteuerung vor. Die Einwendungen über die materielle Unrichtigkeit der Veranlagung hätten die Einsprecher bereits im ordentlichen Verfahren geltend machen müssen. Der Nichteintretensentscheid vom 2. November 2020 sei zu Recht ergangen. In der Vernehmlassung vom 26. Januar 2021 ergänzte die Vorinstanz, dass die Überbesteuerung nicht auf eine Doppelbesteuerung, sondern auf einen gewöhnlichen Veranlagungsfehler zurückzuführen sei, der seinen Ursprung in der fehlerhaften Deklaration der Steuerpflichtigen habe. Dies stelle keinen Revisionsgrund dar.

Die Rekurrenten brachten zusammengefasst vor, dass die Vorinstanz ihre Begründung gegenüber dem Revisionsentscheid vom 2. November 2020 insoweit geändert habe, als sie jetzt erkläre, dass durch die gleichzeitige Erhebung der direkten Bundessteuer und der Grundstückgewinnsteuer keine interkantonale Doppelbesteuerung resultiere und eine kumulative Besteuerung zulässig sei. Dabei übersehe die Vorinstanz, dass es auf Bundesebene keine Grundstückgewinnsteuer gebe. Es sei jedoch unzulässig, eine direkte Bundessteuer zu erheben, ohne dass eine analoge Steuerkompetenz für die kantonalen Steuern bestehe. Die kompetenzwidrig erhobene direkte Bundessteuer müsse deshalb zurückerstattet werden.

b) Anders als im kantonalen Recht besteht hinsichtlich der direkten Bundessteuer kein ausdrücklicher Revisionsgrund aufgrund eines Doppelbesteuerungskonflikts. In Lehre und Rechtsprechung finden sich unterschiedliche Meinungen zu einem diesbezüglichen aussergesetzlichen Revisionsgrund. Gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid aber jedenfalls dann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat. Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Als Anwendungsfall des Revisionsgrunds gemäss lit. b fällt die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes in Betracht. In diesem Fall müssen



die fraglichen Tatsachen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen sein bzw. der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein. Die Steuerpflichtigen mussten also bestimmte Anhaltspunkte geliefert haben, die Steuerbehörde jedoch in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht nähere Abklärungen unterlassen haben. Wesentlich sind die Verfahrensgrundsätze dann, wenn ihre Verletzung einen Einfluss auf die gesetzmässige Festsetzung des Steueranspruchs ausübte oder ausüben konnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 147 N 25 ff.).

c) In Erwägung 3c wurde dargelegt, dass die st. gallischen Steuerbehörden über keine Steuerhoheit über die im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft verfügen. Die Minderwertentschädigung war im Kanton Zürich mit der Grundstückgewinnsteuer zu veranlagern. Eine Grundstückgewinnsteuer auf Bundesebene gibt es nicht. Gleichermassen wie die Besteuerung mit den Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommenssteuer) durch den Kanton St. Gallen führt auch eine Besteuerung mit der direkten Bundessteuer (Einkommenssteuer) durch den Kanton St. Gallen zu einer aktuellen Doppelbesteuerung, die gemäss Art. 127 Abs. 3 BV untersagt ist. Auch aus dem DBG ergibt sich keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der Minderwertentschädigung des im Kanton Zürich gelegenen Grundstücks. Damit verstösst auch die vorinstanzliche Veranlagung über die direkte Bundessteuer 2018 zudem gegen das Legalitätsprinzip.

Die Steuerpflichtigen hatten im Formular 2, Ziff. 6.3 (übrige Einkünfte) der Steuererklärung eine Summe von Fr. _____ mit der Bemerkung "Entschädigung Lärmimmissionen Flughafen Zürich, Anteil 1/2" deklariert. Die Vorinstanz hegte gemäss eigenen Ausführungen zwar Zweifel daran, worum es dabei tatsächlich gegangen sei (I/1-2020/237, act. 5), veranlagte die beträchtliche Summe – die das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Ehepaares bei Weitem überstieg – dann aber ohne weitere Abklärungen als Einkommen. Dass es sich bei einer Entschädigung für Lärmimmissionen des Flughafens Zürich um eine (teil)enteignungsrechtliche Problematik handeln könnte, die sich auf eine im Kanton Zürich gelegene Liegenschaft bezieht, liegt allerdings nahe. Das entsprechende Grundeigentum ist überdies aus dem Liegenschaftsverzeichnis ersichtlich. Anhaltspunkte dafür, dass der Kanton St. Gallen hinsichtlich der Summe von Fr. _____ (bzw. jedenfalls über die Minderwertentschädigung ohne Zins) über keine Steuerhoheit verfügen könnte, hatten



St.Galler Gerichte

die Steuerpflichtigen mit der entsprechenden Bemerkung geliefert. Zweifel lagen bei der Vorinstanz denn auch vor. Ein Telefonat oder die Einforderung weiterer Unterlagen hätten Aufschluss über die tatsächlich fehlende Steuerhoheit des Kantons St. Gallen geliefert. Indem sie weitere Abklärungen unterlassen hat, hat die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht verletzt. Durch die Verletzung dieses Verfahrensgrundsatzes wurde das steuerbare Einkommen der Steuerpflichtigen bei Weitem zu hoch veranlagt. Zudem hatte die Unterlassung entscheidende Auswirkungen auf den anwendbaren Steuertarif. Das Resultat ist stossend. Dementsprechend liegt eine wesentliche Verletzung des Verfahrensgrundsatzes der Untersuchungspflicht vor (vgl. auch StE 2002 B 97.11 Nr. 20, wo bereits eine unterlassene Abklärung über den anwendbaren Tarif als Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften gewürdigt wurde). Die Voraussetzungen von Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG sind somit erfüllt; ein Revisionsgrund ist gegeben.

Nach der Sorgfaltspflicht gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG kann von den Steuerpflichtigen verlangt werden, dass sie ihre steuerlich relevanten, subjektiven und objektiven Verhältnisse kennen und die ihnen zugestellte Veranlagungsverfügung zumindest in den Grundzügen auf ihre Übereinstimmung damit überprüfen (StE 2000 A 31.1 Nr. 6). Dass die Steuerpflichtigen prüfen, ob die Steuerbehörden die interkantonalen Zuteilungsnormen korrekt angewendet haben, würde jedoch den Rahmen der zumutbaren Sorgfalt sprengen. Die Steuerpflichtigen haben nachvollziehbar dargelegt, dass sie beide Kantone über den Sachverhalt informiert und darauf vertraut hätten, dass sich die beiden Kantone über die Besteuerung der Minderwertentschädigung einigen würden. Sie sind in diesem berechtigten Vertrauen in die Steuerbehörden zu schützen. Mit zumutbarer Sorgfalt war es ihnen während laufender ordentlicher Rechtsmittelfrist nicht möglich, den Fehler zu erkennen. Bis zum Zeitpunkt, zu dem auch die Zürcher Steuerbehörden Anspruch auf Steuerhoheit über die Minderwertentschädigung erhoben, war ihnen nicht bewusst, dass die St. Gallische Veranlagung fehlerhaft war. Die Beschwerde vom 24. Dezember 2020 ist somit gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 8. Dezember 2020 aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur materiellen Behandlung des Revisionsbegehrens und neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

IV. Kosten



5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP). Namentlich entspricht die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zu neuer Entscheidung einem Obsiegen. Eine Gebühr von je Fr. 800.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die beiden Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.– sind den Steuerpflichtigen zurückzuerstatten.

6.- Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rechtsmittelverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, wenn sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Der Beizug eines Rechtsbeistands war geboten. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden, entsprechend werden die Parteikosten nach Ermessen zugesprochen (Art. 6 Honorarordnung, sGS 963.75, abgekürzt: HonO). Angesichts des auf die Frage des Revisionsgrundes beschränkten Prozessthemas erscheint ein Honorar von insgesamt Fr. 1'800.– für beide Verfahren als angemessen (Art. 19 und 22 Abs. 1 lit. b HonO; Art. 144 Abs. 4 DBG mit Verweisung auf Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [SR 172.021]). Entsprechend dem Verfahrensausgang sind den Steuerpflichtigen die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zuzusprechen, und zwar zuzüglich Barauslagen von Fr. 72.– (4 Prozent von Fr. 1'800.–, Art. 28^{bis} Abs. 1 HonO) und Mehrwertsteuer von Fr. 144.15 (7,7 Prozent von Fr. 1'872.–, Art. 29 HonO). Dies ergibt eine Entschädigung von insgesamt Fr. 2'016.15; entschädigungspflichtig ist der Staat (Kantonales Steueramt).

Entscheid:

1.

Der Nichteintretensentscheid des Kantonalen Steueramts vom 2. November 2020 über die Revision der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur materiellen Behandlung des Revisionsgesuchs und neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 8. Dezember 2020 über die Revision der direkten Bundessteuer 2018 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur



materiellen Behandlung des Revisionsgesuchs und neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) trägt der Staat. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird den Rekurrenten zurückerstattet.

4.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) trägt der Staat. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.

5.

Der Staat (Kantonales Steueramt) hat die Steuerpflichtigen für beide Verfahren mit insgesamt Fr. 2'016.15 ausseramtlich zu entschädigen.