



<b>Fall-Nr.:</b>	I/1-2021/210, 211
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	14.02.2023
<b>Entscheiddatum:</b>	24.11.2022

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 24.11.2022**

**Art. 29 ff. StG; Art. 190 ff. DBG sowie Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR (Einziehungsbeschlagnahme). Die Vermögenswerte, die im Hinblick auf die Einziehung beschlagnahmt wurden, dienten zur Sicherstellung der im Strafverfahren festgestellten hinterzogenen Steuern. Erträge daraus unterliegen nicht der Einkommenssteuer. Im Zeitpunkt der Beschlagnahmung bestand eine Ablieferungspflicht, die geeignet war, die Vermögenszugänge zu neutralisieren. (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 24. November 2022, I/1-2021/210, 211). Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben (Verfahren B 2022/217 und B 2022/218).**

Entscheid siehe PDF



## Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

**Entscheid vom 24. November 2022**

---

Besetzung      Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

---

Geschäftsnr.      I/1-2021/210, 211

---

Parteien      **A. \_\_ und B. \_\_,**

**Rekurrenten und  
Beschwerdeführer,**

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Patrik A. Häberlin, Obertor 35,  
8400 Winterthur,

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundes-  
steuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

---

Gegenstand      **Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 sowie direkte Bundessteuer 2010 und 2011**



## Sachverhalt:

A.- Am 19. Juli 2010 ermächtigte der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gestützt auf den Verdacht auf eine Steuerwiderhandlung bzw. auf Beihilfe dazu eine besondere Steueruntersuchung nach Artikel 190 ff. DBG gegen A.\_\_\_ und weitere natürliche und juristische Personen. Im Zuge der Ermittlungen nahm die ESTV verschiedene Hausdurchsuchungen vor und beschlagnahmte unter anderem 60 Inhaberaktien der S.\_\_\_ AG, H.\_\_\_, und sämtliche auf A.\_\_\_ lautenden Vermögenswerte (Depot und Konten) bei der X.\_\_\_Bank im Gesamtwert von rund Fr. \_\_\_.

B.- Am 24. Mai 2011 bzw. 30. Mai 2012 (jeweils Eingang bei der Steuerbehörde) reichte das Ehepaar A.\_\_\_ und B.\_\_\_ die Steuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 ein. Sie deklarierten steuerbare Einkommen von Fr. \_\_\_ (2010) und Fr. \_\_\_ (2011) und steuerbare Vermögen von Fr. \_\_\_ (2010) und Fr. \_\_\_ (2011).

C.- Mit Schreiben vom 21. Dezember 2015 schloss das Kantonale Steueramt das Untersuchungsverfahren gegen A.\_\_\_ ab und stellte diesem hinsichtlich der Steuerjahre 2001 bis 2009 Bussen wegen versuchter und vollendeter Steuerhinterziehung sowie Anstiftung und Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung in der Gesamthöhe (Bund und Kanton) von Fr. \_\_\_ in Aussicht. Mit Strafbefehl (Kanton) und Bussenverfügung (Bund) vom 30. November 2016 wurde A.\_\_\_ hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2006 der mehrfachen vorsätzlichen Steuerhinterziehung und der Anstiftung und Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und mit Bussen von total Fr. \_\_\_ (Kanton) und Fr. \_\_\_ (Bund) bestraft. Sodann wurden A.\_\_\_ im Untersuchungsverfahren betreffend die Jahre 2007 bis 2009 am 17. März 2020 Bussen von insgesamt Fr. 48'523.– in Aussicht gestellt.

D.- Am 12. Februar 2020 forderte das Kantonale Steueramt das Ehepaar auf, die Zins- und Saldoausweise der Vermögenswerte bei der X.\_\_\_Bank einzureichen, und zwar für die Jahre 2010 bis 2016 (Konto Nr. \_\_\_ und Stamm-Nr. \_\_\_). Die Steuerpflichtigen reichten daraufhin je zwei Steuerauszüge der X.\_\_\_Bank mit folgenden Werten ein:



	2010	2011
<u>Kunden-Nr.</u>		
Vermögen		
Ertrag für Staatssteuer		
Ertrag für Bundessteuer		
<u>Kunden-Nr.</u>		
Vermögen		
Ertrag für Staatssteuer		
Ertrag für Bundessteuer		
Total Vermögen		
Tatal Ertrag		

Das Kantonale Steueramt rechnete diese Vermögenswerte bzw. Erträge den steuerbaren Einkommen und Vermögen 2010 und 2011 zu und veranlagte A. \_\_\_ und B. \_\_\_ – unter Berücksichtigung weiterer, hier nicht interessierender Korrekturen – am 16. September 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. \_\_\_ und einem steuerbaren Vermögen von Fr. \_\_\_, für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. \_\_\_, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. \_\_\_ und einem steuerbaren Vermögen von Fr. \_\_\_ sowie für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. \_\_\_. Die am 13. Oktober 2020 dagegen erhobene Einsprache wurde teilweise gutgeheissen. Das Kantonale Steueramt erwog, die Steuerschulden aus den Jahren 2004 bis 2010 in der Höhe von rund Fr. \_\_\_ seien in der Steuerperiode 2010 beim steuerbaren Vermögen zum Abzug zuzulassen und diejenigen aus den Jahren 2004 bis 2011 in der Höhe von \_\_\_ im Jahr 2011. Weiter wurden Vermögensverwaltungskosten von Fr. \_\_\_ (2010) und Fr. \_\_\_ (2011) angerechnet. Daraus ergaben sich folgende Steuerfaktoren

	2010	2011
<u>Kantons- und Gemeindesteuern</u>		
Steuerbares Einkommen		
Steuerbares Vermögen		
<u>direkte Bundessteuer</u>		
Steuerbares Einkommen		

E.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 1. November 2021 erhoben A. \_\_\_ und B. \_\_\_ bei der Verwaltungsrekurskommission (VRK) Rekurs und Beschwerde und beantragten Folgendes:

1. "Es sei der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 12.10.2021 betreffend die Veranlagung 2010 für das Steuerjahr 2010 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuer), Register-Nr. \_\_\_, aufzuheben und die Rekurrenten seien wie folgt zu besteuern:



- (i) Die Einkünfte und Vermögenswerte bei der X. Bank AG für die Kunden-Nrn. \_\_ und \_\_ seien bei der Veranlagung 2010 (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) in Höhe von voraussichtlich CHF \_\_ beim Einkommen gemäss Veranlagungsberechnung vom 16.09.2020 resp. CHF \_\_ beim Vermögen (Kantons- und Gemeindesteuern) nicht zu berücksichtigen resp. die Aufrechnungen zu streichen.
  - (ii) Die Inhaberaktien der S. \_\_ AG seien aus dem Wertschriftenverzeichnis herauszunehmen und entsprechend ist der Vermögenssteuerwert der Gesellschaft bis zum Abschluss der Kraftloserklärung der Akten nicht als Vermögen zu erfassen.
  - (iii) Es seien die voraussichtlichen gesamthaften Steuerschulden der Jahre 2001- 2009 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2010 als Vermögensminderung und damit für abzugsfähig in der Veranlagung per 31.12.2010 zu berücksichtigen.
  - (iv) Es seien ebenfalls die voraussichtlichen Steuerbussen gemäss Kenntnisstand 31.12.2010 bei den Kantons- und Gemeindesteuern als Schulden zuzulassen.
  - (v) Die Ausgleichszinsen ab 01.01.2010 seien bei den Vermögenssteuern ebenfalls als Schulden zu berücksichtigen.
  - (vi) Bei Gutheissung von Ziff. 1 (i) seien die in Abzug gebrachten Vermögensverwaltungskosten in Höhe von CHF \_\_ zu Lasten der Rekurrenten zu korrigieren.
2. Es sei der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 12.10.2021 betreffend die Veranlagung 2011 für das Steuerjahr 2011 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuer), Register-Nr. \_\_, aufzuheben und die Rekurrenten seien wie folgt zu besteuern:
- (i) Die Einkünfte und Vermögenswerte bei der X. Bank AG für die Kunden-Nrn. \_\_ und \_\_ seien bei der Veranlagung 2011 (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) in Höhe von voraussichtlich CHF \_\_ beim Einkommen gemäss Veranlagungsberechnung vom 16.09.2020 resp. neu CHF \_\_ beim Vermögen (KGST) nicht zu berücksichtigen resp. die Aufrechnung zu streichen.
  - (ii) Die Inhaberaktien der S. \_\_ AG seien aus dem Wertschriftenverzeichnis herauszunehmen und entsprechend ist der Vermögenssteuerwert der Gesellschaft bis zum Abschluss der Kraftloserklärung der Akten nicht als Vermögen zu erfassen.
  - (iii) Es seien die voraussichtlichen gesamthaften Steuerschulden der Jahre 2001 - 2011 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2010 als Vermögensminderung und damit für abzugsfähig in der Veranlagung per 31.12.2011 zu berücksichtigen.
  - (iv) Es seien ebenfalls die voraussichtlichen Steuerbussen gemäss Kenntnisstand 31.12.2011 bei den Kantons- und Gemeindesteuern als Schulden zuzulassen.
  - (v) Die Ausgleichszinsen ab 01.01.2010 seien bei den Vermögenssteuern ebenfalls als Schulden zu berücksichtigen.
  - (vi) Bei Gutheissung von Ziff. 1 (i) seien die in Abzug gebrachten Vermögensverwaltungskosten in Höhe von CHF \_\_ zu Lasten der Rekurrenten zu korrigieren.
3. Es sei zu den Akten zu nehmen, dass die beim Rekurrenten 2010 beschlagnahmten 60% der Aktien der S. \_\_ AG spätestens im Jahre 2020 durch das KSTA SG «verloren» wurden.



#### 4. Kosten- und Entschädigungsfolge inkl. 7.7% MWST."

Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 8. Dezember 2021 die Abweisung der Rechtsmittel. Dazu äusserten sich A.\_\_ und B.\_\_ am 14. Januar 2022. Das Kantonale Steueramt sah mit Schreiben vom 26. Januar 2022 von einer weiteren Stellungnahme ab. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

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

### **Erwägungen:**

#### **I. Prozessuales**

1.- [Verfahrensvereinigung]

2.- [Eintretensvoraussetzungen]

#### **II. Kantons- und Gemeindesteuern**

3.- Steuerbares Einkommen und Vermögen 2010 und 2011

a) Im Rekursverfahren ist streitig, ob die Vorinstanz die von der ESTV beschlagnahmten Vermögenswerte in den Jahren 2010 und 2011 zu Recht dem steuerbaren Vermögen bzw. dem steuerbaren Einkommen zurechnete.

aa) Die Vorinstanz erwog, durch eine Beschlagnahme würden die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an Vermögenswerten nicht tangiert. Das Eigentum an den Vermögenswerten sei trotz Beschlagnahme in den relevanten Steuerperioden 2010 und 2011 bei den Rekurrenten verblieben. Diese steuerrechtliche Behandlung widerspreche weder dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch der Reinvermögenszugangstheorie. So seien die Vermögenserträge den Rekurrenten zugute gekommen. Der Umstand, dass die beschlagnahmten Vermögenswerte zu einem späteren Zeitpunkt teilweise der Tilgung der Steuerschulden und Steuerbussen gedient hätten, ändere nichts an der Tatsache, dass diese Werte im Vermögen der Rekurrenten steuerlich zu erfassen gewesen seien.



bb) Die Rekurrenten brachten dagegen vor, es habe sich um eine Einziehungsbeschlagnahme gemäss Art. 263 Abs. 1 lit. d der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0, abgekürzt: StPO) gehandelt. Sie hätten dadurch keinen Zugriff auf die Erträge und Vermögenswerte bei der X\_Bank gehabt und die Eigentumsrechte nicht mehr ausüben können. Mit der Verfügungssperre habe man die noch zu ermittelnde Steuerforderung begleichen wollen. Gemäss der Reinvermögenszugangstheorie sei Einkommen die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zuflüsse, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden könne. Die Verfügungssperre habe dies jedoch verhindert. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass die gesperrten Vermögenswerte zur Tilgung von noch zu eruierenden Steuerschulden verwendet würden.

b) aa) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG). Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft sowie der Wert selbstverbraucher Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebs (Abs. 2). Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Abs. 3). Steuerbar sind auch die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Zinsen aus Guthaben (Art. 33 Abs. 1 lit. a StG). Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (Art. 53 Abs. 1 StG). Unter "Vermögen" sind die geldwerten Rechte an (beweglichen und unbeweglichen) Sachen, an Forderungen und Beteiligungen zu verstehen, die dem Steuerpflichtigen als Eigentümer oder Nutzniesser zustehen. In der Regel ist nur das Reinvermögen, also die um die Passiven verminderten Aktiven, steuerbar (Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Steuerinformation, Vermögenssteuer natürlicher Personen, April 2021, S. 4, SSK-Information). Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 1 StG) und das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 68 Abs. 1 StG).

bb) Art. 29 Abs. 1 StG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund dieser Generalklausel und des nicht abschliessenden Positivkatalogs alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte den Kantons- und Gemeindesteuern. Vorbehalten bleiben die im Negativkatalog von Art. 37 StG abschliessend aufgezählten Fälle, namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen (Art. 37 lit. a StG). Der Reinvermögenszugang besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Über-



schuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen – dazu gehören namentlich Zugänge aus Erbschaft und Schenkung, aus öffentlicher oder privater Unterstützung sowie der Fund oder gar der Diebstahl (REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 7 StHG N 9) –, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (BGE 140 II 353 E. 2.1 mit Hinweisen; M. REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 10 N 28g). Dies ist dann nicht der Fall, wenn der Zufluss von Vermögenswerten – bspw. aus unerlaubter Handlung – durch die Ablieferungspflicht neutralisiert wird. Vorauszusetzen ist allerdings, dass mit der Erfüllung der Ablieferungspflicht ernstlich zu rechnen ist, da nur ein liquider Anspruch auf Ablieferung, dessen Durchsetzung unmittelbar bevorsteht, den Einkommenszufluss hindern kann (SGE 2006 Nr. 12 E. 3b/dd; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 7 StHG N 9 und 33). Zum anderen muss der nachträgliche Vermögensabgang in der Form der Rückerstattung, der Herausgabe oder der Einziehung mit dem früheren Vermögenszugang – der, wie sich im Nachhinein herausstellte, nicht einkommensbildend war – korrelieren (M. REICH, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, in: ASA 80 Nr. 3 2011/2012, S. 126; REICH, Steuerrecht, a.a.O., § 10 N 28g; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 16 N 39 ff.).

cc) Die streitigen Vermögenswerte wurden im Rahmen einer besonderen Untersuchung gemäss Art. 190 ff. DBG beschlagnahmt. Gemäss Art. 191 Abs. 1 DBG richtet sich dieses Verfahren nach den Artikeln 19–50 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (SR 313.0, abgekürzt: VStrR). Nach Art. 46 Abs. 1 VStrR sind vom untersuchenden Beamten mit Beschlagnahme zu belegen: Gegenstände, die als Beweismittel von Bedeutung sein können (lit. a), Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung unterliegen (lit. b) sowie die dem Staate verfallenden Geschenke und anderen Zuwendungen (lit. c). Die Beschlagnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR stellt eine provisorische prozessuale Massnahme zur vorläufigen Sicherstellung der allenfalls der Einziehung unterliegenden Vermögenswerte oder von als Beweismittel geeigneten Gegenständen oder Vermögenswerten dar und greift dem Entscheid über deren spätere Verwendung nicht vor (BGer 6B\_899/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.6; BGE 120 IV 365 E. 1c). Die Einziehung selbst erfolgt nach Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 69 ff. des Schweizerischen Strafgesetzbuches (SR 311.0, abgekürzt: StGB; EICKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 195). Die vorläufige Einziehungsbeschlagnahme nach Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR dient somit der Sicherung einer allfälligen vom Strafrichter anzuordnenden Vermögenseinziehung, wobei dieser alle wirtschaftlichen Vorteile, die sich



rechnerisch ermitteln lassen und die direkt oder indirekt durch die strafbare Handlung erworben sind, unterliegen. Bei der Steuerhinterziehung betrifft dies den deliktisch erlangten Vermögensvorteil im Gegenwert der hinterzogenen Steuern (BGer 1S.8/2006 vom 12. Dezember 2006 E. 5).

c) aa) Es ist nicht streitig, dass die X.\_Bank der ESTV am 22. September 2010 mitteilte (act. 2/3), sie habe gestützt auf deren Beschlagnahmeverfügung folgende auf den Rekurrenten lautende Vermögenswerte gesperrt:

<u>Credit Suisse: Kunden-Nr. _____</u>	
Privatkonto CHF	CHF
Depot	CHF
<u>Credit Suisse: Kunden-Nr. _____</u>	
Privatkonto CHF	CHF
Transaktionskonto CHF	CHF
Transaktionskonto EUR	EUR
Transaktionskonto GBP	GBP
Transaktionskonto JPY	JPY
Transaktionskonto USD	USD
Depot	CHF

Dazu hielt die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der ESTV im Bericht in der besonderen Untersuchung gemäss Art. 190 ff. DBG gegen den Rekurrenten vom 30. Juni 2014 (ASU-Bericht) fest, die Vermögenswerte seien im Hinblick auf die Einziehung beschlagnahmt worden. Diese Werte dienten zur Sicherung der im Strafverfahren festgestellten hinterzogenen Steuern. Die Beschlagnahme werde bis zum rechtskräftigen Abschluss des kantonalen Hinterziehungsverfahrens aufrechterhalten. Gemäss Art. 70 Abs. 1 StGB würden Vermögenswerte, die durch eine Straftat erlangt worden seien, nur dann eingezogen, wenn sie nicht dem Verletzten zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands ausgehändigt würden. Im Fall einer Steuerhinterziehung sei der Verletzte das Gemeinwesen, welchem Steuern vorenthalten worden sei. In dem Umfang, in welchem der Staat die beschlagnahmten Mittel zugewiesen erhalte, reduziere sich diese Nachsteuerforderung. In analoger Anwendung von Art. 70 StGB sei deshalb im Rahmen des Strafentscheids des Kantonalen Steueramts für die direkte Bundessteuer über die Einziehung der beschlagnahmten Werte zu entscheiden (ASU-Bericht, S. 13 und 31 f.).

bb) Es wurde nicht bestritten, dass die von der ESTV gesperrten Vermögenswerte im 2010 einen Ertrag von Fr. \_\_\_ und im 2011 einen solchen von Fr. \_\_\_ abwarfen. Da auch mutmasslich rechtswidrig erlangte Einkünfte steuerbar sind, stellt sich die Frage, ob eine neutralisierende Ablieferungspflicht bestand. Dies ist zweifellos zu bejahen, da die Guthaben bei der



X.\_Bank beschlagnahmt wurden, und zwar mit dem Hinweis, die beschlagnahmten Werte dienten zur Deckung der mutmasslich geschuldeten Nachsteuern und Verzugszinsen (ASU-act. 114.130.002). Somit bestand eine enge sachliche und zeitliche Verknüpfung zwischen dem Vermögenszufluss und der in Aussicht stehenden Einziehung. Daran ändert nichts, dass die Rekurrenten nach eigenen – von der Vorinstanz nicht bestrittenen – Angaben erst im Jahr 2020 zu einer die Steuerperioden 2001 bis 2009 betreffenden Zahlung von Fr. \_\_\_ verpflichtet wurden. Im zwischenzeitlich bestehenden Schwebezustand durfte steuerrechtlich nicht abgerechnet werden. Folglich bestand im Zeitpunkt der Beschlagnahmung eine Ablieferungspflicht, die geeignet war, die Vermögenszugänge in den beiden streit betroffenen Jahren zu neutralisieren (vgl. BGer 2C\_1172/2014 E. 3.2 und 2C\_616/2016, 2C\_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.4 ff., in: StR 72/2017 S. 153;).

cc) Anders stellt sich die Situation hinsichtlich der per 31. Dezember 2009 bestehenden Vermögenswerte dar. Diese stammen aus in früheren Jahren erzielten, bereits rechtskräftig veranlagten und vor allem unbelasteten Vermögenszuflüssen. Eine sich daraus ergebende Steuerforderung ist grundsätzlich unabänderlich und lässt sich nicht durch Rückabwicklung des Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, aus der Welt schaffen (BGer 2C\_692/2013, 2C\_693/2013 vom 24. März 2014 E. 4.2). Zudem machen die Rekurrenten nicht substantiiert geltend, ihnen seien die Vermögenswerte entzogen worden. Somit bestand in den Jahren 2010 und 2011 immer noch ein rechtlich realisierbarer Anspruch auf die streitigen Aktiven, weshalb sie in diesen Steuerperioden als geldwerte Rechte dem Reinvermögen der Rekurrenten zuzurechnen sind. Dass sie beschlagnahmt waren, ist nicht ausschlaggebend, da eine aktuelle Veräusserbarkeit nicht notwendig ist. Auch gesperrte Guthaben stellen einen steuerbaren Vermögenswert dar (TEUSCHER/LOBSIGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 13 StHG N 5). Allfällige durch die Beschlagnahme verursachte Schäden betreffen die Staatshaftung und sind nicht in diesem Verfahren zu prüfen.

d) Die Anträge 1 (i) und 2 (i) des Rechtsbegehrens sind somit hinsichtlich der Einkünfte gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen. Die Anträge 1 (ii) und 2 (ii) sind abzuweisen. Ob der Vorinstanz in diesem Zusammenhang eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorzuwerfen ist, wie die Rekurrenten geltend machen, kann offen gelassen werden, weil ein allfälliger Mangel durch die gerichtliche Beurteilung ohnehin geheilt würde.

#### 4.- Steuerschulden, Bussen und Ausgleichszinsen



a) Die Rekurrenten beantragen, in den Steuerveranlagungen 2010 und 2011 seien beim steuerbaren Reinvermögen die voraussichtlich gesamten Steuerschulden der Jahre 2001 bis 2009 sowie die voraussichtlichen Steuerbussen zu berücksichtigen. Die Vorinstanz liess dagegen nur die Steuerschulden ab dem Jahr 2004 zum Abzug zu, und zwar mit der Begründung, die Nachsteuerforderungen 2001 bis 2004 seien verjährt.

aa) Der harmonisierungsrechtlichen Ausgestaltung als Reinvermögenssteuer entsprechend können nur die effektiven, d.h. am Stichtag tatsächlich bestehenden Schulden, für welche die steuerpflichtige Person als Hauptschuldnerin rechtlich haftbar ist, abgezogen werden. Voraussetzung ist somit, dass am massgebenden Stichtag eine feste, durchsetzbare Schuld besteht, mit deren Erfüllung die steuerpflichtige Person ernsthaft rechnen muss, wobei Fälligkeit nicht erforderlich ist. Nicht abzugsfähig sind demzufolge bloss voraussehbare, anwartschaftliche Schulden wie beispielsweise Bürgschaftsverpflichtungen; eine abzugsfähige Bürgschaftsschuld besteht somit erst, wenn der Hauptschuldner nicht mehr zahlungsfähig ist, und der Bürge für die Schuld aufkommen muss. In der Regel ebenfalls nicht abzugsfähig sind verjährte Schulden, denn nach Ablauf der Verjährungsfrist besteht keine rechtlich durchsetzbare Schuldverpflichtung mehr. Sodann können nur Steuerschulden zum Abzug zugelassen werden, deren Rechts- und Entstehungsgrund in dem für die Vermögensbemessung massgeblichen Zeitpunkt bereits gegeben sind. Künftige Schulden, namentlich solche öffentlich-rechtlicher Natur wie Steuerforderungen oder Bussen, sind bei der Ermittlung des Vermögensstandes nicht zu berücksichtigen und können auch nicht als "Wertberichtigung" vom steuerbaren Vermögen in Abzug gebracht werden (StE 1996 B 52.7 Nr. 1). Am Stichtag bestehende Steuerschulden können andererseits auch dann abgezogen werden, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen oder das Veranlagungsverfahren noch nicht einmal eingeleitet worden ist, wobei letzteres namentlich bei aperiodischen Steuern vorkommen kann. Nötigenfalls ist der mutmassliche Steuerbetrag zu schätzen. Nachsteuerschulden können vom Bruttovermögen in Abzug gebracht werden, auch wenn sie am Stichtag noch nicht ziffernmässig festgestanden haben (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., Art. 13 StHG N 1 ff.).

bb) Das Reinvermögen der Rekurrenten per 31. Dezember 2010 bzw. 2011 wurde im Jahr 2020 ermittelt. Zu diesem Zeitpunkt war klar, dass die Nachsteuern für die Jahre 2001 bis 2003 infolge Verjährung nicht mehr eingefordert werden konnten. Entsprechend waren die Reinvermögen der Jahre 2010 und 2011 mit diesen Beträgen nicht belastet und waren entgegen den Vorbringen der Rekurrenten bei der Berechnung der steuerpflichtigen Reineinkommen dieser beiden Jahre nicht zu berücksichtigen (BGer 2C\_1172/2014 vom 22. Juni 2015 E. 3.2).



b) Der Rekurrent macht weiter geltend, er sei mit Bussen in der Höhe von Fr. \_\_\_ worden. Bussenforderungen entstehen jedoch, anders als die Nachsteuerforderungen, erst mit deren rechtskräftiger Festsetzung, was einen Abzug vor dem Eintritt der Rechtskraft ausschliesst (TEUSCHER/LOBISGER, a.a.O., N 19 ff.). Gemäss Vorinstanz wurden die Bussenverfügungen für die Jahre 2004 bis 2009 erst im Jahr 2020 rechtskräftig, weshalb diese bei den steuerbaren Vermögen 2010 und 2011 nicht berücksichtigt werden können. Die Rekurrenten legten nichts ins Recht, was dies zu widerlegen vermöchte.

c) Schliesslich kritisieren die Rekurrenten die Praxis der Vorinstanz, wonach die Verzugs- bzw. Ausgleichszinsen erst mit der Schlussrechnung erhoben werden und in den ursprünglichen Veranlagungsperioden keine Berücksichtigung finden. Sie beantragen, die Ausgleichszinsen ab 1. Januar 2010 seien ebenfalls als Schulden zu berücksichtigen und vom steuerbaren Vermögen abzuziehen. Dieser Sachverhalt ist weder durch das DBG noch durch das StHG geregelt. Gemäss Bundesgericht könnten die Verzugszinsen daher entweder auf dem Nachsteuerbetreffnis der nachsteuerbetroffenen Ursprungsperiode oder erst in der Steuerperiode, in welcher die Nachsteuer veranlagt werde, abgezogen werden (BGer 2C\_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.4.1). Die Praxis der Vorinstanz erscheint sachgerecht und ist gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung nicht zu beanstanden.

d) Die Anträge 1 (iii), (iv) und (v) sowie 2 (iii), (iv) und (v) des Rechtsbegehrens sind abzuweisen.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Erträge aus den beschlagnahmten Vermögenspositionen Nrn. \_\_\_ und \_\_\_ bei der X.\_Bank in der Höhe von Fr. \_\_\_ (Jahr 2010) und Fr. \_\_\_ (Jahr 2011) zu Unrecht den steuerbaren Einkommen 2010 und 2011 zurechnete. Der Rekurs ist daher teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2021 aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **III. Direkte Bundessteuer**

6.- Die Rechtslage des StG entspricht im Wesentlichen derjenigen des DBG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind, soweit sie das steuerbare Einkommen betreffen. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der



Vorinstanz vom 12. Oktober 2021 aufzuheben. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **IV. Kosten**

7.- a) [amtliche Kosten]

b) [ausseramtliche Kosten]

#### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2021 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2021 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. [amtliche Kosten Rekurs]
4. [amtliche Kosten Beschwerde]
5. [ausseramtliche Kosten]