



**Fall-Nr.:** B 2017/236, B 2017/237  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 06.02.2020  
**Entscheiddatum:** 19.02.2018

### **Zirkulationsentscheid Verwaltungsgericht, 19.02.2018**

**Steuerrecht, Art. 177 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG.** Die Veranlagungsbehörde hat ermessensweise dem Beschwerdeführer aus deliktischen Handlungen zugeflossene Einkünfte aufgerechnet und beim Vermögen berücksichtigt, ohne die entsprechenden Verfahrensregeln einzuhalten. Auch mit dem zweitinstanzlichen Strafurteil war der Untersuchungsnotstand nicht behoben. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die in diesem Urteil aufgrund einer abstrakten Quote ermittelten Deliktssummen dem Beschwerdeführer auch tatsächlich zugeflossen sind. Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Angelegenheit ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen (Verwaltungsgericht, B 2017/236 und 237).

#### **Zirkulationsentscheid vom 19. Februar 2018**

##### Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

##### Verfahrensbeteiligte

**A.Y.,**

**B.Y.,**

**Beschwerdeführer,**

beide vertreten durch lic. iur. Remo Busslinger, Streichenberg Rechtsanwälte,  
Stockerstrasse 38, 8002 Zürich,



St.Galler Gerichte

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

und

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

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2003 und 2004)  
sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2003 und 2004)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

A. A.Y. und B.Y. sind verheiratet und leben seit dem Jahr 2005 getrennt. In der Steuererklärung 2003 deklarierten sie Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemanns von CHF 217'685 sowie Einkünfte aus Wertschriften von CHF 2'473. Im Jahr 2004 betragen die deklarierten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 40'713 und jene aus Wertschriften CHF 2'384. Das steuerbare Vermögen wurde



## St.Galler Gerichte

bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2003 mit CHF 759'669 und im Jahr 2004 mit CHF 495'120 deklariert (act. 8/6/4.5 und 5.5).

Im Veranlagungsverfahren stellte das kantonale Steueramt fest, dass A.Y. unter anderem in den Jahren 2003 und 2004 Einkünfte aus deliktischer Herkunft erzielt und nicht deklariert hatte. In den Veranlagungen vom 19. Mai 2010 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 sowie die direkten Bundessteuern 2003 und 2004 rechnete das kantonale Steueramt ermessensweise übrige Einkünfte von CHF 2'989'559 je Jahr auf; beim Vermögen betrug die ermessensweisen Aufrechnungen CHF 4'050'000 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und CHF 4'500'000 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 (act. 8/6/4.3, 4.4, 5.3 und 5.4). A.Y. und B.Y. wurden am 19. Mai 2010 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 3'188'800 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 4'788'000 und für die direkte Bundessteuer 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 3'189'700 sowie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 3'020'700 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 5'092'000 sowie bei der direkten Bundessteuer 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 3'023'500 veranlagt.

Gegen die Steuerveranlagungen 2003 und 2004 liessen A.Y. und B.Y. am 1. Juni 2010 Einsprache erheben (act. 8/6/3). Im Wesentlichen machten sie geltend, die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt und die Begründung für die Aufrechnungen seien nicht ausreichend. Mit Einspracheentscheiden vom 28. November 2016 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut (act. 8/6/4.1, 4.2, 5.1 und 5.2). Dabei wurde das deliktische Einkommen gestützt auf das rechtskräftige Strafurteil des Kantonsgerichts vom 14. August 2013 (Proz. Nr. ST.0000.000) reduziert und neu ordentlich mit CHF 2'328'411 für 2003 und mit CHF 267'185 für 2004 aufgerechnet, womit sich ein steuerbares Einkommen von CHF 2'527'600 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und von CHF 2'528'500 bei der direkten Bundessteuer 2003 sowie von CHF 298'300 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2004 und von CHF 301'100 bei der direkten Bundessteuer 2004 ergab. Die ermessensweise Aufrechnungen beim Vermögen wurden aufgehoben, womit sich für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 ein steuerbares Vermögen von CHF 738'000 und für die Kantons- und



## St.Galler Gerichte

Gemeindesteuern 2004 ein steuerbares Vermögen von CHF 592'000 ergab (act. 8/6/4.1, 4.2, 5.1 und 5.2).

**B.** Die gegen diese Einspracheentscheide 2003 und 2004 erhobenen Rechtsmittel (Rekurs für die Kantons- und Gemeindesteuern respektive Beschwerde für die direkte Bundessteuer) hiess die Vorinstanz mit Entscheid vom 17. Oktober 2017 teilweise gut (Ziffern 1, 3, 5/1 und 6 des Dispositivs). Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 reduzierte sie das steuerbare Einkommen auf CHF 2'489'700; das steuerbare Vermögen blieb unverändert bei CHF 738'000 (Ziffer 2 des Dispositivs). Für die direkte Bundessteuer 2003 legte sie das steuerbare Vermögen (richtig: Einkommen) neu auf CHF 2'490'600 fest (Ziffer 4 des Dispositivs). Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 reduzierte sie das steuerbare Einkommen auf CHF 293'700; das steuerbare Vermögen blieb unverändert bei CHF 592'000 (Ziffer 5/2 des Dispositivs). Für die direkte Bundessteuer 2004 legte sie das steuerbare Einkommen neu auf CHF 296'500 fest (Ziffer 6 des Dispositivs).

**C.** A.Y. und B.Y. (Beschwerdeführer) erhoben gegen den am 23. Oktober 2017 zugestellten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 22. November 2017 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen seien die Ziffern 2, 4, 5/2 und 7 aufzuheben und die Beschwerdeführer für die Jahre 2003 und 2004 entsprechend ihren Deklarationen zu veranlagern, eventualiter die Angelegenheit zur Neubeurteilung mit der Anweisung, die Ersatzforderung des Kantons St. Gallen von CHF 1'700'000 zum Abzug zu bringen, zurückzuweisen.

Mit Vernehmlassung vom 20. Dezember 2017 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides und beantragte die Abweisung der Beschwerden. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verwies mit Eingabe vom 8. Januar 2018 auf die akute Verjährungsproblematik, verzichtete auf eine Vernehmlassung und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.



Auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids und die Ausführungen der Beschwerdeführer zur Begründung ihrer Anträge sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

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

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens hinsichtlich der Einkünfte und der Abzüge vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz die Rekurse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 einerseits und die Beschwerden betreffend die direkten Bundessteuern 2003 und 2004 andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt (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 223 vom 25. Februar 2016, E. 1; [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Die Verfahren können dementsprechend vereinigt und in einem einzigen Entscheid erledigt werden.

2. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; 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). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert, und ihre Eingabe vom 22. November 2017 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht ist im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP gilt in diesem Rechtsbereich nicht (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1, B 2012/266



vom 12. Februar 2014 E. 2.4.1 und B 2013/8 und 9 vom 12. Februar 2014 E. 4.1, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

**3.** Die Beschwerdeführer rügen unter anderem Verletzungen des rechtlichen Gehörs (in den Veranlagungs- und Einspracheverfahren und in den Verfahren vor Vorinstanz) sowie ein gesetzwidriges Verfahren bei der ermessensweisen Festlegung von Geldzuflüssen in den Veranlagungsverfahren 2003 und 2004 bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer.

**3.1.** Zur Verletzung des rechtlichen Gehörs bringen die Beschwerdeführer in ihrer Beschwerde im Wesentlichen vor, diese sei bereits in den Verfahren vor der Vorinstanz und auch im Einspracheverfahren vor dem Beschwerdegegner gerügt worden. Das rechtliche Gehör sei einerseits dadurch verletzt worden, dass den Beschwerdeführern in den Veranlagungsverfahren keine Möglichkeit gegeben worden sei, zu dem den Veranlagungen 2003 und 2004 zugrunde gelegten Urteil des Bezirksgerichts X. Stellung zu nehmen. Bei diesem Strafurteil sei zu würdigen, dass der Ehemann der Beschwerdeführer im Strafverfahren mehrfach von seinem Recht zur Aussageverweigerung Gebrauch gemacht habe. Zudem vermöge das Recht auf Akteneinsicht das rechtliche Gehör mitnichten aufzuwiegen. Für die Beschwerdeführer sei im Veranlagungsverfahren nicht ersichtlich gewesen, auf welche konkreten Akten sich der Beschwerdegegner für die Bemessung der Veranlagungen berufen habe. Die Beschwerdeführer hätten die Steuererklärungen 2003 und 2004 eingereicht und seien vom Beschwerdegegner nie gemahnt worden, weitere Unterlagen für die Steuerveranlagung einzureichen oder sonst wie bei der Ermittlung des Sachverhalts mitzuwirken. Die materiellen Voraussetzungen für die Ermessensveranlagung seien somit nicht erfüllt gewesen. Doch auch die formellen Voraussetzungen dazu seien vom Beschwerdegegner missachtet worden. Formelle Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung seien, dass die steuerpflichtige Person formell zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert beziehungsweise gemahnt werde. Dies sei vorliegend jedoch nie geschehen. Somit seien die Ermessensveranlagungen durch den Beschwerdegegner ohne rechtliche Grundlage erfolgt. Auf diese Vorbringen sei weder in den Einspracheentscheiden des Beschwerdegegners noch in den Rekurs- beziehungsweise Beschwerdeentscheiden der Vorinstanz ausführlich eingegangen worden. Auch Ausführungen dazu, weshalb auf diese entscheiderelevanten Vorbringen



nicht eingegangen worden sei, fehlten. Damit hätten der Beschwerdegegner respektive die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer verletzt. Zudem habe die Vorinstanz auch die Untersuchungsmaxime verletzt. Sie habe keine eigenen Abklärungen oder zumindest Plausibilisierungen zu dem vom Beschwerdegegner im Einspracheverfahren zugrunde gelegten Urteil des Kantonsgerichts getroffen.

**3.2.** Das Veranlagungsverfahren ist ein gemischtes Verfahren, bei welcher die Veranlagungsbehörde und der Steuerpflichtige zusammenwirken. Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 170 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 176 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG). Eine besondere Stellung nimmt beim Veranlagungsverfahren die sogenannte Ermessensveranlagung ein (Art. 177 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 46 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Nach Art. 177 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG ist eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen dann vorzunehmen, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt. Das Gesetz scheint damit für die Ermessensveranlagung zwei voneinander verschiedene Voraussetzungen festzulegen, doch liegt im Grunde genommen nur eine einzige vor. Anlass zu einer solchen Veranlagung ist nämlich jede nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, welche es der Veranlagungsbehörde verunmöglicht, die Steuerfaktoren oder Teile davon „einwandfrei“ zu ermitteln (vgl. BGer 2C\_795 und 796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.4). In der Folge tritt dann ein Untersuchungsnotstand ein, wenn die zuständige Veranlagungsbehörde alle zumutbaren sowie geeigneten Untersuchungsmittel eingesetzt und die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung angehalten hat, der rechtserhebliche Sachverhalt aber dennoch ungewiss geblieben ist (Looser/Fenners, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St. Gallen 2012, S. 170 ff., S. 174). Formelle Voraussetzung einer Ermessenschätzung ist, dass die steuerpflichtige Person formell zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert wurde. Bei nicht gehöriger Erfüllung ist sie gemäss gesetzlicher Vorschrift zu mahnen. Erfolgt keine Mahnung, liegt darin eine gegen Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101,



BV) verstossende Gehörsverletzung, die einen schwerwiegenden Verfahrensmangel darstellt. Die darauf gestützte Ermessensveranlagung ist dementsprechend fehlerhaft (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N 30 ff. zu Art. 130 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 66 ff. zu § 139 StG/ZH). Nach Art. 180 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1); die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur. Dieses dient einerseits der Klärung des Sachverhaltes, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines ihn belastenden Entscheides zur Sache zu äussern und an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis äussern zu können, wenn dieses geeignet ist, den Ausgang des Verfahrens zu beeinflussen. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt in der Regel ungeachtet der materiellrechtlichen Begründetheit und der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des betreffenden Entscheids (BGE 135 I 187 E. 2, 127 V 431 E. 3d). Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und, ohne dass die überdies noch geltend gemachten Rechtsverletzungen geprüft würden, zur Wiederholung des Verfahrens zurückgewiesen. Nach der Rechtsprechung kann eine – nicht besonders schwer wiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann und dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwächst. Die Heilung soll jedoch die Ausnahme bleiben und setzt eine nur geringfügige Beeinträchtigung des rechtlichen Gehörs voraus (BGE 126 V 130 E. 2b; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 81 mit Hinweisen). Bei schweren oder regelmässigen Verletzungen des Gehörsanspruchs ist eine Heilung grundsätzlich ausgeschlossen. Die Häufung von Rechtsfehlern stellt einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar und schliesst eine Heilung aus (vgl. statt vieler BGE 126 I 68 E. 2; 124 V 180 E. 4 mit weiteren Hinweisen; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl. 2010, Rz. 270 ff.).



**3.3.** Nachfolgend sind die Rüge betreffend der Verletzungen des rechtlichen Gehörs sowie die geltend gemachten Verletzungen bei der ermessensweisen Festlegung von Einkommenszuflüssen in den Steuerperioden 2003 und 2004 zu prüfen.

**3.3.1.** Nach der Einreichung der Steuererklärung 2003 am 28. Juni 2004 sowie der Steuererklärung 2004 am 26. Juli 2005 erliess der Beschwerdegegner am 19. Mai 2010 die Veranlagungsverfügungen (bezeichnet: nach Ermessen) für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 sowie die direkte Bundessteuer 2003, unter Aufrechnung von Geldzuflüssen aus „Liegenschaftsgeschäften“, verteilt auf vier Jahre je CHF 2'834'983 und Provisionen, verteilt auf vier Jahre je CHF 154'576. Zudem wurden bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2003 bei den übrigen Vermögenswerten (Ziffer 30.6) CHF 4'050'000 aufgerechnet. Bei den direkten Bundessteuern 2003 wurden Einkünfte nach Ermessen von CHF 2'189'559 hinzugezählt (act. 8/6/4.3 und 4.5). Zur Begründung bringt der Beschwerdegegner vor, dass aufgrund eines Gerichtsentscheids die Aufrechnungen der vorgenannten steuerbaren Einkünfte und des steuerbaren Vermögens nach Ermessen festgelegt worden seien. Auf welchen Gerichtsentscheid sich diese Aufrechnung abstützte, lässt sich den Verfügungen der Steuerperiode 2003 nicht entnehmen. Die Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 und die direkte Bundessteuer 2004 erfolgten ebenfalls am 19. Mai 2010. Dabei wurde bei den Staats- und Gemeindesteuern 2004 Einkommen von CHF 2'989'559 (Ziffer 6.3) und Vermögen von CHF 4'500'000 aufgerechnet (act. 8/6/5.3). Bei der direkten Bundessteuer 2004 wurden bei den übrigen Einkünften ebenfalls CHF 2'989'559 (Ziffer 6.4) hinzugezählt (act. 8/6/5.4). Die Begründungen für die Aufrechnungen in den Veranlagungsberechnungen 2004 lauten gleich wie bei den Veranlagungsberechnungen 2003.

**3.3.2.** In den Einsprachen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 vom 1. Juni 2010 sowie bei den direkten Bundessteuern 2003 und 2004 (act. 8/6/3) rügte der damalige Vertreter, dass die Voraussetzungen zur Durchführung einer Ermessensveranlagung nicht erfüllt seien, da sich zum einen die Steuerfaktoren und das Steuersubstrat anhand von Unterlagen ermitteln liessen und zum anderen die Einsprecher nicht gemahnt worden seien. Zudem würden die Veranlagungen auf einen Gerichtsentscheid verweisen, ohne denselben zu nennen und ohne zu begründen,



wieso dieser einer Ermessensveranlagung dienen soll. Es sei davon auszugehen, dass es sich dabei um das Urteil des Kreisgerichts X. vom 11. Mai 2010 handle.

**3.3.3.** In den Einspracheentscheiden vom 28. November 2016 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2003 und 2004 (act. 8/6/4.1, 4.2, 5.1 und 5.2) wird auf die von den Beschwerdeführern vorgebrachten Rügen betreffend die Gehörsverletzungen beziehungsweise die fehlenden Voraussetzungen zur Vornahme von ermessensweisen Veranlagungen 2003 und 2004 in der Meinung, die Beschwerdeführer jetzt auf der Grundlage des Urteils des Kantonsgerichts ordentlich zu veranlagern, überhaupt nicht eingegangen. Der Beschwerdegegner führt in den Einspracheentscheiden auf, dass gestützt auf die Feststellungen im Strafverfahren, die auf umfangreichen Abklärungen und Untersuchungen beruhen würden und vom Bundesgericht als zutreffend beurteilt worden seien, davon auszugehen sei, dass dem Beschwerdeführer in den Jahren 2001 bis 2004 aus illegalen Grundstücksgeschäften deliktische Einkünfte von CHF 7'097'847 zugeflossen seien (vgl. Urteil S. 60). Davon seien rund CHF 200'000 in Abzug zu bringen, welche beim Beschwerdeführer eingezogen worden seien. Nicht abgezogen werden könne dagegen die verfügte Ersatzforderung von CHF 1'700'000, da mit deren Bezahlung nicht ernsthaft zu rechnen sei. Die Einsprache sei in dem Sinne teilweise gutzuheissen, dass die ursprüngliche Ermessensveranlagung aufgehoben werde und die Steuerfaktoren unter Einbezug des rechtskräftigen Urteils des Kantonsgerichts vom 14. August 2013 nicht mehr ermessensweise, sondern im ordentlichen Verfahren festgelegt würden.

**3.3.4.** In der Rekurs- respektive Beschwerdeschrift vom 30. Dezember 2016 vor der Vorinstanz (act. 8/1.1 und 8/1.2) rügte der Vertreter unter anderem wiederum die fehlende Grundlage für eine Ermessensveranlagung und die Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund der Nichtbeachtung der Rügen der Beschwerdeführer, welche sie in den Einsprachen vom 1. Juni 2010 vorgebracht haben. Die Beschwerdeführer hätten sich vor dem Beschwerdegegner nie zur Ermessensveranlagung äussern können, welche auf dem Urteil des Kantonsgerichts basiert habe; damit habe der Beschwerdegegner die Untersuchungsmaxime verletzt.



**3.3.5.** In dem in diesem Verfahren angefochtenen Urteil der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 17. Oktober 2017 (act. 2) wird zur Rüge betreffend die Ermessensveranlagung ausgeführt, es sei fraglich, ob es sich dabei überhaupt um eine solche gehandelt habe, da sich die umstrittenen Aufrechnungen auf das Urteil des Kreisgerichts X. vom 10. Mai 2010 abgestützt hätten. Selbst wenn dem so wäre, so habe die Vorinstanz in den angefochtenen Einspracheentscheiden die Ermessensveranlagungen der Jahre 2003 und 2004 aufgehoben und gestützt auf das rechtskräftige Urteil des Kantonsgerichts vom 14. August 2013 und damit auf der Basis zuverlässiger Unterlagen eine ordentliche Veranlagung vorgenommen. Die Frage nach der Erfüllung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagungen stelle sich daher nicht mehr, weshalb der Beschwerdegegner in den Einspracheentscheiden auch nicht mehr darauf habe eingehen müssen. Somit liege keine Verletzung der Begründungspflicht vor. Nachdem das Urteil des Kantonsgerichts vom 14. August 2013 in Rechtskraft erwachsen sei, sei den Beschwerdeführern Ende 2015 Akteneinsicht gewährt worden. Anschliessend habe auch die Möglichkeit bestanden, zu den vorgesehenen Einspracheentscheiden, welche erst rund ein Jahr später ergangen seien, Stellung zu nehmen. Die Vorinstanz habe die gestützt auf das rechtskräftige Strafurteil vorgenommenen Aufrechnungen in den Einspracheentscheiden zudem hinreichend begründet.

**3.4.** In den Veranlagungsverfahren 2003 und 2004 erfolgte jeweils eine partielle Ermessensveranlagung betreffend der aus den deliktischen Handlungen des Ehemanns zugeflossenen Einkommens- beziehungsweise Vermögenswerten. Dabei hatte der Beschwerdegegner in den Steuerjahren 2003 und 2004 anlässlich der ermessensweisen partiellen Aufrechnungen von steuerbarem Einkommen und Vermögen aus den Delikten in den Veranlagungsverfügungen die von Gesetzes wegen vorgesehenen Voraussetzungen an eine Ermessensveranlagung nicht eingehalten. Die Beschwerdeführer wurden weder dazu aufgefordert, zur Behebung des Untersuchungsnotstands in den Veranlagungsverfahren mitzuwirken, noch erfolgte eine diesbezügliche Mahnung vor der Eröffnung der partiell nach Ermessen erlassenen Veranlagungsverfügungen 2003 und 2004. In den Akten liegen keine Schriftstücke, aus denen gegenteiliges hervorgehen würde; auch bestreitet der Beschwerdegegner diesen Rechtsmangel nicht. Er hatte sich weder vor der Vorinstanz noch in diesem Verfahren zu den vorgebrachten Rügen vernehmen lassen und einzig auf die Begründungen in



den Einspracheentscheiden verwiesen; somit ist davon auszugehen, dass er diesen Mangel anerkennt. Damit ist erstellt, dass die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 sowie der direkten Bundessteuer 2003 und 2004 gesetzeswidrig erlassen wurden. Diese dargelegten, unbestrittenen Mängel sind, wie oben ausgeführt, als eine schwerwiegende Gehörsverletzung zu qualifizieren.

**3.5.** Das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer verletzte der Beschwerdegegner wiederum, indem er in den Einspracheentscheiden der Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 sowie der direkten Bundessteuer 2003 und 2004 auf die vorgebrachten Rügen der gesetzeswidrigen Ermessensveranlagung sowie der geltend gemachten Gehörsverletzung betreffend dem den Veranlagungsentscheiden zugrunde gelegten Gerichtsurteil des Bezirksgerichts X. gar nicht einging.

**3.6.** In den Einspracheentscheiden 2003 und 2004 stützte sich der Beschwerdegegner bei den Aufrechnungen aus deliktischen Handlungen des Beschwerdeführers erstmals auf das rechtskräftige Urteil des Kantonsgerichts St. Gallen vom 14. August 2013 (act. 8/6/2.2-9) ab. Dabei ging er davon aus, dass die in diesem Urteil dem Beschwerdeführer zugeordneten Deliktsummen jeweils den tatsächlichen Einkommenszuflüssen in den Jahren 2003 und 2004 entsprachen. Aus diesem Grund verfügte er in den jeweiligen Einspracheentscheiden, dass deshalb (sinngemäss) kein Untersuchungsnotstand mehr bestehe und deshalb in das ordentliche Veranlagungsverfahren zurückgekehrt werde.

**3.6.1.** Was steuerbares Einkommen ist, richtet sich nach der Reinvermögenszugangstheorie. Danach ist die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einer Person während eines bestimmten Zeitabschnittes von aussen zufließen und die sie ohne Schmälerung (Verzehr) ihres Vermögens zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse und ihre laufende Wirtschaft verwenden kann, steuerbares Einkommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 12 der Vorbemerkungen zu §§ 16-37a StG/ZH). Neben regelmässig wiederkehrenden Einkünften unterliegen auch einmalige Zugänge, neben reinen Wertzuflüssen auch Veräusserungsgewinne, neben Bareinkünften auch Naturaleinkünfte der Einkommensbesteuerung (Art. 29 Abs. 1 und 2 StG und Art. 16 Abs. 1 und 2 DBG). Nach der gesetzlichen Umschreibung gilt jeder Wertzufluss als steuerbares Einkommen, sofern das Steuergesetz nicht selber eine



Ausnahme von der Steuerpflicht vorsieht. Von der Einkommensgeneralklausel ausgenommen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 29 Abs. 2 StG und Art. 16 Abs. 3 DBG) und die in Art. 37 StG und Art. 24 DBG abschliessend genannten Fälle (Zigerlig/Oertli/Hofmann), Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil Rz. 59 ff.). Die Einkommensbildung ist ein tatsächlicher Vorgang, weshalb auch aus ungerechtfertigten Einkünften ein Vermögenszuwachs resultieren kann, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dadurch gesteigert wird. Steuerbar sind demnach auch Vermögenszugänge aus widerrechtlichen oder unsittlichen Handlungen. Darin kommt die Wertneutralität des Steuerrechts zum Ausdruck. Soweit keine der speziellen Einkommensbestimmungen zur Anwendung kommt, ist Einkommen aus widerrechtlicher oder unsittlicher Handlung nach Art. 29 StG und Art. 16 DBG steuerbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 39 zu Art. 16 DBG).

**3.6.2.** Entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die im Strafurteil des Kantonsgerichts dem Beschwerdeführer nach Quote zugeordneten Deliktsummen in den Jahren 2003 und 2004 diesem auch tatsächlich zugeflossen sind. Zum einen ergibt sich dies alleine schon aus der Tatsache, dass diese dem Beschwerdeführer zugeordneten deliktischen Gewinne Gelder sind, deren Höhe auf der Basis einer vom Gericht festgelegten abstrakten Quote ermittelt wurde. Zudem wird in diesem rechtskräftigen Urteil des Kantonsgerichts betreffend den darin ausgewiesenen deliktischen Gesamtgewinn selbst (S. 60) folgendes einschränkend festgehalten: „In welchem Umfang diese Reingewinne bei A.Y. (.....) verblieben, d.h. welche Gewinne sie individuell aus der deliktischen Tätigkeit der genannten Gesellschaft erzielten, lässt sich nicht direkt ermitteln. Die Wertquote an den Beträgen, die aus den beteiligten Gesellschaften abgeflossen sind, lässt jedoch den Rückschluss auf die Verteilung des deliktischen Gesamtgewinns zu (...).“ Aufgrund diesem vom Kantonsgericht selbst erklärten Vorbehalt zu den tatsächlichen Geldzuflüssen an den Beschwerdeführer kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Gerichtsurteil aus steuerrechtlicher Sicht eine zuverlässige Grundlage ist, mit welcher zweifelsfrei der tatsächliche Geldzufluss in den Jahren 2003 und 2004 an den Beschwerdeführer ermittelt werden kann. Nach der oben dargelegten Reinvermögenszugangstheorie müssen die zu steuernden Wertzuflüsse der steuerpflichtigen Person tatsächlich auch zugeflossen sein. Die Beschwerdeführer



brachten bereits im Verfahren vor der Vorinstanz und wiederum in diesem Beschwerdeverfahren Gründe vor, weshalb insbesondere der Geldzufluss an den Beschwerdeführer aus den verschiedenen Gesellschaften im Gerichtsurteil nicht zuverlässig festgestellt werden konnte. Das Urteil stelle nämlich auf die totalen Reingewinne verschiedener Gesellschaften ab und nicht auf nachgewiesene Ausschüttungen dieser Reingewinne an den Beschwerdeführer.

Aus dem Gerichtsurteil kann somit nicht gefolgert werden, dass die in den Gesellschaften angefallenen deliktischen Gewinne tatsächlich auch in dem genannten Umfang dem Beschwerdeführer ganz oder in Teilen zugeflossen sind. Indem der Beschwerdegegner sich auf die mutmasslichen (quotalen) Zuflüsse gemäss dem Gerichtsurteil abstützt, geht er somit von einer Schätzung aus. Deshalb erfolgte auch im Einspracheverfahren die Ermittlung der deliktischen Zuflüsse der Jahre 2003 und 2004 nach Ermessen. Somit unterlagen die Veranlagungs- und Einspracheverfahren 2003 und 2004 bezüglich der Aufrechnungen aus den deliktischen Handlungen den oben genannten besonderen gesetzlichen Bestimmungen über die Ermessensveranlagung.

**3.7.** Aufgrund der oben festgestellten schwerwiegenden Verfahrensfehler in den Veranlagungsverfahren 2003 und 2004 und der Tatsache, dass in den Einspracheverfahren betreffend die Aufrechnungen weiterhin partiell in der Ermessenstaxation verblieben wurde, hätte die Vorinstanz die angefochtenen Einspracheentscheide 2003 und 2004 mit den ihnen zugrunde liegenden Veranlagungen aufheben und zur Wiederholung der Steuerveranlagungen 2003 und 2004 an den Beschwerdegegner zurückweisen müssen. Auch wenn davon auszugehen wäre, dass die Einspracheverfahren 2003 und 2004 – wie erfolgt – im Rahmen der ordentlichen Veranlagung durchzuführen gewesen wären, hätte die Vorinstanz die Rekurse 2003 und 2004 sowie die Beschwerden 2003 und 2004 gutheissen müssen. Wie schon dargelegt, stützte sich der Beschwerdegegner bei den Einspracheentscheiden 2003 und 2004 erstmals auf das rechtskräftige Urteil des Kantonsgerichts St. Gallen vom 14. August 2013 ab. Dass er sich in dieser zweiten Stufe des verwaltungsinternen Verfahrens auf eine andere Beweisgrundlage für die Aufrechnungen bezog und zudem ins ordentliche Verfahren wechselte, hätte er den Beschwerdeführern anzeigen und sie in das Verfahren mit einbeziehen müssen. Dies



gilt insbesondere, nachdem der Beschwerdegegner den Einbezug bereits bei den Veranlagungsverfahren versäumt hatte. Damit wurde nämlich das rechtliche Gehör (auch) in den Einspracheverfahren 2003 und 2004 verletzt. Diese Gehörsverletzungen in den Veranlagungs- und Einspracheverfahren müssten ebenfalls zur Rückweisung der Streitsachen 2003 und 2004 zur Neuveranlagung an den Beschwerdegegner führen.

**3.8.** Aus obigen Erwägungen folgt, dass die Aufrechnungen deliktischer Zuflüsse in den Veranlagungs- und Einspracheverfahren 2003 und 2004 ermessensweise erfolgten und deshalb den besonderen gesetzlichen Vorschriften der Ermessensveranlagung unterlagen. Diese Veranlagungs- und Einspracheverfahren sind deshalb gesetzeswidrig zu Stande gekommen. Das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer wurde mehrfach verletzt; diese Verletzungen sind als schwerwiegende Verfahrensmängel zu qualifizieren und können nicht geheilt werden kann. Die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 sowie die direkte Bundessteuer 2003 und 2004 sind deshalb gutzuheissen und zur Wiederholung des Veranlagungsverfahrens für die Steuerjahre 2003 und 2004 an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Deshalb ist auf die weiteren vorgebrachten (materiellen) Rügen nicht einzutreten.

**4.** Aufgrund obigen Erwägungen ergibt sich:

**4.1.** Die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 sowie die direkten Bundessteuern 2003 und 2004 sind gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und die Sache ist an den Beschwerdegegner zur Wiederholung des Veranlagungsverfahrens für die Steuerjahre 2003 und 2004 zurückzuweisen.

**4.2.** Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren dem Staat (Kantonales Steueramt) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von je CHF 1'500, zusammen CHF 3'000 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 949.12). Auf die Kostenerhebung ist entsprechend der verwaltungsgerichtlichen Praxis nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Die für beide Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse von CHF 5'000 sind den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.



Die amtlichen Kosten der vorinstanzlichen Verfahren von CHF 2'400 sind ebenfalls dem Staat (Kantonales Steueramt) aufzuerlegen; auf die Erhebung ist hier entsprechend der vorinstanzlichen Praxis zu verzichten. Die Vorinstanz ist anzuweisen, den Beschwerdeführern ihre für die vorinstanzlichen Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse von je CHF 800, zusammen CHF 1'600 zurückzuerstatten.

**4.3.** Die Beschwerdeführer haben antragsgemäss Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung zu Lasten des Staates (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Der Rechtsvertreter hat keine Kostennote eingereicht. Angemessen erscheint vorliegend für die Verfahren vor der Vorinstanz und diese Beschwerdeverfahren eine Entschädigung von insgesamt CHF 5'000 zuzüglich pauschale Barauslagen von CHF 200 (vier Prozent von CHF 5'000) und, da die anwaltlichen Leistungen im Wesentlichen noch vor dem 1. Januar 2018 erbracht wurden, acht Prozent Mehrwertsteuer (vgl. Art. 6, Art. 22 Abs. 1 lit. b, Art. 28<sup>bis</sup> Abs. 1 und Art. 29 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75; Ziff. 2.1 der MWST-Info 19 zur Steuersatzänderung per 1. Januar 2018, [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)).

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

1. Die Beschwerdeverfahren B 2017/236 und B 2017/237 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2003 und 2004) wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 17. Oktober 2017 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zur Wiederholung des Veranlagungsverfahrens an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern (Einkommen 2003 und 2004) wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 17. Oktober 2017 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zur Wiederholung des Veranlagungsverfahrens an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.
4. Der Staat (Kantonales Steueramt) bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von je CHF 1'500, zusammen CHF 3'000. Den Beschwerdeführern werden die von ihnen in diesen Verfahren geleisteten



Kostenvorschüsse von zusammen CHF 5'000 zurückerstattet. Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens von je CHF 1'200, zusammen CHF 2'400 werden dem Staat auferlegt; auf die Erhebung wird verzichtet. Die Vorinstanz wird angewiesen, den Beschwerdeführern die von ihnen geleisteten Kostenvorschüsse von zusammen CHF 1'600 zurückzuerstatten.

**5.** Der Staat (Kantonales Steueramt) entschädigt die Beschwerdeführer für die Rechtsmittelverfahren vor Vorinstanz und Verwaltungsgericht mit CHF 5'200 zuzüglich acht Prozent Mehrwertsteuer.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Scherrer