



<b>Fall-Nr.:</b>	B 2018/212, B 2018/213, B 2018/214, B 2018/215
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Rubrik:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Publikationsdatum:</b>	20.08.2019
<b>Entscheiddatum:</b>	01.04.2019

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 01.04.2019**

**Steuerrecht. Nachsteuerhebung. Art. 199 Abs. 1 StG (sGS 811.1); Art. 151 Abs. 1 DBG (SR 642.14); Art. 53 StHG (SR 642.11). Streitig war, ob die Vorinstanz zu Recht den Einspracheentscheid des Beschwerdeführers und die ihm zugrundeliegenden Nachsteuerverfügungen 2005 und 2006 aufhob. Inhaltlich streitig waren Aufrechnungen übriger Einkünfte (Gutschriften auf dem Konto "Gesellschafter" der F.\_\_ AG). Das Verwaltungsgericht stellte erhebliche Unklarheiten in Bezug auf den steuerrelevanten Sachverhalt fest, wobei nicht ohne Weiteres zugunsten des Beschwerdegegners von Beweislosigkeit ausgegangen werden konnte, zumal dieser seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen war: Den Beschwerdegegnern sei (als juristischen Laien) bei ihrer zweimaligen Weigerung, sich vernehmen zu lassen, zwar möglicherweise nicht bekannt gewesen, aus welchem Grund der Beschwerdeführer (Steueramt) auf den - von der Vorinstanz im Entscheid vom 30. Juni 2015 ausdrücklich angeordneten - Beizug der Konkursakten vorerst verzichtet habe. Indes habe die Anordnung im Entscheid vom 30. Juni 2015 offensichtlich nicht auch gleichzeitig bedeutet, dass die Beschwerdegegner vom Beschwerdeführer nicht hätten zur Mitwirkung aufgefordert werden können. Hinsichtlich der im vorinstanzlichen Entscheid in Betracht gezogenen Entschädigung für Verwaltungsratsstätigkeit wurde festgehalten, dass eine solche der Besteuerung unterliegen würde. Unter diesen Umständen liess sich der angefochtene Entscheid nicht aufrechterhalten. Die Sache wurde zur erneuten Sachverhaltsabklärung - unter Mitwirkung des Beschwerdegegners - an den Beschwerdeführer zurückgewiesen (Verwaltungsgericht, B 2018/212, B 2018/213, B 2018/214, B 2018/215). Auf eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde trat Bundesgericht mit Urteil vom 18. Juli 2019 nicht ein (Verfahren 2C\_424/2019).**

Besetzung



Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer (B 2018/214, 215) und**

**Beschwerdegegner (B 2018/212, 213)**

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

**A.\_\_\_\_,**

**B.\_\_\_\_,**

**Beschwerdegegner (B 2018/214, 215) und**

**Beschwerdeführer (B 2018/212, 213)**

vertreten durch SARA Tax & Force AG, Hinterbergstrasse 24, Postfach 437,  
6312 Steinhausen,

und

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



### Beschwerdebeteiligte

Gegenstand

### Nachsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundesteuern 2005 und 2006)

#### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

##### A.

a. Das Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ lebte in den Jahren 2005 und 2006 in C.\_\_. In den Folgejahren lebten die Eheleute getrennt in C.\_\_ und D.\_\_. A.\_\_ war in den Jahren 2005 und 2006 unter anderem bei der E.\_\_ AG angestellt. Bis Juli 2009 war er Verwaltungsratsmitglied der F.\_\_ AG. Über letztere wurde am 9. Juni 2010 der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren wurde am 30. Juni 2010 mangels Aktiven eingestellt und die Gesellschaft am 7. Oktober 2010 im Handelsregister gelöscht. Am 22. März 2007 veranlagte die Steuerbehörde das Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2005 mit steuerbaren Einkommen von CHF 46'000 und CHF 42'500 (steuerbares Vermögen CHF 0). Am 19. März 2008 wurde das Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2006 mit steuerbaren Einkommen von CHF 33'700 und CHF 29'200 sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 0 veranlagt. Die Veranlagungen erwuchsen in Rechtskraft.

b. Am 14. Oktober 2010 meldete die Abteilung Juristische Personen des kantonalen Steueramtes die Ausrichtung einer geldwerten Leistung der F.\_\_ AG an A.\_\_ von CHF 60'000 im Jahr 2005 (überpreisliche Einbringung von Aktiven) und von CHF 198'000 im Jahr 2006 (CHF 60'000 überpreisliche Einbringung von Aktiven, CHF 138'000 übersetzter Personalaufwand sowie ungenügende Marge). Im Rahmen des am 7. Mai 2013 eingeleiteten Nachsteuerverfahrens veranlagte das Steueramt A.\_\_ und B.\_\_ mit Verfügungen vom 20. März 2014 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 und 2006 mit einer Nachsteuer von CHF 70'365.45 (einschliesslich Zins) und für



die direkte Bundessteuer mit einer solchen von CHF 24'038.25 (einschliesslich Zins). Im Einspracheverfahren bestätigte das Steueramt die Verfügungen. Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hiess den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs mit Entscheidung vom 30. Juni 2015 teilweise gut mit der Begründung, das Steueramt habe sich lediglich auf die nicht nachvollziehbaren Veranlagungsverfügungen der F.\_\_ AG gestützt und damit die Pflicht zur Sachverhaltsabklärung verletzt. Nicht nachvollziehbar sei insbesondere, wieso Personal- und Sachaufwand der AG und weitere Beträge dem Gesellschafter-Kontokorrent gutgeschrieben worden seien. Das Steueramt habe die entsprechenden Unterlagen der F.\_\_ AG beim Konkursamt einzufordern, um den Sachverhalt zu klären (act. G 7/I/1).

Hierauf forderte das Steueramt das Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ am 18. März 2016 auf, den Zahlungsnachweis sowie den "Mittelfluss für die Vorfinanzierung der Leistungen" bezüglich des Personalaufwandes 2005 und 2006 (CHF 235'620.35 und CHF 223'610.10 sowie CHF 242'970.70) sowie bezüglich EDV/Wagenpark 2005 (CHF 344'427.60) einzureichen (act. G 7/I/2). A.\_\_ wies das Steueramt in der Folge darauf hin, dass es gemäss Gerichtsentscheid nicht an ihm liege, die fehlenden Unterlagen zu beschaffen und lehnte zwei Besprechungseinladungen des Steueramtes ab (act. G 7/I/3-7). Am 8. Juli 2016 stellte das Steueramt dem Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ Veranlagungsvorschläge zu, mit welchen es den übrigen Einkommen CHF 580'048 (2005) und CHF 466'580 (2006) zurechnete (act. G 5/I/8). Nachdem A.\_\_ hierzu am 25. Juli 2016 Stellung genommen hatte, legte das Steueramt mit Verfügungen vom 27. Oktober 2016 das Einkommen für die Nachsteuer 2005 auf CHF 626'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) und CHF 609'900 (direkte Bundessteuer) und für die Nachsteuer 2006 auf CHF 500'300 (Kantons- und Gemeindesteuern) sowie CHF 495'800 (direkte Bundessteuer) fest (act. G 7/I/14-18). Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das Steueramt mit Entscheidung vom 15. Mai 2017 ab (act. G 7/I/20).

**c.** Die gegen diesen Einspracheentscheid von A.\_\_ und B.\_\_, beide vertreten durch die Sara Tax & Force AG, Steinhausen, am 16. Juni 2017 erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheidung vom 21. August 2018 (act. G 2) gut. Sie hob den Einspracheentscheid und die ihm zugrundeliegenden Nachsteuerverfügungen 2005 und 2006 auf (Dispositiv-Ziffern 1-4).



## St.Galler Gerichte

Dem Rekurrenten/Beschwerdeführer und dem Staat auferlegte sie je die Hälfte der amtlichen Kosten von CHF 2'000 für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren (Dispositiv-Ziff. 5). Der Rekurrentin/Beschwerdeführerin und dem Staat auferlegte sie je die Hälfte der amtlichen Kosten von CHF 1'000 für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren (Dispositiv-Ziff. 6).

### B.

a. Gegen diesen Entscheid erhob das Steueramt mit Eingabe vom 24./26. September 2018 (act. G 1 und 4 [B 2018/214 f.]) Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 15. Mai 2017 zu bestätigen (Ziff. 1). Eventualiter sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Durchführung der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen an den Beschwerdeführer zurückzuweisen (Ziff. 2). Subeventualiter sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Abklärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an den Beschwerdeführer zurückzuweisen (Ziff. 3). Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegner (Ziff. 4).

Gegen den Entscheid erhob die Sara AG für A.\_\_ und B.\_\_ am 24. September 2018 (act. G 1 [B 2018/212 f.]) Beschwerde mit den Rechtsbegehren, Ziff. 5 des Entscheids (betreffend A.\_\_) sei aufzuheben, die amtlichen Kosten von CHF 2'000 seien vollständig auf die Staatskasse zu nehmen und der von den Beschwerdeführern (B 2018/212 f.) geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'000 sei an sie zurückzuerstatten (Ziff. 1). Ziff. 6 des Entscheids (betreffend B.\_\_) sei aufzuheben, die amtlichen Kosten von CHF 1'000 seien vollständig auf die Staatskasse zu nehmen und der von den Beschwerdeführern geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'000 sei an sie zurückzuerstatten (Ziff. 2). Den Beschwerdeführern sei für das vorinstanzliche Verfahren eine Parteientschädigung von CHF 22'291.20 (entsprechend CHF 17'107.20 und CHF 5'184) zuzusprechen (Ziff. 3). Eventualiter sei den Beschwerdeführern für das vorinstanzliche Verfahren eine angemessene Parteientschädigung nach Massgabe der Beschwerdeinstanz zuzusprechen (Ziff. 4). Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin (Ziff. 5).



b. In der Vernehmlassung vom 3. Oktober 2018 (B 2018/214 f.) beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 6 [B 2018/214 f.]). In der Stellungnahme vom 30. November 2018 (B 2018/214 f.) beantragte die Sara Tax & Force AG für die Beschwerdegegner, die Beschwerde B 2018/214 f. sei abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (act. G 12 [B 2018/214 f.]). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2018 (B 2018/212 f.) teilte die Vorinstanz den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 7 [B 2018/212 f.]). Der Beschwerdegegner beantragte mit Schreiben vom 21. November 2018 Abweisung der Beschwerde, unter Verzicht auf eine Vernehmlassung (act. G 12 [B 2018/212 f.]). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung (act. G 13 [B 2018/212 f.]).

c. Mit Eingabe vom 12. Dezember 2018 bestätigte der Beschwerdeführer (B 2018/214 f.) seinen Standpunkt (act. G 16 [B 2018/214 f.]). Hierzu reichte die Rechtsvertreterin der Beschwerdegegner (B 2018/214 f.) eine weitere Stellungnahme vom 10. Januar 2019 ein (act. G 18 [B 2018/214 f.]).

d. Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in den Eingaben der vorliegenden Verfahren wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinsichtlich der Einkünfte, der Abzüge und der Verlustverrechnung vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durften auch die jeweiligen Beschwerdeführer (B 2018/212, 213 resp. B 2018/214, 215) ihre Beschwerden jeweils in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E.



1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (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). Sowohl die Beschwerdeführer in den Verfahren B 2018/212, 213 als auch der Beschwerdeführer in den Verfahren B 2018/214, 215 sind zur Beschwerde legitimiert. Ihre Eingaben vom 24. September 2018 (act. G 1 [B 2018/212, 213]) bzw. vom 24./26. September 2018 (act. G 1 [B 2018/214, 215]) entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 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 212, 213, 214 und 215 ist somit einzutreten.

Bezüglich der Beschwerden B 2018/212, 213 ist ergänzend noch festzuhalten, dass jeder Ehegatte im Steuerveranlagungsverfahren die Verfahrensrechte selbständig ausüben kann. Seine Handlungen binden indes auch den anderen Ehegatten. Der nichthandelnde Ehegatte wird somit durch den handelnden Ehegatten vertreten. Diese Vertretungsvermutung gilt für die Steuerperioden, während denen die Ehegatten gemeinsam zu veranlagern sind, auch noch, nachdem die Voraussetzungen für die gemeinsame Steuerpflicht weggefallen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz. 6 zu Art. 113 DBG). Bezogen auf die Steuerperioden 2005 und 2006 gilt die erwähnte Vertretungsvermutung, auch wenn die Ehepartner zufolge ihres Getrenntlebens zwischenzeitlich keiner gemeinsamen Besteuerung mehr unterliegen.

## **2. Beschwerdeverfahren B 2018/214, 215**

**2.1.** Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als



Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). In Art. 53 StHG ist der Tatbestand der Nachsteuer in gleicher Weise geregelt. Als nicht bekannt im Sinn der gesetzlichen Tatbestände gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. A. 2014, VII./Rz. 110 mit Hinweisen; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, S. 985 f.; VerwGE B 2010/230 vom 26. Januar 2011, E. 4). Die Unkenntnis der neuen Tatsache muss sodann für die ungenügende Veranlagung kausal gewesen sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 15 zu Art. 151 DBG).

**2.2.** Unbestritten blieben die Feststellungen im angefochtenen Entscheid betreffend das Vorliegen der formellen Erfordernisse für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens und betreffend (fehlender) Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdegegner (act. G 2 S. 5-8). Streitig ist, ob die Vorinstanz zu Recht den Einspracheentscheid des Beschwerdeführers vom 15. Mai 2017 (act. G 7/I/20) und die ihm zugrundeliegenden Nachsteuer Verfügungen 2005 und 2006 vom 27. Oktober 2016 (act. G 7/I/15) aufhob. Streitig sind mithin die Aufrechnungen übriger Einkünfte (Gutschriften auf dem Konto "Gesellschafter" [2530] der F.\_\_ AG, nachstehend: Konto "Gesellschafter") von CHF 580'048 (2005) und von CHF 466'580 (2006).

Die Frage, ob die erwähnten Beträge als Einkommen des Beschwerdegegners für die Jahre 2005 und 2006 nachzubesteuern sind, beantwortet sich nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VI. Rz. 15, VII. Rz. 23). Beweisbelastet für den Nachbesteuerungs-Sachverhalt ist konkret somit grundsätzlich die Veranlagungsbehörde. Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/



Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, welche nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 9 zu Art. 123 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 126 DBG). Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen, kann eine Ermessensveranlagung vorgenommen werden, nachdem die steuerpflichtige Person zur Erfüllung der Verfahrenspflichten gemahnt wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 50 zu Art 126 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 21 und 26).

### 2.3.

**2.3.1.** Im Entscheid vom 30. Juni 2015 (act. G 7/I/1 S. 10-12) hielt die Vorinstanz fest, dass die E.\_\_ AG der F.\_\_ AG in den Jahren 2005 und 2006 gegen Honorar Personal zur Verfügung gestellt und die F.\_\_ AG in den erwähnten Jahren Personalaufwand von CHF 235'620.65 (2005) und CHF 223'610.10 (2006) dem Konto "Gesellschafter" gutgeschrieben habe. Sodann hielt sie fest, im Jahr 2006 seien CHF 225'809.20 zunächst dem Kreditorenkonto und danach CHF 242'970.70 wiederum dem Konto "Gesellschafter" gutgeschrieben worden. Im Weiteren habe die F.\_\_ AG die EDV und den Wagenpark der E.\_\_ AG übernommen und die entsprechenden Zahlungen von CHF 344'427.60 im Jahr 2005 über das Konto "Gesellschafter" verbucht. Mit Hinweis auf das Beschlussprotokoll der F.\_\_ AG vom 31. Mai 2005 (act. G 7/I/23) ging die Vorinstanz damals davon aus, dass der Beschwerdegegner (B 2018/214 f.) zumindest im Jahr 2005 einziger Aktionär der F.\_\_ AG gewesen sei und es an den Beschwerdegegnern gewesen wäre, eine Änderung im Aktionariat nachzuweisen. Der Beschwerdeführer (B 2018/214 f.) habe hiervon zu Recht ausgehen dürfen. Woher die Leistungen stammen würden, welche eine Gutschrift auf dem Konto "Gesellschafter" erklären könnten, sei nicht ersichtlich und vom Beschwerdegegner nicht dargelegt worden. Mit dem Beschwerdeführer sei daher davon auszugehen, dass der



Beschwerdegegner die Kosten der F.\_\_\_ AG für die bezogenen Leistungen der E.\_\_\_ AG vorfinanziert habe. Angesichts der Einkommens- und Vermögensverhältnisse gemäss Steuererklärungen 2005 und 2006 sei indes nicht nachvollziehbar, wie dem Beschwerdegegner die Vorfinanzierung möglich gewesen sein sollte (act. G 7/I/1 S. 10 f.). Da nicht nachvollziehbar war, weshalb die erwähnten Gutschriften auf dem Konto "Gesellschafter" erfolgt waren, erachtete die Vorinstanz den Sachverhalt als ungenügend abgeklärt, wobei sie feststellte, dass der Beschwerdegegner seit Juli 2009 keinen Zugang mehr zu den Unterlagen der (2011 im Handelsregister gelöschten) Gesellschaft habe und es am Beschwerdeführer liege, die entsprechenden Unterlagen beim Konkursamt anzufordern (act. G 5/I/1 S. 11 f.).

**2.3.2.** Im angefochtenen Entscheid legte die Vorinstanz unter anderem dar, dass der Beschwerdeführer zur Anforderung von Unterlagen beim Konkursamt nicht verpflichtet gewesen sei, denn im Urteilsdispositiv des Entscheids vom 30. Juni 2015 sei lediglich die Klärung des Sachverhalts angeordnet worden. In der Folge hätten sich die Beschwerdegegner trotz gesetzlicher Mitwirkungspflicht (Art. 170 Abs. 2 StG, Art. 126 Abs. 2 DBG) zweimal geweigert (vgl. act. G 7/I/3, 5, 7), sich zu den Buchungsbeträgen (CHF 235'620.65, CHF 223'610.10, CHF 242'970.70, CHF 344'327.60) zu äussern. Es erstaune deshalb, dass der Beschwerdeführer keine Busse verfügt oder eine Ermessensveranlagung vorgenommen habe. Sodann ergäben sich aus den Kopien der Passivseite der Bilanzen für 2006 bis 2008 (act. G 7/I/1/27-29) verschiedene Fragen. Insbesondere sei unklar und vom Beschwerdeführer nicht dargelegt worden, wie die Vorfinanzierungen abgewickelt worden seien bzw. ob es sich überhaupt in jedem Fall um solche gehandelt habe. So hätte die Gutschrift vom 30. November 2006 (CHF 83'280) auch eine Entschädigung für die Verwaltungsratsstätigkeit des Beschwerdegegners sein können. Ohne Detailbelege und zusätzliche Kontoblätter würden sich die offenen Punkte nicht klären lassen (act. G 2 S. 9 f.).

Weiter prüfte die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid, ob die Gutschriften auf dem Konto "Gesellschafter" einzig dem Beschwerdegegner zugutekamen. Sie führte aus, der Beschwerdeführer habe sich auf das Beschlussprotokoll der ausserordentlichen GV der F.\_\_\_ AG vom 31. Mai 2005 gestützt, an welcher der Beschwerdegegner sowie der Protokollführer M.W. anwesend gewesen seien. Darin sei festgestellt worden, dass das gesamte Aktienkapital (CHF 100'000) vertreten und die GV im Sinn von Art. 701



des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, OR) konstituiert und beschlussfähig sei. Daraus lasse sich nicht zwingend schliessen, dass der Beschwerdegegner alleiniger Aktionär gewesen sei. Unter Ziff. 29 der Steuererklärung 2005 der F.\_\_ AG sei ausgeführt, dass die Aktien im Juni 2005 durch den Beschwerdegegner "mit Konsorten" übernommen worden seien (act. G 7/22-1/35, 1/36). Unter "Konsorte" sei im wirtschaftlichen Sinn ein Mitglied eines Konsortiums zu verstehen. Der Beschwerdeführer habe dazu keine weiteren Abklärungen vorgenommen, weshalb die Steuerklärung 2005 keine eindeutigen Schlüsse auf das Aktionariat der F.\_\_ AG zulasse. Zudem seien gemäss Vertrag vom 6. Mai 2005 (act. G 7/2/6) über den Kauf der Namenaktien der F.\_\_ AG sämtliche Aktien von G.\_\_ erworben worden. Zutreffend sei zwar, dass G.\_\_ die Aktien in seinem Wertschriftenverzeichnis (zuhanden des Steueramtes des Kantons Zürich; vgl. act. G 7/I/31 f.) nicht aufgeführt habe. Jedoch würden die Aktien auch in den Wertschriftenverzeichnissen 2005 und 2006 des Beschwerdegegners (act. G 7/II/11, 7/III/13) fehlen. Nicht stichhaltig erscheine aufgrund der unterschiedlichen Unterschriften des Beschwerdegegners in verschiedenen Aktenstücken auch, dass der Vertrag über den Kauf der Aktien nicht von G.\_\_, sondern vom Beschwerdegegner ("A.\_\_") unterschrieben worden sei. Vor dem dargelegten Hintergrund würden sich die Beteiligungsverhältnisse der F.\_\_ AG in den Jahren 2005 und 2006 nicht zuverlässig klären lassen. Namentlich nicht dargetan sei, dass der Beschwerdegegner in dieser Zeit alleiniger Aktionär gewesen sei (act. G 2 S. 10 f.).

Nicht streitig sei hingegen, dass der Beschwerdegegner 2005 und 2006 einziges VR-Mitglied der F.\_\_ AG gewesen sei. Er sei jedoch im Juli 2009 aus der Gesellschaft ausgeschieden, weshalb er seit jenem Zeitpunkt keinen Zugriff auf Geschäftsunterlagen mehr habe und nicht verpflichtet werden könne, die verbuchten Transaktionen zu dokumentieren. Unglaublich sei hingegen, dass er sich nicht mehr an die damaligen Beteiligungsverhältnisse erinnern könne. Der Beschwerdegegner verkenne, dass er an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken habe (Art. 170 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Wie bereits im Einspracheverfahren habe der Beschwerdegegner seine damalige Beteiligung an der F.\_\_ AG nicht offengelegt. Er habe lediglich ausgeführt, damals eine Pflichtaktie treuhänderisch gehalten zu haben. Die Formulierung in der Steuererklärung 2005 der F.\_\_ AG, wonach er die Aktien im Juni 2005 "mit Konsorten" übernommen habe (act. G 7/22-1/35), lasse indes nicht auf



ein Treuhandverhältnis schliessen. Ein solches sei von ihm auch nie dokumentiert bzw. einwandfrei nachgewiesen worden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 22 zu Art. 126 DBG) worden. Der Beschwerdegegner müsse sich deshalb vorwerfen lassen, das Rekursverfahren durch pflichtwidriges Verhalten in wesentlichem Mass veranlasst zu haben; dies sei bei der Kostenverteilung zu berücksichtigen. Insgesamt sei nicht nachgewiesen, dass die Gutschriften auf dem Gesellschafterkonto der F.\_\_\_ AG (CHF 580'048 [2005] und CHF 466'580 [2006]) den Beschwerdegegnern zugeflossen seien. Ebenso wenig lasse sich aufgrund der Akten klären, ob die Beschwerdegegner Leistungen in diesem Umfang vorfinanziert und damit über entsprechende finanzielle Mittel verfügt hätten (act. G 2 S. 11 f.).

**2.4.** Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die Vorinstanz an die von ihr im Entscheid vom 30. Juni 2015 getroffenen Feststellungen betreffend die Zusammensetzung des Aktionariats der F.\_\_\_ AG in den Jahren 2005 und 2006 sowie ihre Feststellung, dass der Beschwerdegegner die Personal-, EDV- und Fahrzeugkosten dieser AG vorfinanziert habe, nicht mehr gebunden sein wolle. Sie sei der Ansicht, dass im Entscheid vom 30. Juni 2015 keine rechtsverbindlichen Feststellungen getroffen worden seien. Dies sei mit Blick darauf, dass es sich dabei um eine Rückweisung "im Sinn der Erwägungen" gehandelt habe, unzutreffend. Die Vorinstanz habe in jenem Entscheid klar festgestellt, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2005 und 2006 einziger Aktionär der F.\_\_\_ AG gewesen sei und er deren Kosten vorfinanziert habe. Die mit der Rückweisung angeordneten Sachverhaltsabklärungen hätten einzig die Höhe der Anrechnungen beschlagen. Der in Rechtskraft erwachsene Entscheid vom 30. Juni 2015 sei auch für die Vorinstanz verbindlich. Aus dem Beschlussprotokoll vom 31. Mai 2005 (act. G 7/I/23) sei zu schliessen gewesen, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2005 und 2006 einziger Aktionär der F.\_\_\_ AG gewesen sei. Etwas Anderes habe auch der Beschwerdegegner nicht dargelegt. Ebenso habe aufgrund der Gutschriften des Personalaufwands sowie der Kosten für die Übernahme der EDV und von Fahrzeugen auf dem Konto "Gesellschafter" der F.\_\_\_ AG von der Leistung von Vorfinanzierungen durch den Beschwerdegegner ausgegangen werden müssen. Eine andere Erklärung sei weder ersichtlich gewesen noch vom Beschwerdegegner vorgebracht worden. Durch seine Weigerung, sich mündlich oder schriftlich zur Sache zu äussern, habe der Beschwerdegegner seine Verfahrenspflichten verletzt. Der Beschwerdeführer habe den



relevanten Sachverhalt unter Würdigung der Kontoblätter (act. G 7/I/21 f.) sowie der Bilanzen (act. G 7/I/27 f.) feststellen können. Obschon der Beschwerdegegner seine Mitwirkungspflicht verletzt habe, habe kein für eine Ermessensveranlagung notwendiger Untersuchungsnotstand vorgelegen. Die Höhe der Aufrechnungen habe sich aus den Buchhaltungsunterlagen ergeben. Diese seien am 27. Oktober 2016 korrekt veranlagt worden. Der diese Verfügung bestätigende Einspracheentscheid vom 15. Mai 2017 sei zu schützen. Für den Fall, dass das Verwaltungsgericht zum Schluss kommen sollte, dass die Vorinstanz zwar an ihre Feststellungen betreffend Aktionärsstellung und Vorfinanzierung gebunden sei, aber ein Untersuchungsnotstand in Bezug auf die Höhe der übrigen Einkünfte bzw. der Aufrechnungen bestanden habe, werde die Rückweisung der Angelegenheit zur Vornahme der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Ermessensveranlagung) beantragt (Eventualantrag). Sollte das Verwaltungsgericht zum Schluss kommen, dass die Vorinstanz an ihre im Entscheid vom 30. Juni 2015 getroffenen Feststellungen betreffend Aktionärsstellung und Vorfinanzierung nicht gebunden sei, wäre die Sache zur erneuten Sachverhaltsabklärung an den Beschwerdeführer zurückzuweisen (Subeventualantrag; act. G 1 [B 2018/214 f.]).

**2.5.** Die Beschwerdegegner halten in ihrer Stellungnahme vom 30. November 2018 unter anderem fest, dass für eine Rückweisung der Sache weder eine Notwendigkeit noch eine sachlich angemessene Begründung bestehe. Der Beschwerdeführer sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2005 und 2006 einziger Aktionär der F.\_\_ AG gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe mit dem Aktenbeizug ASU/ESTV vom 9. Januar 2015 zahlreiche Akten verfügbar gehabt, um rechtssicher auf das Aktionariat der F.\_\_ AG in Liq. und die wirtschaftliche Berechtigung am fraglichen Gesellschafterkonto zu schliessen. Dennoch habe er sich, soweit erkennbar, nicht rechtsgenügend mit diesen Akten auseinandergesetzt. Der Beschwerdeführer habe sodann seit dem 13. März 2009 (vgl. act. G 7/2/8) klare Kenntnis von der Person von G.\_\_ als Aktionär und Kapitalgeber der F.\_\_ AG gehabt. Damit habe es frühzeitig klare Indizien für eine wirtschaftliche Alleinberechtigung von G.\_\_ an der Gesellschaft gegeben. Ob der Beschwerdeführer in der Folge irgendwelche ernsthafte Abklärungen getroffen habe, sei dem Beschwerdegegner nicht bekannt. Es sei unverständlich, weshalb der Beschwerdeführer in vollem Wissen über den ASU-Aktenbestand und in Kenntnis der Veranlagungsakten der F.\_\_ AG keine



nachvollziehbare Beweiswürdigung vorgenommen habe. Er habe dem Beschwerdegegner die ASU-Akten bis zur Akteneinsicht vor Vorinstanz im September 2017 vorenthalten und jeden Hinweis zur Person "G.\_\_" durch taktisches Schweigen weggedrückt. Damit habe er die Waffengleichheit in Bezug auf den Informationsgleichstand sowie das rechtliche Gehör des Beschwerdegegners verletzt. Der Beschwerdeführer räume selbst ein, dass er keine Untersuchungen zum Aktionariat unternommen habe. Eine rechtsverbindliche Feststellung bezüglich Aktionariat sei auch dem Entscheid der Vorinstanz vom 30. Juni 2015 nicht zu entnehmen. Im Weiteren suche man in den Schreiben des Beschwerdeführers vom 18. März, 11. April und 27. April 2016 vergeblich nach einer Erklärung, warum der Aktenbeizug beim Konkursamt nicht erfolgte. Es könne daher nicht ernsthaft behauptet werden, dass die Beschwerdegegner ihre Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren verletzt hätten. Sie hätten im Nachgang zum Entscheid vom 30. Juni 2015 lediglich auf den Aktenbeizug durch den Beschwerdeführer beim Konkursamt vertraut und bestanden. Dass der Sachverhalt 2005 und 2006 nicht gehörig habe abgeklärt werden können, habe allein der Beschwerdeführer aufgrund verwaltungsinterner Umstände und seiner miserablen Verfahrensführung zu verantworten. Für eine Rückweisung bleibe kein Raum (act. G 12 [B 2018/214 f.]).

## **2.6.**

**2.6.1.** Verweist das Dispositiv eines Rückweisungsentscheides ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der formellen Rechtskraft teil. Dementsprechend sind die Motive, auf die das Dispositiv verweist, für die Behörde, an welche die Sache zurückgewiesen wird, bei Nichtanfechtung verbindlich (BGer 8C\_272/2011 vom 11. November 2011, E. 1.3 m.H.). Die (teilweise) materielle Rechtskraft des Rückweisungsentscheids gilt auch für die Rekursinstanz, wenn der auf die Rückweisung hin ergangene Entscheid im zweiten Rechtsgang erneut an die Rekursinstanz weitergezogen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 39 zu Art. 143 DBG). Im angefochtenen Entscheid präzisierte die Vorinstanz ihre im Entscheid vom 30. Juni 2015 geäußerte Auffassung, indem sie wie erwähnt festhielt, dass aus dem Protokoll vom 31. Mai 2005 bzw. der dortigen Feststellung, wonach das gesamte Aktienkapital (CHF 100'000) vertreten und die GV im Sinn von Art. 701 OR konstituiert



und beschlussfähig sei (act. G 7/I/23), sich nicht zwingend schliessen lasse, dass der Beschwerdegegner alleiniger Aktionär der F.\_\_ AG gewesen sei. Die Erwägungen im Entscheid vom 30. Juni 2015 konnten lediglich insofern in Rechtskraft erwachsen, als im Entscheiddispositiv die Sache "zur Abklärung des Sachverhalts im Sinn der Erwägungen" an den Beschwerdeführer zurückgewiesen worden war (act. G 7/I/1). In Erwägung 5d (act. G 7/I/1 S. 11 f.) legte die Vorinstanz im Einzelnen dar, auf welche Gegebenheiten sich die Abklärungsbedürftigkeit ("im Sinn der Erwägungen") bezog. Der Zusatz "im Sinn der Erwägungen" tangierte somit ausschliesslich die Begründung für die Rückweisung zur Abklärung als solche, nicht jedoch die damals als nicht abklärungsbedürftig erachteten Aspekte in den weiteren Erwägungen, d.h. insbesondere die Feststellungen in E. 5c (S. 10 f.) jenes Entscheids. Diese mussten auch insofern im zweiten Entscheid einer Präzisierung/Anpassung zugänglich sein, als ein nicht geklärter Sachverhalt im Entscheid vom 30. Juni 2015 keine abschliessenden Feststellungen zuliess.

Die vorerwähnte Präzisierung im angefochtenen Entscheid trifft auch inhaltlich zu, denn gemäss Art. 701 Abs. 1 OR setzt die Durchführung einer Universalversammlung (vgl. Beschlussprotokoll, act. G 7/I/23) nicht die Anwesenheit sämtlicher Eigentümer voraus; diese können sich vertreten lassen (vgl. dazu B. Tanner in: Roberto/Trüb [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 3. Aufl. 2016, Rz. 2 zu Art. 701 OR). Auf eine solche Vertretung von Aktionären durch den Beschwerdegegner deutet der von der Vorinstanz angeführte Umstand, wonach gemäss Ziff. 29 der Steuererklärung 2005 der F.\_\_ AG die Aktien im Juni 2005 durch den Beschwerdegegner "mit Konsorten" übernommen worden waren (act. G 7/22-1/35, 1/36). Gemäss Vertrag vom 6. Mai 2005 (act. G 7/2/6) über den Kauf der Namenaktien F.\_\_ AG waren sämtliche Aktien von G.\_\_, Zürich, erworben worden. Von daher war auch der im Entscheid vom 30. Juni 2015 - ohne konkrete Belege und teilweise entgegen den bereits damals vorliegenden Akten - gezogene Schluss, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2005 und 2006 Alleinaktionär der F.\_\_ AG gewesen sei, nicht zureichend begründet. In einem E-Mail vom 13. März 2009 hatte die Treuhänderin der F.\_\_ AG (vormals F.\_\_ AG) auf die Position von G.\_\_ als Aktionär/Kapitalgeber hingewiesen und bestätigt, dass der Beschwerdegegner nicht über entsprechende Geldmittel verfüge (act. G 7/2/8). Dieses Vorbringen blieb damals nach Lage der Akten von Seiten des Beschwerdeführers unkommentiert und unbestritten im Raum stehen, ohne dass er



hierzu weitere Belege angefordert hätte. Der Umstand, dass sowohl G.\_\_\_\_ als auch der Beschwerdegegner die Aktien in ihren Wertschriftenverzeichnissen 2005 und 2006 (zuhanden des Steueramtes des Kantons Zürich im Fall von G.\_\_\_\_, vgl. act. G 7/I/31 f., bzw. zuhanden des Beschwerdeführers im Fall des Beschwerdegegners, act. G 7/II/11, 7/III/13) nicht aufführten, eignet sich nicht als Beleg einer Alleinaktionärseigenschaft des Beschwerdegegners. Letzteres gilt auch für den Umstand, dass der Vertrag über den Kauf der Aktien neben G.\_\_\_\_ auch von einer weiteren Person unterschrieben worden war (act. G 7/2/6). Selbst wenn es sich - was indessen weder nachgewiesen noch unbestritten ist (vgl. act. G 12 S. 5 unten) - beim Mitunterzeichner um den Beschwerdegegner gehandelt hätte, würde auch dies keinen zureichenden Beleg für dessen Alleinaktionärseigenschaft darstellen. Zu Recht nahm die Vorinstanz vor dem dargelegten Hintergrund den Standpunkt ein, dass die Beteiligungsverhältnisse der F.\_\_\_\_ AG in den Jahren 2005 und 2006 nicht geklärt seien und nicht dargetan sei, dass der Beschwerdegegner in dieser Zeit (alleiniger) Aktionär gewesen sei (act. G 2 S. 10 f.). Als Folge davon kann - gestützt auf die bestehenden Akten - auch eine wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdegegners am Konto "Gesellschafter" der F.\_\_\_\_ AG in den streitigen Jahren nicht als nachgewiesen gelten. Zum Vorwurf der Beschwerdegegner betreffend Verletzung der Waffengleichheit und des rechtlichen Gehörs (act. G 12 S. 9) ist mit dem Beschwerdeführer festzuhalten, dass die Beschwerdegegner bereits während des ersten Rekursverfahrens im Februar 2015 in die ASU/ESTV-Akten Einsicht nehmen konnten (act. G 16 Ziff. 2 dritter Absatz); ihr Vorwurf erscheint damit im Ergebnis nicht gerechtfertigt.

**2.6.2.** Zum Standpunkt des Beschwerdeführers, wonach es ihm anhand von Kontoblättern und Bilanzen der F.\_\_\_\_ AG (act. G 7/I/21 f. und 26-29) möglich gewesen sei, die Höhe der Vorfinanzierungen und mithin der Aufrechnungen für 2005 und 2006 exakt zu bestimmen (act. G 1 S. 5 unten), weist der vorinstanzliche Entscheid zu Recht darauf hin, dass die Kopien von zwei Auszügen aus dem Konto "Gesellschafter" betreffend die Jahre 2005 und 2006 (vgl. act. G 7/I/21 f.) am 23. Januar 2009 ausgedruckt worden seien und von daher unklar sei, ob es sich dabei um rechtsverbindliche Abschlussunterlagen handle. Der Beschwerdegegner hatte (mangels Organstellung) seit Juli 2009 keinen Zugang mehr zu solchen Belegen, und der Beschwerdeführer konnte keine Akten des Konkursamtes erhältlich machen, weil der Konkurs der F.\_\_\_\_ AG im Juli 2010 mangels Aktiven eingestellt worden war und aus



diesem Grund keine Konkursakten vorhanden waren (act. G 1 S. 5 mit Hinweis auf act. G 7/I/30). Die Vorinstanz erachtete es sodann mit Hinweis auf Kopien der Passivseite der Bilanzen für 2006 bis 2008 (act. G 7/I/27-29) als unklar, wie die Vorfinanzierungen abgewickelt wurden bzw. ob es sich überhaupt in jedem Fall um solche gehandelt hatte. So hätte die Gutschrift vom 30. November 2006 (CHF 83'280) nach ihren Darlegungen auch eine Entschädigung für die Verwaltungsratsstätigkeit des Beschwerdegegners sein können (act. G 2 S. 9 f.). Im Weiteren bezeichnet sie es zu Recht als unglaubwürdig, dass der Beschwerdegegner sich nicht mehr an die damaligen Beteiligungsverhältnisse erinnern kann. Mit Hinweis auf seine Mitwirkungspflicht (Art. 170 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG) hält sie fest, dass er, wie bereits im Einspracheverfahren, seine damalige Beteiligung an der F.\_\_ AG nicht offengelegt habe (vgl. act. G 2 S. 11 f.).

Bei diesen Gegebenheiten bestehen - wie der Beschwerdeführer zu Recht festhält (act. G 1 S. 9) - erhebliche Unklarheiten in Bezug auf den steuerrelevanten Sachverhalt, wobei nicht ohne Weiteres zugunsten des Beschwerdegegners von Beweislosigkeit ausgegangen werden kann, zumal dieser seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen war: Den Beschwerdegegnern war (als juristischen Laien) bei ihrer zweimaligen Weigerung, sich vernehmen zu lassen (vgl. act. G 7/I/3-7), zwar möglicherweise nicht bekannt, aus welchem Grund der Beschwerdeführer auf den - von der Vorinstanz im Entscheid vom 30. Juni 2015 ausdrücklich angeordneten - Beizug der Konkursakten vorerst verzichtete. Indes bedeutete die Anordnung im Entscheid vom 30. Juni 2015 offensichtlich nicht auch gleichzeitig, dass die Beschwerdegegner vom Beschwerdeführer nicht hätten zur Mitwirkung aufgefordert werden können. In diesem Sinn wurde im vorinstanzlichen Entscheid zutreffend festgehalten, dass die Beschwerdegegner klärende Gespräche verweigert und damit wesentliche Verfahrenspflichten verletzt hätten (act. G 2 S. 7 und S. 11 f.). Hinsichtlich der im vorinstanzlichen Entscheid in Betracht gezogenen Entschädigung für Verwaltungsratsstätigkeit ist festzuhalten, dass eine solche der Besteuerung unterliegen würde. Unter diesen Umständen lässt sich der angefochtene Entscheid nicht aufrechterhalten. Die Sache ist, im Sinn des Subeventualantrags des Beschwerdeführers, an ihn zur erneuten Sachverhaltsabklärung - unter Mitwirkung des Beschwerdegegners - zurückzuweisen.

## 2.7.



**2.7.1.** Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde B 2018/214, 215 sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2005 und 2006 teilweise gutzuheissen und die Sache an den Beschwerdeführer zur erneuten Sachverhaltsabklärung zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang - mit je hälftigem Obsiegen/Unterliegen - sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens vom Beschwerdeführer (Staat) und von den Beschwerdegegnern je hälftig zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12), womit auf den Staat und die Beschwerdegegner je CHF 1'500 entfallen. Auf die Erhebung beim Staat ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

In gleicher Weise erfolgt die Kostenverlegung für das vorinstanzliche Verfahren. Der Beschwerdeführer (Staat) und die Beschwerdegegner bezahlen die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens (insgesamt CHF 3'000) zur Hälfte, somit je CHF 1'500; auf die Erhebung beim Staat ist nicht zu verzichten. Der von den Beschwerdegegnern für jenes Verfahren geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 3'000 wird angerechnet und der Restbetrag von CHF 1'500 an sie zurückerstattet.

**2.7.2.** Bei diesem Verfahrensausgang besteht sowohl für das Beschwerdeverfahren B 2018/214, 215 als auch das vorinstanzliche Verfahren - mangels überwiegenden Obsiegens - kein Anspruch des Beschwerdeführers (vgl. act. G 4 Antrag Ziff. 4) sowie der Beschwerdegegner auf die Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 829).

### **3. Beschwerdeverfahren B 2018/212, 213**

Mit den Beschwerdeverfahren B 2018/212, 213 wurde der vorinstanzliche Entscheid vom 21. August 2018 lediglich im Kostenpunkt angefochten. Nachdem der vorinstanzliche Entscheid im parallel angehobenen Beschwerdeverfahren B 2018/214, 215 vollumfänglich aufgehoben und die Kostentragung sowohl für das vorinstanzliche Verfahren als auch für das Beschwerdeverfahren in jenem Beschwerdeverfahren neu geregelt worden ist, fällt das Anfechtungsobjekt im Verfahren B 2018/212, 213 ohne weiteres weg. Wird die Beschwerde gegenstandslos, wird sie gemäss Art. 64 in



## St.Galler Gerichte

Verbindung mit Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (sGS 951.1, VRP) beschrieben. Gegenstandslosigkeit liegt vor, wenn die Grundlagen der Streitigkeit im Lauf des Verfahrens dahinfallen und/oder die Beteiligten jedes rechtliche Interesse an einer Entscheidung verloren haben (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 1045). Die Beschwerden B 2018/212, 213 sind daher zufolge Gegenstandslosigkeit abzuschreiben. Für dieses Verfahren sind weder amtliche Kosten zu erheben noch ausseramtliche Entschädigungen zuzusprechen. Die für das Verfahren B 2018/212, 213 geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 3'000 sind den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

### **Demnach erkennt der Abteilungspräsident zu Recht:**

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/212 und B 2018/213 werden vereinigt und zufolge Gegenstandslosigkeit abgeschrieben.
2. Für dieses Verfahren werden weder amtliche Kosten erhoben noch ausseramtliche Entschädigungen zugesprochen. Die für die Beschwerdeverfahren B 2018/212, 213 geleisteten Kostenvorschüsse, insgesamt CHF 3'000, werden den Beschwerdeführern zurückerstattet.

Der Abteilungspräsident

Zürn

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018//214 und B 2018/215 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde B 2018/214 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 und 2006 wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur weiteren Abklärung an den Beschwerdeführer zurückgewiesen.



**3.** Die Beschwerde B 2018/215 betreffend direkte Bundessteuer 2005 und 2006 wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur weiteren Abklärung an den Beschwerdeführer zurückgewiesen.

**4.** Der Beschwerdeführer (Kant. Steueramt/Staat) und die Beschwerdegegner bezahlen amtliche Kosten des Beschwerdeverfahrens B 2018/214, 215 von je CHF 1'500. Auf die Erhebung beim Staat wird nicht verzichtet. Der von den Beschwerdegegnern geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 3'000 wird angerechnet und der Restbetrag von CHF 1'500 an sie zurückerstattet.

Der Beschwerdeführer (Kant. Steueramt/Staat) und die Beschwerdegegner bezahlen amtliche Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens von je CHF 1'500; auf die Erhebung beim Staat wird nicht verzichtet. Der von den Beschwerdegegnern für jenes Verfahren geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 3'000 wird angerechnet und der Restbetrag von CHF 1'500 an sie zurückerstattet.

**5.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Schmid