



**Fall-Nr.:** B 2021/76, B 2021/77  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 28.12.2021  
**Entscheiddatum:** 19.11.2021

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 19.11.2021**

**Art. 170 und 177 StG (sGS 811.1). Art. 126 Abs. 1, Art. 130 und 132 DBG (sGS 642.11). Streitig war, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Veranlagung des steuerbaren Einkommens 2011 mit einer Aufrechnung von CHF 160'000 zu den deklarierten Einkünften bestätigte und diesbezüglich einen Untersuchungsnotstand als Grund für eine Ermessensveranlagung bejahte. Der Aufrechnungsbetrag von CHF 160'000 ergab sich gestützt auf eine (hypothetische) Tragbarkeitsberechnung für die Aufnahme der Hypothek der Beschwerdeführer auf ihrer Liegenschaft in der Schweiz von CHF 1'200'000. Das Verwaltungsgericht hielt fest, mit Blick auf das Fehlen von detaillierten und für die Veranlagung 2011 massgebenden Angaben habe die Vorinstanz - ausgehend von den im Einspracheverfahren gegebenen aktenmässigen Verhältnissen - zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung bestätigt. Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren seien "neue" Vorbringen möglich und es könnten auch bislang nicht bekannte Akten eingereicht werden. Es sei jedoch nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts, im Rahmen der Klärung der Frage einer allfälligen offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung neue Vorbringen und Unterlagen als erste Instanz materiell zu überprüfen, ohne dass sich die erste Instanz (Verwaltung) hierzu zuvor geäußert habe. Das Verwaltungsgericht wies die Angelegenheit zur Prüfung der Frage, ob die Eingaben mit den neu eingereichten Akten eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung bzw. tiefere effektive steuerbare Einkünfte für das Jahr 2011 zu belegen vermöchten, an das Steueramt zurück (Verwaltungsgericht, B 2021/76, B 2021/77).**

**Entscheid vom 19. November 2021**

Besetzung



## St.Galler Gerichte

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Adrian Rufener, AMPARO Anwälte und Notare, Neugasse 26, Postfach 148, 9001 St. Gallen,

gegen

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

**Vorinstanz,**

**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 2011) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2011)**



### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

#### A.

##### A.a.

Das Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ wohnte im Jahr 2011 in C.\_\_. In der Steuererklärung vom 30. Januar 2013 deklarierten sie für das Steuerjahr 2011 ein steuerbares Einkommen von CHF 0 und ein steuerbares Vermögen von CHF 72'425. Mit Entscheid vom 12. Dezember 2017 wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) einen Rekurs des Ehepaars gegen eine Ermessensveranlagung für das Steuerjahr 2010 ab. Der Entscheid erwuchs in Rechtskraft. Nachdem in der Folge der Rechtsvertreter von A.\_\_ und B.\_\_, Rechtsanwalt lic. iur. Adrian Rufener, St. Gallen, dem kantonalen Steueramt St. Gallen am 2. Oktober 2018 diverse Bankunterlagen unter anderem für das Jahr 2011 hatte zukommen lassen, teilte ihm das Steueramt mit Schreiben vom 11. Januar 2019 mit, es sei nach wie vor nicht nachvollziehbar, wie das Ehepaar den Lebensunterhalt mit den in den Steuererklärungen für 2011 bis 2016 deklarierten Einkünften bestritten habe. Der Rechtsvertreter wurde aufgefordert, sämtliche Unterlagen der involvierten Banken mit Vollständigkeitsbescheinigungen sowie die Jahresrechnungen einschliesslich detaillierter Kontoauszüge der Einzelfirma Q.\_\_ für die Jahre 2011 bis 2015 vorzulegen. Das Steueramt wies darauf hin, dass nach Ermessen veranlagt werde, wenn der Aufforderung nicht oder unzureichend nachgekommen werde (act. G 10/7/III). Am 11. Februar 2019 reichte der Rechtsvertreter ein Arztzeugnis ein, welches eine volle Arbeitsunfähigkeit von A.\_\_ bis auf Weiteres bescheinigte. Zudem legte er weitere Bankauszüge vor und hielt fest, mangels steuerbarer Einkünfte der Q.\_\_ sei auf die Einreichung einer Jahresrechnung verzichtet worden. Für 2011 habe die Tochter des Ehepaars A.\_\_ und B.\_\_ Mittel für den Lebensunterhalt von CHF 18'000 zur Verfügung gestellt. Aus einem Hausverkauf in Deutschland im Jahr 2012 habe sich ein Mittelzufluss von EUR 300'000 ergeben, welcher in den Folgejahren zur Bestreitung des Lebensunterhalts verwendet worden sei. Zudem seien Steuerrückerstattungen verschiedener deutscher Finanzämter im Betrag von CHF 81'919 zugeflossen. Es seien in den Jahren 2011 bis 2016 genügend Mittel zur Finanzierung des Lebensbedarfs vorhanden gewesen (act. G 10/7/III und IV).

##### A.b.

Am 14. März 2019 veranlagte die Steuerbehörde das Ehepaar A.\_\_ und B.\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 128'800 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 72'000. Für die direkte



Bundessteuer 2011 wurde ein steuerbares Einkommen von CHF 134'200 veranlagt. Die Veranlagungen beinhalteten eine ermessensweise Einkommensaufrechnung von CHF 160'000 wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (act. G 10/7/V und VI). Die gegen diese Veranlagungen am 17. April 2019 erhobene Einsprache (act. G 10/7/VII) wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 25. Februar 2020 ab. Zur Begründung hielt es fest, trotz Mahnung seien weder eine unterzeichnete Jahresrechnung noch rechtsgenügende Aufstellungen der Q.\_\_ für 2011 eingereicht worden. Auch seien Vollständigkeitsbescheinigungen diverser Banken nicht vorgelegt worden. Weiter bestünden Zweifel an der Vollständigkeit der Einkommens- und Vermögensdeklaration. Das Ehepaar habe sich der Pauschalbesteuerung unterstellen lassen, was nur dann Sinn mache, wenn (über das im Fürstentum Liechtenstein steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinaus) erhebliches Einkommen und Vermögen vorhanden sei, das der Besteuerung in der Schweiz unterliege. Sodann sei die Liegenschaft in C.\_\_ mit CHF 1'200'000 belastet. Die Tragbarkeit der Hypothek sei mit dem deklarierten Einkommen nicht dargetan. Im Dunkeln sei auch das Verhältnis zur X.\_\_ geblieben (act. G 10/7/VIII). Die gegen diesen Entscheid erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) vom 27. März 2020 (act. G 10/1) wies die VRK mit Entscheid vom 18. Februar 2021 ab (act. G 2).

### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt Rufener für A.\_\_ und B.\_\_ mit Eingabe vom 24. März 2021 Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid sei betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2011 insoweit aufzuheben, als eine Aufrechnung von CHF 160'000 erfolgt sei; auf die Aufrechnung sei zu verzichten (act. G 1 und 5 [vom Rechtsvertreter nachträglich korrigierte Version]).

#### **B.b.**

In der Vernehmlassung vom 29. April 2021 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. G 9). Der Beschwerdegegner stellte in seiner Vernehmlassung vom 7. Juni 2021 den Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies er auf seine bisherigen Ausführungen und die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Zusätzlich äusserte er sich zu den Vorbringen in der Beschwerde (act. G 14 und 16). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme (vgl. act. G 8).



### **B.c.**

Mit Eingaben vom 26. Juli und 10. August 2021 bestätigte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer seine Anträge, reichte weitere Akten ein und äusserte sich zu den Feststellungen in der Vernehmlassung des Beschwerdegegners (act. G 27 und G 30 f.). Hierzu äusserte sich der Beschwerdegegners in der Eingabe vom 30. August 2021 (act. G 35). Die Vorinstanz verzichtete auf weitere Stellungnahmen (act. G 34 und 38). In der Eingabe vom 17. September 2021 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer nochmals Akten ein und bestätigte seinen Standpunkt (act. G 39 f.). Die Vorinstanz gab am 22. September 2021 den Verzicht auf eine Stellungnahme bekannt (act. G 42).

### **B.d.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Ermessensveranlagung und zur Besteuerung von Einkommen und Vermögen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durften auch die Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil 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. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 24. März 2021 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit 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 Beschwerde ist somit einzutreten.



### 2.

#### 2.1.

Streitig ist vorliegend, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Veranlagung des steuerbaren Einkommens 2011 der Beschwerdeführer mit einer Aufrechnung von CHF 160'000 zu den deklarierten Einkünften bestätigte und diesbezüglich einen Untersuchungsnotstand als Grund für eine Ermessensveranlagung bejahte. Der Aufrechnungsbetrag von CHF 160'000 ergab sich gestützt auf eine (hypothetische) Tragbarkeitsberechnung für die Aufnahme der Hypothek der Beschwerdeführer auf ihrer Liegenschaft in der Schweiz von CHF 1'200'000. Zu klären ist vorab, ob die Vorinstanz die von den Beschwerdeführern erhobene Rüge der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu Recht abwies.

#### 2.2.

Art. 177 StG bestimmt, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen wird, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt. Aufgrund von Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 180 Abs. 2 StG kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1); die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung werden in Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, StHG) sowie Art. 130 Abs. 2 DBG gleich umschrieben. Dazu gehört, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt - oder - die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ermittelt werden können (Looser/Fenners, in: Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St. Gallen 2012, S. 170 ff.). Auch bei einer Ermessensveranlagung müssen alle Abklärungen getroffen werden, die sich aufgrund der Aktenlage aufdrängen und ohne grossen Aufwand durchführbar sind. Erst wenn sich die Ungewissheit im Sachverhalt trotz dieser Untersuchungen nicht beseitigen lässt, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch Hrsg., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Rz. 43 zu Art. 130 DBG). Gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 170 StG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Zu diesem Zweck muss er auf Verlangen der Veranlagungsbehörde unter anderem Belege vorlegen. Die für die Steuerdeklaration notwendigen Belege ergeben sich aus Art. 169 StG und Art. 125 DBG (u.a. Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen eine



unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) oder bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen einreichen. Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, muss die Veranlagungsbehörde im Sinne einer Schliessung von Sachverhaltslücken das steuerbare Einkommen aufgrund von Schätzungen ermitteln und eine Ermessensveranlagung vornehmen. Abklärungspflicht wie Ermessenseinschätzung bleiben jedoch auf den Bereich beschränkt, für den die Steuerbehörde die Beweislast trägt. Das gilt für steuerbegründende Tatsachen, d.h. für die Einkommenseite. Für die steuermindernden Tatsachen, also für die Abzugsseite, liegt dagegen die Beweislast beim Steuerpflichtigen. Soweit das Gesetz dem Steuerpflichtigen auferlegt, Behauptungen auf bestimmte Weise zu belegen, dürfen diese daher nicht auf dem Umweg über die Ermessenseinschätzung als erwiesen hingenommen werden. Vielmehr hat die Einschätzungsbehörde davon auszugehen, dass behauptete Tatsachen, die der Steuerpflichtige nachzuweisen unterlässt, obschon das Gesetz ihm die Beweispflicht auferlegt, nicht zu berücksichtigen sind (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, VII. Rz. 24; BGE 107 Ib 213 E. 5). Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. steueraufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der steueraufhebenden bzw. steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N 43 zu Art. 130 DBG; BGer 2C\_681/2008 vom 12. Dezember 2008, E. 3.5). Die ermessensweise Schätzung (unter anderem anhand von Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand; Art. 177 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG) darf sich in der Regel nur auf die Höhe der Steuerfaktoren beziehen. Nicht geschätzt werden darf dagegen der steuerauslösende Grundsachverhalt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 63, 69 und 70 zu Art. 130 DBG).

### 2.3.

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, gemäss Akten sei der Beschwerdeführer für seine selbständige Tätigkeit in der Einzelfirma Q.\_\_ für 2011 in Liechtenstein mit einem steuerbaren Gesamterwerb von CHF 0 veranlagt worden (act. G 10/2/5). Damit seien die Beschwerdeführer jedoch nicht von der Pflicht zur Einreichung der Beilagen zur Steuererklärung entbunden worden (Art. 169 Abs. 2 lit. b StG, Art. 125 Abs. 2 lit. b DBG). Die am 11. Februar 2019 zugestellten Bankauszüge der Q.\_\_ umfassten nur die Jahre 2012 bis 2015 und nicht das in diesem Verfahren massgebende Jahr 2011. Zudem gehe aus dem privaten Konto bei der UBS hervor,



dass es wiederholt zu Überträgen vom Konto der Q.\_\_\_ gekommen sei (act. G 10/7/I/4 ff.). Somit sei zumindest davon auszugehen, dass es Privatentnahmen gegeben habe. Die Beschwerdeführer seien somit ihrer Pflicht zur Einreichung von Beilagen bezüglich der Q.\_\_\_ nicht zureichend nachgekommen. Auch wenn die Beschwerdeführer der Auffassung seien, dass eine *Vollständigkeitserklärung* mit der Einreichung einer unterzeichneten Steuererklärung vorliege, handle es sich dabei nicht um die vom Beschwerdegegner geforderten Bankunterlagen. Überdies seien in der Steuererklärung nur zwei Konten bei der UBS sowie ein Konto bei der Sparda-Bank aufgeführt worden (act. G 10/7/IV). Gemäss Akten habe es jedoch weitere Konten bei der Fondsdepotbank und der Postbank gegeben (vgl. act. G 10/2/8, 10/7/I, 10/19/5 f., 10/19/30). Die Vermögenswerte seien demnach in der Steuererklärung nicht vollständig deklariert worden. Die Vollständigkeitsbescheinigung der UBS vom 8. Dezember 2016 (act. G 7/19/18) betreffe nur den Beschwerdeführer, nicht die Beschwerdeführerin. Von den anderen Banken lägen keine Vollständigkeitsbescheinigungen vor. Somit hätten die Beschwerdeführer die Verfahrenspflichten (Art. 169 f. StG und Art. 125 f. DBG) trotz Mahnung und Androhung der Ermessensveranlagung nicht erfüllt, weshalb die Steuerfaktoren mangels vollständiger Unterlagen nicht einwandfrei bzw. ziffernmässig genau hätten ermittelt werden können. Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien daher auch im Einspracheverfahren erfüllt gewesen (act. G 2 S. 7 f.).

Der Beschwerdegegner habe der Veranlagung des steuerbaren Einkommens eine (Hypotheken-)Tragbarkeitsberechnung zugrunde gelegt, wie sie von der Vorinstanz für die Steuerperiode 2010 im Entscheid I/1-2016/87 vom 12. Dezember 2017 nicht beanstandet worden sei. Das so festgelegte (für die Tragbarkeit der Hypothek der Beschwerdeführer von CHF 1.2 Mio erforderliche) Bruttoeinkommen von CHF 200'000 sei noch um pauschal 20 % gekürzt und die deklarierten Einkünfte zusätzlich berücksichtigt worden (act. G 10/7/V). Gemäss Einspracheentscheid werde bei einer banküblichen Tragbarkeitsberechnung in der Regel von einem langfristigen Durchschnittszins von 5 % ausgegangen. Bei einer Hypothek von CHF 1.2 Mio. fielen Zinsen von CHF 60'000 an. Hinzu kämen Unterhalts- und Nebenkosten sowie Amortisationen. Diese Kosten dürften ein Drittel des Bruttoeinkommens nicht übersteigen. Die Einkommenschätzung sei (gemäss Einspracheentscheid) moderat ausgefallen, denn der Eigenmietwert zähle als Naturaleinkommen nicht zum massgebenden Bruttoeinkommen. Auch sei die Hypothek auf die Liegenschaft in Deutschland nicht in die Berechnung einbezogen worden (act. G 10/7/VIII). Es sei nicht zu beanstanden, dass aufgrund der unvollständigen Aktenlage eine Tragbarkeitsberechnung zur Ermittlung der Steuerfaktoren vorgenommen worden sei.



Wenn das Gesetz die Berücksichtigung des Lebensaufwandes, von Erfahrungszahlen und der Vermögensentwicklung zur Ermittlung der Steuerfaktoren ausdrücklich zulasse (Art. 177 StG), sei auch gegen eine bankübliche Tragbarkeitsberechnung nichts einzuwenden. Es handle sich um eine objektive Berechnungsmethode, auch wenn sich das Zinsumfeld in den vergangenen Jahren geändert habe. Bei Zuhilfenahme einer solchen Ersatzmethode zur Bestimmung der Steuerfaktoren seien Einwendungen tatsächlicher Art zum vornherein ungeeignet, eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen. Die Einwendungen müssten sich gegen die Ersatzmethode an sich oder gegen deren konkrete Anwendung richten. Insbesondere das Vorbringen der Beschwerdeführer, wonach ihnen aufgrund des Darlehens der Tochter (CHF 18'000) und der Steuerrückerstattungen verschiedener Finanzämter (CHF 81'919) genügend Mittel zur Finanzierung des Lebensbedarfs zur Verfügung gestanden hätten, könnten deshalb nicht berücksichtigt werden. Dasselbe gelte für den Umstand, dass die Beschwerdeführer gemäss Bankbescheinigung vom 1. Februar 2012 im Jahr 2011 tatsächlich CHF 11'402.65 Hypothekarzinsen bezahlt hätten (act. G 10/7/IX Beilage). Ein Widerspruch zur Ermessensveranlagung für 2010 sei nicht ersichtlich. Auch könne der Eigenmietwert bei der Tragbarkeit nicht als Einkommen hinzugerechnet werden. Somit sei nur das mit der Liegenschaft in Deutschland erzielte Mieteinkommen von CHF 22'450 zu berücksichtigen. Die Steuern seien aufgrund der von den Beschwerdeführern zu verantwortenden unvollständigen Aktenlage korrekt ermessensweise veranlagt und die Lücken im Sachverhalt anhand einer tauglichen Methode (bankübliche Tragbarkeitsberechnung) geschätzt (bzw. geschlossen) worden. Die eingereichten Beweismittel seien nicht geeignet, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen (act. G 2 S. 8-10).

### 2.4.

Die Beschwerdeführer wenden unter anderem ein, die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt. Sie hätten sämtliche Bankbelege, wenn auch schrittweise, so doch vollständig eingereicht. Sie seien auch ihrer Deklarations- und Nachweispflicht in Bezug auf die Q.\_\_\_ nachgekommen. Im Fürstentum Liechtenstein seien im Steuerjahr 2011 und in den Folgejahren keine Steuern angefallen. Es stelle überspitzten Formalismus und eine willkürliche Vorgehensweise dar, wenn seitens der Steuerbehörde unterzeichnete Aufschriebe über Einkünfte und Auslagen verlangt würden, wenn sich aus anderen Unterlagen ergebe, dass im Jahr 2011 keine Einkünfte erzielt worden seien. Abgesehen von einem Zahlungseingang auf dem UBS-Konto der Q.\_\_\_ vom 11. November 2011 von CHF 1'994 (Vergütung für Beratertätigkeit) seien der Q.\_\_\_ 2011 keine Zahlungen zugegangen. Im Weiteren sei die ermessensweise Aufrechnung von Einkommen von



CHF 160'000 offensichtlich unrichtig und willkürlich. Richtig sei, dass die Beschwerdeführer vorerst nach dem Aufwand besteuert worden seien (Pauschalbesteuerung). Dies im Hinblick auf eine Geschäftsidee, welche später gescheitert sei. Hieraus könne jedoch nichts zugunsten der Vornahme einer Ermessensveranlagung abgeleitet werden. Sodann habe der Beschwerdeführer keinen wirtschaftlichen Bezug zur X.\_\_\_. Er habe eine Zusammenarbeit/Tätigkeit zwar beabsichtigt; die Pläne hätten sich jedoch zerschlagen. Im Jahr 2011 hätten den Beschwerdeführern genügend Mittel zur Finanzierung des Lebensunterhalts zur Verfügung gestanden. Die Tochter habe EUR 23'500 zur Verfügung gestellt und es seien ihnen Steuerrückerstattungen der Finanzämter im Betrag von EUR 68'266 zugeflossen. Nachdem ihnen somit umgerechnet CHF 110'119 zur Verfügung gestanden hätten, sei die Aufrechnung von CHF 160'000 schon aus diesem Grund offensichtlich unrichtig. Auch handle es sich bei der vom Beschwerdegegner angewendeten Methode (Abstellen auf mutmassliche Finanzierung durch eine Bank) weder um "Erfahrungszahlen" noch um weitere in Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 177 StG erwähnte Kriterien. Die Bank habe das Eigenheim der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung der Eigenmittel, des Kaufpreises und des Wiederverkaufspreises finanziert, weshalb es keinen Anlass für eine Aufrechnung gebe. Würde in Fällen einer Ermessensveranlagung bei einem Eigenheimbesitzer immer eine Aufrechnung nach der Tragbarkeit einer Hypothek vorgenommen, könne ein Steuerpflichtiger nie einen Gegenbeweis antreten, dass seine effektiven Einkünfte tiefer seien (act. G 5 und G 27 S. 14-17).

### 3.

#### 3.1.

##### 3.1.1.

Die Vorinstanz begründete im angefochtenen Entscheid nachvollziehbar, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung auch *im Einspracheverfahren* erfüllt waren (vgl. vorstehende E. 2.3 erster Absatz). Vorab ist hierzu festzuhalten, dass die von den Parteien diskutierte Frage, ob die vom Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2004 beantragte (und für 2005 wieder aufgegebenen) Pauschalbesteuerung nach dem Lebensaufwand auf erhebliches weiteres steuerbares Einkommen/Vermögen hindeutet (act. G 14/16 Ziffer 1) oder ob sie einzig auf einer nicht realisierbaren Geschäftsidee beruht hatte (act. G 5 S. 3 Ziffer 6-8 mit Hinweis auf act. G 3/Beilagen 4-9), aufgrund der nachstehend darzulegenden Gegebenheiten offenbleiben kann, soweit sie überhaupt Gegenstand des vorliegenden Verfahrens - d.h. der Ermessensveranlagung



für das Jahr 2011 - bildet. Was zum einen das Vorbringen der Beschwerdeführer betrifft, mit dem Beschwerdegegner seien Regelungen getroffen worden, welche Unterlagen betreffend die Q.\_\_\_ einzureichen seien (act. G 5 S. 3 Ziffer 8), lässt sich dem von ihnen ins Recht gelegten E-Mailverkehr aus den Jahren 2008 und 2009 im Wesentlichen die Auskunft des Beschwerdegegners entnehmen, dass das Bankkonto der Q.\_\_\_ für die (ordentliche) Besteuerung in der Schweiz relevant ist. Für 2005 hatte der Beschwerdeführer wieder die ordentliche Besteuerung (anstelle der Pauschalbesteuerung) verlangt (vgl. act. G 3 Beilagen 10 und 11). Für die Folgezeit und für das hier relevante Steuerjahr 2011 lässt sich aus dem erwähnten E-Mailverkehr jedenfalls keine Aussage/Auskunft dahingehend ableiten, dass für die Q.\_\_\_ mit Sitz in E.\_\_\_/FL (gelöscht im liechtensteinischen Firmenindex am 29. April 2015; act. G 10/7/X Beilage) keine Jahresrechnung vorgelegt werden müsste. Die Steuerunterlagen des Fürstentums Liechtenstein für das Jahr 2011 (act. G 10/2 Beilage 5), auf welche die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang verweisen (act. G 5 Rz. 23 f.), vermögen eine Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) schon deshalb nicht zu ersetzen, weil die FL-Veranlagung (im vereinfachten Verfahren) keine detaillierten Zahlen (Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag) ausweist. Eine Pflicht zur Erstellung der Jahresrechnung bestand - wie der Beschwerdegegner zu Recht anmerkt (act. G 14/16 Ziffer 2) - umso mehr, als der Beschwerdeführer noch für die Steuerperiode 2010 angegeben hatte, es sei (für die Q.\_\_\_ mit Sitz in Liechtenstein) vom Schweizer Wohnsitz in C.\_\_\_ aus gearbeitet worden (vgl. act. G 15.1 Ziffer 3.2). Nach der Rechtsprechung sind erhöhte Beweiserfordernisse zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Es sind die *gesamten Umstände* der Geschäftsbeziehung darzulegen und entsprechende Unterlagen vorzulegen (vgl. BGer 2C\_797/2012 vom 31. Juli 2013, E. 2.2.2 mit Hinweisen, sowie BGer 2C\_201/2014 vom 2. Dezember 2014 E. 6.2 und E. 8.2).

### 3.1.2.

Zur X.\_\_\_ mit Sitz in G.\_\_\_/FL (vgl. act. G 10/7/X Beilagen), war im Einsprache- und im vorinstanzlichen Verfahren einzig bekannt, dass sie gemäss Angaben des Beschwerdeführers für die Kosten seines Firmenwagens aufkam, da er dort eine Tätigkeit aufzunehmen beabsichtigte (act. G 5 S. 4 Ziffer 9). Im Einspracheverfahren und auch in der Folgezeit fehlten detaillierte und belegte Angaben zum Verhältnis des Beschwerdeführers zur X.\_\_\_. Zu Recht wirft der Beschwerdegegner die Frage auf, aus welchem Grund ein Firmenwagen gestellt wurde, wenn die Tätigkeitsaufnahme nur



beabsichtigt war (act. G 14 S. 3). Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang festhält, dass für steuerbegründende Tatsachen die Beweislast nicht ihn, sondern den Beschwerdegegner treffe (act. G 5 Ziffer 34), verkennt er damit, dass die Beschwerdeführer auch hinsichtlich allfällig steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig sind; dies selbst dann, wenn hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit zu tragen hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 126 DBG). Die Behauptung der Beschwerdeführer, sie seien ihrer Deklarationspflicht vollständig nachgekommen (act. G 27 oder G 30 S. 4) und die fehlenden Unterlagen seien schon vor Erlass der Ermessensveranlagung nachgereicht worden (act. G 27 S. 13 Ziffer 2.4.9), trifft dies angesichts der geschilderten Gegebenheiten offensichtlich nicht zu. Dies umso weniger, als sie erstmals in der Replik vom 26. Juli 2021 bzw. der Eingabe vom 17. September 2021 (act. G 39) Umstände offenlegten bzw. Belege einreichten (Beteiligung an der F.\_\_ GmbH & Co KG von EUR 35'000, act. G 28 Beilage 35; Bescheinigung der M.\_\_, act. G 40 Beilage 73), welche bereits in der Steuererklärung 2011 zu deklarieren gewesen wären. Letzteres gilt auch für die mit Replik nachgereichte Jahresrechnung 2011 der Q.\_\_ sowie die Ausführungen zur X.\_\_ (vgl. dazu nachstehende E. 3.2.2). Im Weiteren reichten die Beschwerdeführer einzelne Vollständigkeitsbescheinigungen von Banken für 2011 erst im vorinstanzlichen Verfahren (act. G 10/2 und G 10/16) ein. Hinsichtlich der Jahresrechnung 2011 der Q.\_\_ anerkennen die Beschwerdeführer, dass der Beschwerdegegner für jedes Steuerjahr eine Neuurteilung vornehmen und die Beweistauglichkeit von Unterlagen neu bewerten kann (act. G 39 Rz. 18). Aus dem Umstand, dass der Beschwerdegegner für die Vorjahre 2005 bis 2009 noch keine Jahresrechnung verlangt hatte, können die Beschwerdeführer somit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Mit Blick auf das Fehlen von detaillierten und für die Veranlagung 2011 massgebenden Angaben bestätigte die Vorinstanz - ausgehend von den im Einspracheverfahren gegebenen aktenmässigen Verhältnissen - zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung. Die Ermessensveranlagung wurde im Sinn von Art. 45 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 DBG auch angedroht (act. G 10/7/III). - Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, inwiefern sich im Nachgang zum Einspracheverfahren eine Veränderung der Aktenlage ergab und wie dies gegebenenfalls zu werten ist (vgl. dazu nachstehende E. 3.2).

### 3.2.

#### 3.2.1.

Wurde zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen, so hat der Einsprecher (Beschwerdeführer) die Unrichtigkeit der Veranlagung (Art. 132 Abs. 3 DBG, Art. 180



Abs. 2 StG) nachzuweisen; es kommt mithin zu einer Umkehr der Beweisführungspflicht zu Lasten der Beschwerdeführer. Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann von den Beschwerdeführern auf zwei Arten nachgewiesen werden. Zum einen können sie den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen; damit entfallen die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können. Zum anderen steht es ihnen auch offen zu beweisen, dass die Schätzung an sich offensichtlich unrichtig ist. Die Veranlagungsbehörde ist im Rahmen der Einsprache verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 67 zu Art. 132 DBG).

### 3.2.2.

Zu klären ist, ob die Beschwerdeführer mit den von ihnen erstmals in ihrer Replik vom 26. Juli 2021 (act. G 27) sowie den Eingaben vom 10. August 2021 (act. G 30) und 17. September 2021 (act. G 39) neu eingereichten Unterlagen (act. G 28, 31 und 40) eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung und damit tiefere effektive steuerbare Einkünfte für das Jahr 2011 zu belegen vermögen als in der Ermessensveranlagung angenommen. Diesbezüglich legten sie eine am 18. Juli 2021 erstellte *Jahresrechnung der Q.* mit Verlustausweis vor (act. G 28 Beilage 24). Sie führten aus, die Jahresrechnung basiere auf einem dem Beschwerdegegner eingereichten Fahrtenbuch (geschäftliche Fahrten von CHF 2'939) sowie auf den aus den Bankkontoauszügen ersichtlichen Einkünften. Effektiv dürfte weiterer Aufwand angefallen sein, welcher jedoch heute nicht mehr ermittelt werden könne. Beim Bezug vom 18. März 2011 von CHF 3'200 handle es sich nicht um Einkommen im Jahr 2011, sondern um einen Privatbezug aus Einkommen der Vorperiode. Zur X. reichten die Beschwerdeführer einen HR-Auszug des Amtes für Justiz, Vaduz, vom 2. Juni 2017 (act. G 28 Beilage 25) ein und erklärten sich bereit, bei dieser Gesellschaft eine Bestätigung einzuholen, dass sie im Jahr 2011 weder an ihr beteiligt gewesen seien, noch irgendwelche Leistungen erhalten hätten. Aus der Vereinbarung vom 21. Juni/7. Juli 2005 gehe hervor, dass die X. mit der P. AG bzw. der Q. die Verpflichtung eingegangen sei, über die Gesellschaft Datenmigrationslösungen zu vermarkten. Die Geschäftsidee Datenmigration der X. habe jedoch spätestens 2009 aufgrund eines Beschlusses des Landgerichts S. vom 18. März 2009 nicht mehr realisiert werden können. Der Beschwerdeführer sei unter diesen Bedingungen nur zu einer weiteren Zusammenarbeit mit X. bereit gewesen, wenn Teile seiner Kosten (mit einem Kfz-Überlassungsvertrag) getragen würden (act. G 27 und G 28 Beilagen 26-28).



Der Beschwerdegegner hält in der Stellungnahme vom 30. August 2021 fest, die Replik der Beschwerdeführer beschränke sich nicht auf eine Entgegnung zur Beschwerdevernehmlassung (act. G 14/16). Sie gehe weit darüber hinaus und beinhalte nochmals umfassende Ausführungen zu den Voraussetzungen der Ermessensveranlagung. Zudem seien 54 neue Aktenstücke ins Recht gelegt worden, die - bis auf diejenigen, welche die R. \_\_ S.A. betreffen würden - schon längst hätten vorgelegt werden können. Der zweite Schriftenwechsel im Verfahren vor der zweiten kantonalen Steuerjustizinstanz diene nicht dazu, bisherige Versäumnisse nachzuholen, insbesondere Unterlagen beizubringen, deren Vorliegen *notwendige Voraussetzung für die Vornahme einer ordentlichen Veranlagung* bilden würden. Dies hätten die Beschwerdeführer schon längst tun müssen. Dementsprechend seien die Eingaben vom 26. Juli und 10. August 2021 mitsamt Akten aus dem Recht zu weisen. In Anbetracht dessen werde darauf verzichtet, detailliert auf die Vorbringen in der Replik einzugehen. Erwähnt sei nur, dass die in der Replik gemachte Behauptung, die Beschwerdeführer seien ihrer Deklarationspflicht vollständig nachgekommen und die fehlenden Unterlagen seien schon vor Erlass der Ermessensveranlagung eingereicht worden, schlicht aktenwidrig sei (act. G 35).

### 3.2.3.

Hierzu ist anzumerken, dass im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren insbesondere auch in Steuerstreitigkeiten "neue" Vorbringen möglich sind und auch bislang nicht bekannte Akten eingereicht werden können (vgl. Looser/Looser-Herzog, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 61 VRP). Es ist jedoch nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts, im Rahmen der Klärung der Frage einer allfälligen offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung neue Vorbringen und Unterlagen als erste Instanz materiell zu überprüfen, ohne dass sich die sachkompetente erste Instanz (Verwaltung) hierzu zuvor geäußert hätte. Vorliegend gab der Beschwerdegegner im Beschwerdeverfahren keine oder nur eine punktuelle inhaltliche Stellungnahme zu den neuen Vorbringen und Akten der Beschwerdeführer ab. Sodann besteht entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners auch kein Anlass, die Eingaben und Akten (act. G 27 f., G 30 f., G 39 f.) aus dem Recht zu weisen, zumal nicht in Frage gestellt ist, dass diese das streitige Verfahrensthema betreffen. Angesichts der gegebenen Verhältnisse erscheint es daher notwendig und sachgerecht, die Angelegenheit zur Prüfung der Frage, ob die Eingaben vom 26. Juli 2021, 10. August 2021 und 17. September 2021 mit den neu eingereichten Akten eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung und damit tiefere effektive



steuerbare Einkünfte für das Jahr 2011 zu belegen vermögen, an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

### 3.2.4.

Der Beschwerdegegner hatte sodann bereits in der Beschwerdeantwort einen Erklärungsbedarf hinsichtlich der Frage geortet, weshalb die Beschwerdeführer in den Jahren 2013 und 2014 in Deutschland noch unbeschränkt steuerpflichtig gewesen seien, obschon sie die Liegenschaft in Deutschland 2012 verkauft und damit keine steuerlichen Anknüpfungspunkte zu Deutschland mehr bestanden hätten (act. G 14/16 Ziffer 6). Im Weiteren hätten sich per Ende 2017 über CHF 400'000 auf drei Bankkonten des Beschwerdeführers befunden, wobei sich aus den Unterlagen nun auch eine Bankverbindung mit der R.\_\_ S.A. ergebe. Für ihre per Ende Januar 2017 verkaufte Liegenschaft in C.\_\_ hätten sie zwar einen Preis erzielen können, der rund CHF 400'000 über der darauf lastenden Hypothek sowie den Verkaufskosten gelegen habe. Sie hätten aber auch einen Kredit von EUR 195'000 zurückzahlen müssen, den sie zur Ablösung der vom Beschwerdegegner gelegten Verfügungsbeschränkung auf dem Grundstück in C.\_\_ aufgenommen hätten. Ausserdem hätten sie ohne laufende Einkommensquelle im Jahr 2017 ihren Lebensaufwand bestreiten müssen, wobei ihr Sohn, Jg. 1990, gemäss Angaben in der Steuererklärung 2017 damals im Studium gewesen sei (act. G 14/16 Ziffer 7).

Was die erwähnte Bankverbindung mit der R.\_\_ S.A. betrifft, so besteht diese nach der Lage der Akten erst seit 2012 wieder, nachdem die Konten im Jahr 2002 geschlossen worden waren (act. G 28 Beilage 40, G 40 Beilage 73). Dies gilt soweit ersichtlich auch hinsichtlich der Geschäftsbeziehung zur Deutschen Kreditbank (act. G 28 Beilage 29). Diese bilden somit - gleich wie die vorerwähnten Darlegungen des Beschwerdegegners betreffend die Jahre 2012 bis 2017 - nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und haben daher ausser Betracht zu bleiben. Zur Frage der - von ihnen offenbar beantragten - unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland äusserten sich die Beschwerdeführer in den Eingaben vom 26. Juli 2021 (act. G 27 S. 10-12 Ziffer 2.4.4; G 28 Beilagen 30-39) und 17. September 2021, wobei sie weitere Unterlagen ins Recht legten (act. G 39 Ziffer 19-25). Auch diese Darlegungen und Beilagen werden im Rahmen der Rückweisung vom Beschwerdegegner in die Prüfung der streitigen Angelegenheit miteinzubeziehen sein.

### 3.2.5.

Für den Fall, dass sich eine Ermessensveranlagung auch nach Neuprüfung durch den Beschwerdegegner weiterhin als gerechtfertigt erweisen sollte, erscheinen aus



prozessökonomischen Überlegungen noch einige Bemerkungen zur Höhe des ermessensweise festgelegten Einkommens angebracht. Ausgehend von einem langfristigen Durchschnittszins von 5 % für die Hypothek von CHF 1.2 Mio. (Jahreszins CHF 60'000) zuzüglich Unterhalts- und Nebenkosten sowie Amortisationen und einer Zinskostengrenze von einem Drittel des Bruttoeinkommens, unterstellten Beschwerdegegner und Vorinstanz für 2011 ein steuerbares Einkommen von CHF 160'000. Die Grundlagen der ermessensweisen Aufrechnung wurden im vorinstanzlichen Entscheid ausführlich dargelegt. Der von den Beschwerdeführern eingereichte Mailverkehr mit der UBS AG vom Juli/August 2004 (act. G 3/13) vermag nicht plausibel zu machen, dass die Tragbarkeit der damals aufgenommenen Hypothek von CHF 1'200'000 vor Gewährung derselben nicht verhandelt bzw. nicht geprüft worden wäre, wie die Beschwerdeführer es nun geltend machen (act. G 5 S. 4 Ziffer 10). Bei einer Belehnung von 80% des Kaufpreises dürfte praxismässig schon im Jahr 2004 der Nachweis eines angemessenen Einkommens oder eines erheblichen Vermögens erforderlich gewesen sein. Im Weiteren ist festzuhalten, dass "Lebensaufwand" im Sinn von Art. 177 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG - zumindest mittelbar - auch in der Aufnahme einer Hypothek zu Wohnzwecken (= Lebenshaltung) zum Ausdruck kommen kann. Zum Einwand der Beschwerdeführer, wonach ein Steuerpflichtiger nie einen Gegenbeweis des Vorliegens von tieferen Einkünften antreten könnte, wenn in Fällen einer Ermessensveranlagung bei einem Eigenheimbesitzer immer eine Aufrechnung nach der Tragbarkeit einer Hypothek vorgenommen würde (act. G 5 Rz. 48), ist festzuhalten, dass die Vorbringen betreffend das Vorliegen genügender Mittel (Darlehen der Tochter, Steuerrückerstattungen verschiedener Finanzämter) und ihr Hinweis auf effektiv bezahlte Hypothekarzinsen von CHF 11'402.65 (act. G 10/7/IX Beilage) eine Ermessensveranlagung für sich allein betrachtet noch nicht hinreichend in Frage zu stellen vermöchten. So stellt das Vorbringen, dass *genügend Mittel für den Lebensunterhalt* zur Verfügung gestanden hätten (vgl. auch nachträgliche Eingabe vom 10. August 2021 S. 3 f. [G 30]), für sich allein nämlich nicht gleichzeitig auch einen Nachweis dar, dass die *tatsächlichen Einkünfte* tiefer waren als ermessensweise festgelegt. Die vorgenommene Pauschalisierung erschiene angesichts dessen, dass die Beschwerdeführer ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachkamen, grundsätzlich nachvollziehbar und sachgerecht. Dies umso mehr, als sie selbst in der Steuererklärung 2004 (Besteuerung nach dem Aufwand) ihren Lebensaufwand mit CHF 175'000 (act. G 36 Beilage 7) bezifferten; auch dies würde auf die Angemessenheit des ermessensweise zugrunde gelegten Werts von CHF 160'000 hindeuten.



### 4.

#### 4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Aufhebung von Dispositivziffer 1 und 2 des vorinstanzlichen Entscheids vom 18. Februar 2021 teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der Frage, ob die Eingaben vom 26. Juli 2021, 10. August 2021 und 17. September 2021 mit den neu eingereichten Akten eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung bzw. tiefere effektive steuerbare Einkünfte für das Jahr 2011 zu belegen vermögen, an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Die Rückweisung der Sache (mit noch offenem Ausgang) gilt für die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten wie auch einer Parteientschädigung - vom Grundsatz her - als vollständiges Obsiegen, unabhängig davon, ob sie beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (VerwGE B 2017/76 vom 16. August 2018 E. 5). Indes gilt es zu beachten, dass die Beschwerdeführer erstmals in den vorliegenden Beschwerdeverfahren mit nachträglichen Eingaben (act. G 27, 30 und 39) wie dargelegt (E. 3.1.2.) Unterlagen einreichen, welche für die Vornahme einer ordentlichen Veranlagung für das Steuerjahr 2011 massgebend sind, und daher bereits im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren oder spätestens im Einspracheverfahren vorzulegen gewesen wären.

Verfahrensbeteiligte haben nach Art. 95 Abs. 2 Satz 2 VRP die Kosten zu übernehmen, die durch nachträgliches Vorbringen von Begehren, Tatsachen oder Beweismitteln entstehen, deren rechtzeitige Geltendmachung ihnen möglich und zumutbar gewesen wäre. Dementsprechend rechtfertigt es sich, die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 (B 2021/76: CHF 1'800; B 2021/77: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die amtlichen Kosten werden mit den von den Beschwerdeführern geleisteten Kostenvorschüssen verrechnet. Was die den Beschwerdeführern in Dispositivziffer 3 des vorinstanzlichen Entscheides auferlegten amtlichen Kosten von zweimal CHF 800 betrifft, kann es bei dem entsprechenden Kostenspruch bleiben, weil aufgrund des Dargelegten auch im vorinstanzlichen Verfahren ein die Kostenauflegung rechtfertigender Sachverhalt gemäss Art. 95 Abs. 2 Satz 2 zu bejahen ist. Diesbezüglich ist die Beschwerde - unter Bestätigung von Dispositivziffer 3 des angefochtenen Entscheides - abzuweisen.

#### 4.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist aufgrund des Gesagten ebenfalls nicht



zuzusprechen, nachdem das teilweise Obsiegen der Beschwerdeführer sich im Wesentlichen aus der ihnen anzulastenden verspäteten Geltendmachung von Beweismitteln ergab (vgl. Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, sowie Art. 98<sup>ter</sup> VRP i.V. mit Art. 107 Abs. 1 lit. f der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272; ZPO).

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

#### **1.**

Die Beschwerde wird unter Aufhebung der Dispositivziffern 1 und 2 des vorinstanzlichen Entscheids vom 18. Februar 2021 teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der Frage, ob die Eingaben vom 26. Juli 2021, 10. August 2021 und 17. September 2021 mit den neu eingereichten Akten eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung bzw. tiefere effektive steuerbare Einkünfte für das Jahr 2011 zu belegen vermögen, an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

#### **2.**

Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 (B 2021/76: CHF 1'800; B 2021/77: CHF 1'200), unter Verrechnung mit den von ihnen geleisteten Kostenvorschüssen.

#### **3.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.