



Fall-Nr.: B 2023/162, B 2023/163
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 29.02.2024
Entscheiddatum: 08.12.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 08.12.2023

Steuerrecht, Nachsteuern, neue Tatsache, Art. 151 Abs.1 DBG und Art. 199 Abs. 1 StG. Als neu im Sinn des gesetzlichen Tatbestands der unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind. Massgebend ist der Aktenstand im Zeitpunkt jener Veranlagung. Der Kausalzusammenhang zwischen der nicht gehörigen Deklaration des Steuerpflichtigen und dem Steuerausfall wird unterbrochen, wenn die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung und der ihr beigefügten Belege der Veranlagungsbehörde bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, und von dieser wider besseres Wissen oder aus Nachlässigkeit nicht beachtet wurde. Dies war vorliegend der Fall. (Verwaltungsgericht, B 2023/162, B 2023/163).

Entscheid vom 8. Dezember 2023

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

A.____,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. David Brassel, Mätzler & Partner Rechtsanwälte,
Grossfeldstrasse 45, 7320 Sargans,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Nachsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012
sowie direkte Bundessteuer 2011 und 2012)**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.___ war in den Jahren 2006 bis 2012 zusammen mit seinem Bruder B.___ Eigentümer mehrerer Grundstücke in Z.___ (hälftiges Miteigentum) und damit beschränkt steuerpflichtig im Kanton St. Gallen. Bis ins Jahr 2011 besass er zudem mehrere Grundstücke in Y.___. In den Jahren 2008 bis 2012 wurde er vom Kantonalen Steueramt mit folgenden satzbestimmenden Steuerfaktoren rechtskräftig veranlagt:

Kantons- und Gemeindesteuern



St.Galler Gerichte

	2008	2009	2010	2011	2012
Einkommen	272'400	194'400	255'400	221'200	231'300
Vermögen	5'168'000	6'484'000	11'454'000	8'837'000	10'613'000

Direkte Bundessteuer

	2008	2009	2010	2011	2012
Einkommen	durch Kt. GR	durch Kt. GR	durch Kt. GR	227'700	231'100

B.

Im Rahmen der Neuschätzung einer der Liegenschaften in Z.___ im Jahr 2013 gelangte das Kantonale Steueramt zur Feststellung, dass die Mieteinnahmen in der Steuererklärung 2013 falsch deklariert worden waren. Aufgrund dieser Erkenntnis ersuchte der zuständige Steuerkommissär das Team Nachsteuern des Kantonalen Steueramts am 21. Mai 2015 unter Beilage der Steuerakten der Jahre 2005 bis 2013 um Prüfung, ob allenfalls auch in den Vorjahren zu tiefe Mieteinnahmen deklariert und veranlagt worden seien.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2016 teilte die Abteilung Nachsteuern A.___ (nachfolgend auch: der Steuerpflichtige) mit, aufgrund einer steueramtlichen Meldung bestehe die Möglichkeit, dass die Mietzinseinnahmen der Liegenschaften in Z.___ sowie früher in Y.___ nicht vollständig erfasst worden seien, weshalb ein Nachsteuerverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer eingeleitet werde. Der Steuerpflichtige wurde aufgefordert, sämtliche Mietverträge vom 1. Januar 2006 bis Ende 2013 einzureichen; dieser Aufforderung kam er am 9. August 2016 nach.

Am 30. November 2016 teilte das Kantonale Steueramt dem Steuerpflichtigen mit, aufgrund einer ersten Prüfung der Belege könne davon ausgegangen werden, dass die festgestellte Differenz der Mieterträge darin begründet liege, dass effektiv höhere Betriebskosten angefallen seien, als den Mietern über die Nebenkosten weiterbelastet worden seien; diese Tatsache sei kein Grund für ein Nachsteuerverfahren. Allerdings seien die aufgeführten Betriebskosten noch näher zu prüfen; insbesondere sei zu beurteilen, ob die Abgrenzung von Liegenschaftsunterhalt und Betriebskosten korrekt vorgenommen worden sei. Diese Überprüfung werde durch die Abteilung NP Plus



St.Galler Gerichte

vorgenommen, an welche die Akten weitergeleitet worden seien. Das Nachsteuerverfahren bleibe bis zum Abschluss der Prüfung pendent.

Am 4. Juli 2017 wurde A.___ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 393'400 und einem satzbestimmenden Vermögen von CHF 11'272'000 veranlagt. Unter Ziff. 6.3 Übrige Einkünfte wurde ein Betrag von CHF 3'443 aufgerechnet. Der Vermerk dazu lautete: "Einmalerledigungsverfahren, gemäss eingereichte[r] Aufstellung". Auf einer weiteren Zeile stand: "Kosten Grundbuchamt und Handänderungsgebühren sind kein Liegenschaftsunterhalt (Steuerperiode 2006 und 2007)".

C.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2017 an A.___ stellte die Abteilung NP Plus des Kantonalen Steueramts fest, dass in den Steuerperioden 2007 bis 2011 Erträge aus Eigennutzung sowie Miet- und Pachtzinsen steuerlich noch nicht erfasst worden seien, weshalb ein Nachsteuerverfahren (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) eröffnet werde. Mit einem weiteren Schreiben vom 8. Januar 2018 wurde derselbe Sachverhalt für das Steuerjahr 2012 festgestellt und ein Nachsteuerverfahren (Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer) auch für diese Steuerperiode eingeleitet. A.___ bestritt daraufhin mit Schreiben vom 11. Januar 2018 das Vorliegen einer neuen Tatsache für die Einleitung eines weiteren Nachsteuerverfahrens, da das Nachsteuerverfahren der Jahre 2006 bis 2012 mittels Einmalerledigung im Rahmen der Veranlagung des Steuerjahres 2013 abgeschlossen worden sei.

Am 12. Juli 2019 veranlagte das Kantonale Steueramt A.___ im Nachsteuerverfahren für die Jahre 2008 bis 2012 mit folgenden Steuerfaktoren:

Kantons- und Gemeindesteuern

	2008	2009	2010	2011	2012
Einkommen	286'800	220'500	276'100	241'500	249'600
Vermögen	5'168'000	6'484'000	11'454'000	8'837'000	10'613'000

Direkte Bundessteuer



St.Galler Gerichte

	2011	2012
Einkommen	240'600	249'400

Auch für das Jahr 2007 wurde eine Nachsteuer veranlagt.

Die gegen sämtliche Nachsteuerveranlagungen von A.___ erhobenen Einsprachen wurden mit Entscheiden vom 25. Mai 2022 für die Nachsteuer des Jahres 2007 vollständig (Verzicht auf Nachbesteuerung) und für die Nachsteuern der Jahre 2008 bis 2012 teilweise gutgeheissen, indem die nachzubesteuernden Einkünfte aus Liegenschaften wegen Erhöhung der Unterhaltskosten wie folgt reduziert wurden:

Kantons- und Gemeindesteuern

	2008	2009	2010	2011	2012
Einkommen	279'100	206'100	262'100	231'400	244'500
Vermögen	5'168'000	6'484'000	11'454'000	8'837'000	10'613'000

Direkte Bundessteuer

	2011	2012
Einkommen	230'500	244'300

D.

Mit Eingaben vom 15. und 20. Juni 2022 focht A.___ die Einsprache-Entscheide vom 25. Mai 2022 bei der Verwaltungsrekurskommission an. Diese hiess den Rekurs in Bezug auf die Nachsteuer des Jahres 2010 (Kantons- und Gemeindesteuer) mit Entscheid vom 3. Juli 2023 teilweise gut (Reduktion des steuerbaren Einkommens um CHF 1'475) und wies die Sache zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an das Kantonale Steueramt zurück. Die Rekurse in Bezug auf die Nachsteuern der Jahre 2008, 2009, 2011 und 2012 (Kantons- und Gemeindesteuern) sowie die Beschwerden hinsichtlich der Nachsteuern der Jahre 2011 und 2012 (direkte Bundessteuer) wurden abgewiesen.

E.

E.a.



St.Galler Gerichte

Mit Eingabe vom 9. August 2023 erhob A.___ (Beschwerdeführer) gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 3. Juli 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuurteilung an das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) zurückzuweisen; eventualiter seien die Nachsteuerverfügungen hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2012 und der direkten Bundessteuer 2011 und 2012 aufzuheben und mit CHF Null zu veranlagern, gleichzeitig seien dem Beschwerdeführer die als Nachsteuern bereits geleisteten Zahlungen zurückzuerstatten und auf die Neueröffnung sowie Weiterführung von Nachsteuerverfahren hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 sowie die Nachsteuern hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2011 zu verzichten; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer zulasten des Staates.

E.b.

Die Vorinstanz verzichtete am 15. August 2023 auf eine Vernehmlassung. Der Beschwerdegegner beantragte die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

E.c.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 19. September 2023 forderte das Verwaltungsgericht den Beschwerdegegner auf, zusätzliche Akten einzureichen bzw. Auskünfte zu erteilen. Der Beschwerdegegner kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 27. September 2023 teilweise nach. Der Beschwerdeführer nahm zu dieser Eingabe am 30. Oktober 2023 Stellung.

E.d.

Auf die von den Beteiligten gemachten Ausführungen und die Akten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Nachsteuer und der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, durfte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2012 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 und 2012 andererseits im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigen. Unter diesen Umständen durfte auch der 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_440/2014 und 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

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. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 641.11, DBG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerden befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den am 7. Juli 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 9. August 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten. Dies gilt auch mit Blick auf die Nachsteuer des Jahres 2010. Diesbezüglich hat die Vorinstanz zwar kassatorisch entschieden und die Sache zur neuen Beurteilung an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen. Solche Entscheide sind grundsätzlich als Vor- bzw. Zwischenentscheide zu qualifizieren (BGE 145 II 168 E. 2, 144 III 253 E. 1.3), die (auch im kantonalen Rechtsmittelverfahren) grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) angefochten werden können (vgl. VerwGE B 2018/227 vom 19. August 2019 E. 1.4 und 1.5). Da die Rückweisung aber vorliegend einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des durch die Vorinstanz Angeordneten dient und dem Kantonalen Steueramt daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, liegt gemäss



Praxis des Bundesgerichts ein anfechtbarer (Quasi-)Endentscheid vor ([BGE 145 III 42 E. 2.1](#), [144 V 280 E. 1.2](#)).

Nicht einzutreten ist hingegen auf den Antrag des Beschwerdeführers, ihm seien die bereits geleisteten Zahlungen zurückzuerstatten, da diese Angelegenheit den Steuerbezug betrifft und ausserhalb des Streitgegenstands liegt.

3.

3.1.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, der Beschwerdeführer habe hinsichtlich des Nachsteuerverfahrens insgesamt vier Schreiben erhalten, was nicht notwendig gewesen wäre. Das Vorgehen des Beschwerdegegners sei zwar verwirrend, ändere aber nichts an der Tatsache, dass der Beschwerdeführer formell korrekt über das Nachsteuerverfahren informiert worden sei. Es treffe zwar zu, dass im Rahmen der Steuerveranlagung 2013 auch zu hoch deklarierte Kosten aus vergangenen Steuerperioden korrigiert worden seien. Dabei handle es sich jedoch nicht um Erträge aus Eigennutzung sowie Miet- und Pachtzinsen, sondern um Grundbuch- und Handänderungsgebühren. Zudem hätten jene Korrekturen die Jahre 2006 und 2007 betroffen. Es sei nicht ersichtlich, weshalb der Beschwerdegegner nur jene beiden Jahre aufgeführt haben sollte und die restlichen nicht. Es bestünden keinerlei Hinweise darauf, dass die hier streitigen Jahre 2008 bis 2012 von der Veranlagungsverfügung ebenfalls erfasst worden wären. Somit stehe fest, dass mit der Verfügung vom 4. Juli 2017 nicht das am 26. Juli 2016 eröffnete Nachsteuerverfahren abgeschlossen worden sei (act. 2, E. 4.a.cc).

3.2.

Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen einer neuen Tatsache für die Nachbesteuerung von nicht versteuerten Einkünften aus Grundeigentum in den Jahren 2008 bis 2012. Zur Begründung bringt er im Wesentlichen vor, gemäss Vorgabe des Steuerkommissärs C. __ habe die Steuerveranlagung des Jahres 2013 erst nach Abschluss des Nachsteuerverfahrens der Jahre 2006 bis 2012 vorgenommen werden dürfen. Zusammen mit der Veranlagung 2013 sei das Nachsteuerverfahren im Einmalerledigungsverfahren am 4. Juli 2017 von Steuerkommissär D. __ von der Abteilung NP Plus abgeschlossen worden. Am 12. September 2017 sei der Beschwerdeführer vom Steuerkommissär C. __ für das Jahr 2014 veranlagt worden, was ebenfalls zeige, dass das Nachsteuerverfahren der Vorjahre damals abgeschlossen gewesen sei. Bei der Prüfung der fraglichen Steuerjahre betreffend nicht versteuerte Einkünfte aus Liegenschaften habe sich der zuständige Mitarbeiter



der Abteilung NP Plus auf einige kleinere Punkte (z.B. abzugsfähige Grundbuchkosten in den Jahren 2006 und 2007) beschränkt. Die Konsequenzen der fehlerhaften Zuteilung von Betriebs- und Unterhaltskosten habe er wohl nicht erkannt. Wahrscheinlich habe C. __ den zu tiefen Einmalerledigungsbetrag bei Vornahme der Veranlagung 2014 bemerkt, worauf die Abteilung NP Plus mittels widerrechtlicher Neueröffnung des Nachsteuerverfahrens versucht habe, den Fehler zu beseitigen. Wäre das Nachsteuerverfahren für die Steuerjahre 2008 bis 2012 nicht abgeschlossen gewesen, hätte es nicht mit Schreiben vom 1. Dezember 2017 bzw. 8. Januar 2018 erneut eröffnet werden müssen. Zwischen dem 4. Juli 2017 und dem 1. Dezember 2017 seien keine neuen Tatsachen ans Licht gekommen. Diese Darstellung sei vom Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren nicht bestritten worden. Es sei aufgrund der Aktenlage nicht glaubhaft, dass die Steuerbehörde am 4. Juli 2017 die Nachsteuer der Perioden 2006 und 2007 mittels Einmalerledigungsverfahren und die Nachsteuer der Perioden 2008 bis 2012 mit der üblichen Methode habe erledigen wollen. Ein solches Vorgehen würde gegen Treu und Glauben verstossen. Die Aktenzusammenstellung durch die Veranlagungsbehörde sei sodann nicht vollständig. Der Beschwerdegegner habe die definitive Veranlagung des Jahres 2013 mit dem Einmalerledigungsverfahren nicht eingereicht. Die Beilagen zum Schreiben des Beschwerdeführers vom 9. August 2016, namentlich die Aufstellungen zu den Nebenkosten aus dem Liegenschaftsunterhalt, fehlten. Ohne diese Unterlagen habe gar nicht festgestellt werden können, dass die tatsächlichen Nettomietzinse höher gewesen seien als die deklarierten Mietzinse, da fehlerhafterweise Liegenschaftsunterhalt als Betriebskosten taxiert und damit direkt vom Bruttomietzins abgezogen worden sei. Ebenso fehle die Berechnung zur Zusammensetzung des Betrages, welcher mittels Einmalerledigungsverfahren in die Veranlagung 2013 eingeflossen sei. Ohne diese Unterlagen habe die Vorinstanz den Sachverhalt unvollständig und unrichtig festgestellt. Es mache den Anschein, dass der Beschwerdegegner bewusst für ihn nachteilige Dokumente nicht eingereicht habe. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei es mehr als verwirrend, nämlich nicht korrekt, dasselbe Nachsteuerverfahren mehrmals zu eröffnen. Die Verwaltung müsse auf ihre Erklärungen in amtlichen Dokumenten behaftet werden. Ein Nachsteuerverfahren könne nur dann ein zweites Mal eröffnet werden, wenn im Vergleich zum ersten rechtskräftig abgeschlossenen Nachsteuerverfahren neue Tatsachen zum Vorschein gekommen seien, was vorliegend nicht der Fall sei. Auch wenn die Einmalerledigung im Rahmen der Veranlagung einer anderen Steuerperiode erfolgt sei, handle es sich in der Sache trotzdem um die Nachbesteuerung von Steuerfaktoren einer bereits früher veranlagten Steuerperiode. Die Nachbesteuerung für die Jahre 2006 und 2007 sei wohl darüberhinausgehend ohnehin nicht zulässig gewesen, da jene Kosten in den



Steuerdeklarationen 2006 und 2007 aufgeführt gewesen seien und somit keine neuen Tatsachen dargestellt hätten. Der Verweis im Text ("gemäss eingereichter Aufstellung") weise darauf hin, dass auch die weiteren Jahre in die Einmalerledigung einbezogen worden seien. Dass der Beschwerdegegner dabei mangelnde Sorgfalt angewandt habe, dürfe sich nicht zulasten des Steuerpflichtigen auswirken. Die vom Beschwerdegegner eingereichte Zusammenstellung (act. 13/9) beruhe auf den Aufstellungen zum Liegenschaftsunterhalt und den Nebenkosten, die der Beschwerdeführer dem Beschwerdegegner am 9. August 2016 eingereicht habe. Im Einmalerledigungsverfahren seien sämtliche Steuerperioden 2006 bis 2012 geprüft worden. Lediglich in drei Jahren (2006, 2007 und 2009) habe es Korrekturen beim Liegenschaftsunterhalt gegeben. Die aus den überhöhten Pauschalabzügen beim Liegenschaftsunterhalt resultierenden Unterbesteuerungen seien offenbar nicht bemerkt worden. In den Jahren 2006 und 2009 seien gemäss der Berechnung ebenfalls Aufrechnungen bei den Liegenschaftskosten gemacht worden. Da jedoch insgesamt ein negatives Einkommen resultiert habe, hätten sich die veranlagten Steuerfaktoren nach der Ausscheidung nicht verändert.

4.

4.1.

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. 151 Abs. 1 DBG). In Art. 53 StHG und Art. 199 Abs. 1 StG ist der Tatbestand der Nachsteuer in gleicher Weise geregelt. Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, muss die in Frage stehende rechtskräftige Veranlagung ungenügend ausgefallen sein, was auf eine im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte neue Tatsache zurückzuführen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N 4). Vorausgesetzt ist mithin, dass sich die Unterbesteuerung aus neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt. Als neu im Sinn des gesetzlichen Tatbestands der unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind. Massgebend ist der Aktenstand im Zeitpunkt jener Veranlagung (vgl.



Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 415; M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 151 N 13; VerwGE B 2014/242 und B 2014/243 vom 19. Juli 2016 E. 2.1, bestätigt in BGer 2C_839/2016 und 2C_840/2016 vom 12. April 2017, VerwGE B 2014/212 und B 2014/213 vom 27. April 2016, bestätigt in BGer 2C_473/2016 und 2C_474/2016 vom 22. August 2016). Der Kausalzusammenhang zwischen der nicht gehörigen Deklaration des Steuerpflichtigen und dem Steuerausfall wird unterbrochen, wenn die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung und der ihr beigefügten Belege der Veranlagungsbehörde bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, und von dieser wider besseres Wissen oder aus Nachlässigkeit nicht beachtet wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 15). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen bildet nicht Voraussetzung des Nachsteuerverfahrens, vielmehr kommt es auf die Würdigung der Obliegenheiten an, welche den Pflichtigen einer- und die Steuerverwaltung andererseits bei der Veranlagung treffen (vgl. zum Ganzen BGer 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1 = StE 2015 B 97.14 Nr. 29).

Es ist nicht ausgeschlossen, dass nach einem abgeschlossenen Nachsteuerverfahren ein weiteres Nachsteuerverfahren eingeleitet wird; dafür müssen jedoch im Vergleich zum bereits abgeschlossenen Nachsteuerverfahren wiederum neue Tatsachen vorliegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 20).

4.2.

Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG bzw. Art. 201 Abs. 3 StG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweisführungslast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 123 ff. DBG, Art. 168 ff. StG; [BGE 121 II 273 E. 3c/aa](#); Looser, a.a.O., Art. 151 N 24). Art. 130 Abs. 1 DBG und Art. 176 Abs. 1 StG statuieren eine primäre Untersuchungspflicht der Steuerbehörde. Die Steuerbehörden haben demnach den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich von Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Sie tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Dieser Untersuchungspflicht stehen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. auch Art. 123 Abs. 1 DBG, wonach die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellen). Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen greifen im



St.Galler Gerichte

Nachsteuerverfahren erst, wenn das Vorliegen einer neuen Tatsache erwiesen ist und gewichtige Indizien den Schluss auf eine unrichtige Versteuerung zulassen (Looser, a.a.O., Art. 151 N 26).

Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die objektive Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (analog Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs, SR 210, ZGB; BGE 138 II 57 E. 7.1, BGE 133 II 153 E. 4.3).

4.3.

Nach Art. 52 VRP ist die erstverfügende Behörde zur Überweisung der Akten verpflichtet. Sie hat sämtliche Akten einzureichen, die ihr zum Entscheid zur Verfügung standen. Es ist das vollständige Dossier mit allen Beilagen einzureichen. Ob ein Aktenstück entscheidrelevant ist, entscheidet im Zweifelsfall die Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz und nicht die verfügende Behörde bzw. Vorinstanz. Dementsprechend hat die erstverfügende Behörde sämtliche Aktenstücke einzureichen, die von der Rekurs- oder Beschwerdeinstanz ausdrücklich verlangt werden (T. Zuber-Hagen, in Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, Art. 52 N 5). Die Rekurs- und Beschwerdeinstanzen sind nicht nur berechtigt, sondern können mit Blick auf die gehörsrechtlich (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV) fundierte Aktenführungspflicht sogar gehalten sein, nachträglich Akten einzuverlangen, die der Verwaltungsbehörde vorlagen und deshalb zur Sache gehören (vgl. BGer 2C_779/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3.2).

5.

5.1.

Im Rahmen der Schätzung einer der Liegenschaften des Beschwerdeführers in Z. ___ im Jahr 2013 stellte der Beschwerdegegner fest, dass die Höhe der Mietzinsen gemäss Mieterspiegel (CHF 110'000) nicht mit der Deklaration der Mieterträge in der Steuererklärung 2013 (CHF 89'100) übereinstimmte. In der Folge eröffnete das Team Nachsteuern am 26. Juli 2016 ein Nachsteuerverfahren wegen nicht vollständig erfasster Mietzinseinnahmen und forderte den Beschwerdeführer auf, sämtliche Mietverträge über die Mietverhältnisse vom 1. Januar 2006 bis Ende 2013 sowie Gutschriftanzeigen bzw. detaillierte Kontoauszüge der entsprechenden Bank, worauf die Erträge geflossen seien, einzureichen (vi-act. 8/76). Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung in Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten (vgl. E. 4.2 hiervoor) nach



und reichte am 9. August 2016 die Mietverträge samt dazugehörigen Bankkontoauszügen, eine Zusammenstellung der Mietzinskontrollen der Jahre 2006 bis 2013 sowie für jede Liegenschaft die Arbeitsblätter inkl. Details der Kosten und Abzüge, die zur Erstellung der Steuererklärungen jeweils verwendet worden waren, ein (vi-act. 8/77). In den im vorinstanzlichen Verfahren nachgereichten Nachsteuerakten waren weder die damals eingereichten Mietverträge und Bankkontoauszüge noch die Arbeitsblätter der einzelnen Liegenschaften enthalten. Die Arbeitsblätter der Wohnungen in Z.__ reichte der Beschwerdeführer im Rahmen des Beschwerdeverfahrens selber nochmals ein (act. 3/3). Eine Mitarbeiterin des Teams Nachsteuern nahm aufgrund der vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen eine erste Prüfung vor. Diese ergab, dass die Differenz der Mieterträge vermutlich darin begründet sei, dass der Beschwerdeführer effektiv höhere Betriebskosten gehabt habe, als er mit den Nebenkosten den Mietern weiterbelastet habe, was kein Grund für ein Nachsteuerverfahren wäre. Dies teilte sie dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30. November 2016 mit; in jenem Schreiben hielt sie weiter fest, in dem noch offenen Nachsteuerverfahren werde nun näher geprüft, ob die Abgrenzung von Liegenschaftsunterhalt und Betriebskosten korrekt vorgenommen worden sei. Diese vertiefte Prüfung werde durch die Abteilung NP Plus vorgenommen, an welche die Akten weitergeleitet worden seien. Das Nachsteuerverfahren bleibe bis zum Abschluss der Prüfung pendent (vgl. vi-act. 8/79).

5.2.

Am 4. Juli 2017 veranlagte die mit den vertieften Abklärungen im Nachsteuerverfahren betraute Abteilung NP Plus den Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2013. Unter Ziff. 6.3 Übrige Einkünfte wurde der Betrag von CHF 3'443 aufgerechnet. Der Vermerk dazu lautete: "Einmalerledigungsverfahren, gemäss eingereichte[r] Aufstellung. Kosten Grundbuchamt und Handänderungsgebühren sind kein Liegenschaftsunterhalt (Steuerperiode 2006 und 2007)". Die Berechnung dieses Betrags lässt sich aufgrund der vom Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Steuerakten nicht nachvollziehen.

Der Beschwerdegegner wurde im Beschwerdeverfahren mit Schreiben vom 19. September 2023 aufgefordert, die vom Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 9. August 2016 eingereichten Beilagen, die Unterlagen betreffend die vertiefte Prüfung durch die Abteilung NP Plus sowie sämtliche Akten der Steuerperiode 2013 einzureichen (act. 11). Eingereicht wurde in der Folge ein Teil der Beilagen, die der Beschwerdeführer im Nachsteuerverfahren am 9. August 2016 eingereicht hatte, wobei die Zusammenstellungen der Mietzinseinnahmen (vom Beschwerdeführer als Arbeitsblätter



bezeichnet) nur Liegenschaften in Y.___ und nicht die vorliegend interessierenden Grundstücke in Z.___ betrafen (act. 13/6 bis 8). Zur Zusammensetzung des Betrags von CHF 3'443 wurde eine "Zusammenstellung" beigebracht (act. 13/9). Unterlagen zur vertieften Prüfung durch die Abteilung NP Plus wurden hingegen nicht eingereicht. Es ist daher davon auszugehen, dass die vertiefte Prüfung im Nachsteuerverfahren anhand der Zusammenstellungen der Mietzinseinnahmen und Arbeitsblätter der Jahre 2006 bis 2012 des Beschwerdeführers erfolgte und in die "Zusammenstellung" des Beschwerdegegners (act. 13/9) mündete. Diese enthält nämlich nicht nur die Berechnung des bei der Veranlagung 2013 aufgerechneten Betrags von CHF 3'443, sondern eine vollständige Aufstellung über sämtliche Steuerjahre (2006 bis 2012), für welche ein Nachsteuerverfahren eröffnet worden war und das Vorliegen eines Nachsteuertatbestands zu prüfen war. Dass die Veranlagung des Jahres 2013 nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bilden würde und sie somit für das Nachsteuerverfahren der Jahre 2006 bis 2012 ohne Belang sei, wie der Beschwerdegegner geltend macht, trifft vor diesem Hintergrund nicht zu.

5.3.

Die "Zusammenstellung" enthält für die Jahre 2006 bis 2012 eine Gegenüberstellung der Liegenschaftserträge, Liegenschaftskosten, Schuldzinsen und steuerbaren Einkommen, das eine Mal mit Blick auf die (rechtskräftig) veranlagten Beträge, das andere Mal mit Blick auf die Beträge "gemäss Aufstellung". Aus der Differenz ergibt sich in der untersten Zeile das neue (nachzubesteuernde) Einkommen. Einen Hinweis auf oder einen Vorbehalt für weitere Untersuchungen enthält die "Zusammenstellung" nicht.

gemäss Veranlagung	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liegenschaftserträge	69'840	78'000	83'640	63'180	84'180	84'540	
	86'700						
Liegenschaftskosten	-43'033	-32'797	-16'728	-69'856	-38'248	-24'316	
	-18'864						
Schuldzinsen	-30'192	-45'203	-34'219	-17'630	-12'223	-5'655	
	-4'505						
Steuerbares Einkommen	-3'385	-	32'693	-24'306	33'709	54'569	
	63'331						
gemäss Aufstellung	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012



St.Galler Gerichte

Liegenschaftserträge	69'840	78'000	83'640	63'180	84'180	84'540
	86'700					
Liegenschaftskosten	-41'305	-29'354	-16'728	-68'595	-38'248	-24'316
	-18'864					
Schuldzinsen	-30'192	-45'203	-34'219	-17'630	-12'223	-5'655
	-4'505					
Steuerbares Einkommen	-1'657	3'443	32'693	-24'045	33'709	54'569
	63'331					
neues St. Einkommen	-1'657	3'443	-	-23'045	-	-
	-					

Auf welche "Aufstellung" in der Tabelle Bezug genommen wird, wurde vom Beschwerdegegner nicht näher ausgeführt (act. 12). Die Abteilung NP Plus war mit der vertieften Prüfung im Nachsteuerverfahren hinsichtlich der Differenzen bei den Mieterträgen, resultierend aus einer allenfalls nicht korrekten Abgrenzung von Liegenschaftsunterhalt und Betriebskosten, betraut und nahm auch die Veranlagung für das Steuerjahr 2013 vor. Sie verfügte über die vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen, insbesondere die Zusammenstellungen der Mieteinnahmen (vi-act. 8/78) und die Arbeitsblätter (vi-act. 3/3), die ihr mit Schreiben vom 30. November 2016 vom Team Nachsteuern weitergeleitet worden waren (vi-act. 8/79). Es ist deshalb davon auszugehen, dass sich der Hinweis "gemäss Aufstellung" auf diese vom Beschwerdeführer eingereichten Dokumente bezog. In den Steuerperioden 2006, 2007 und 2009 wurden die Liegenschafts(-unterhalts-)kosten gegenüber den Veranlagungen reduziert. Es handelte sich dabei um in jenen Jahren verbuchte Kosten des Grundbuchamts im Zusammenhang mit Handänderungen (2006: CHF 2'092.05, 2007: CHF 2'000.90, 2009: CHF 2'158.20 und CHF 332.95, jeweils der Gesamtanteil der beiden Brüder, vgl. act. 3/3), die nicht als Unterhaltskosten gelten. Bei den Liegenschaftserträgen wurden gegenüber den Veranlagungen hingegen keine Änderungen vorgenommen, obschon gerade diese aufgrund des Verdachts einer nicht korrekten Abgrenzung von Unterhalts- und Betriebskosten vertieft zu überprüfen und sämtliche Unterlagen dafür vorhanden waren. Offenbar gelangte jener Mitarbeiter oder jene Mitarbeiterin der Abteilung NP Plus, welcher oder welche die "Zusammenstellung" verfasste, zu dem – wie sich später herausstellte – unzutreffenden Schluss, dass die



St.Galler Gerichte

Besteuerung der Erträge aus Liegenschaften, ausser in den Jahren 2006, 2007 und 2009, korrekt erfolgt war. Darauf lässt auch die Veranlagung für das Jahr 2013 schliessen, welche nach eingehender Prüfung entsprechend der Deklaration des Beschwerdeführers mit CHF 89'100 erfolgte (act. 13/1), obschon zuvor der Vorwurf erhoben worden war, dass die Deklaration mit Liegenschaftserträgen CHF 89'100 nicht mit den tatsächlichen Mieteinnahmen von CHF 110'280 übereinstimme, was letztlich die Grundlage dafür bildete, dass für die Vorjahre überhaupt ein Nachsteuerverfahren eingeleitet worden war (vi-act. 8/75). In den Steuerperioden 2008 sowie 2010 bis 2012 resultierte somit kein neues (nachzubesteuerndes) steuerbares Einkommen, was in der "Zusammenstellung" mit einem Strich klar gekennzeichnet wurde; in den Jahren 2006 und 2009 war das korrigierte steuerbare Einkommen aus Liegenschaften im Kanton St. Gallen trotz geringfügiger Aufrechnungen nach wie vor negativ, weshalb es dort ebenfalls nichts nachzubesteuern gab. Einzig im Steuerjahr 2007 wurden nachzubesteuernde Einkünfte in der Höhe von CHF 3'443 ermittelt. Diese setzten sich aus der Aufrechnung von Handänderungsgebühren (CHF 1'000) und einer Reduktion des pauschalen Unterhaltskostenabzugs von 25 auf 20 Prozent (CHF 2'463) zusammen. Die Reduktion wegen eines angeblich zu hohen pauschalen Unterhaltskostenabzugs erfolgte indessen zu Unrecht, da der Pauschalabzug in der Veranlagung 2007 korrekt 20 Prozent betrug (act. 18/6). Der Verweis in der Veranlagungsberechnung 2013 "Einmalerledigungsverfahren, gemäss eingereichte[r] Aufstellung. Kosten Grundbuchamt und Handänderungsgebühren sind kein Liegenschaftsunterhalt (Steuerperiode 2006 und 2007)" trifft zudem auf die Steuerperiode 2006 nicht zu, da für jenes Steuerjahr keine Aufrechnung erfolgte.

Die für die Steuerperiode 2007 festgestellte, um CHF 3'443 zu tiefe Einkommensbesteuerung wurde in der Folge nicht, wie gesetzlich vorgesehen, mit einer entsprechenden Nachsteuerveranlagung korrigiert, sondern in einem vereinfachten Nachbezug im Rahmen der Steuerveranlagung 2013 zu den Einkünften hinzugerechnet (vi-act. 13/1). Weshalb damals das Nachsteuerverfahren nur für das Jahr 2007 mittels "Einmalerledigung" mit der Veranlagung 2013, nicht aber für die übrigen Jahre, hätte abgeschlossen werden sollen, nachdem die Untersuchung in Kenntnis der einschlägigen Unterlagen durchgeführt worden war, erschliesst sich nicht, und wird vom Beschwerdegegner trotz expliziter Aufforderung durch das



Verwaltungsgericht (act. 11) auch nicht schlüssig erklärt. Hätten die Steuerbehörden bei der Prüfung, ob es im Zusammenhang mit den Erträgen aus Grundeigentum in den Jahren 2006 bis 2012 zu Unterbesteuerungen gekommen war, solche festgestellt, wäre es nichts anderes als konsequent gewesen, das gleiche Verfahren wie für die Steuerperiode 2007 anzuwenden. Auch die Tatsache, dass die Steuerveranlagung 2013 vorgenommen wurde, deutet auf den Abschluss des Nachsteuerverfahrens hin. In der Regel wird mit der Vornahme künftiger Veranlagungen nämlich zugewartet, bis ein pendentes Nachsteuerverfahren abgeschlossen ist; zu einer solchen Vorgehensweise hatte auch der Steuerkommissär in seiner Aufforderung zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens aufgefordert (vi-act. 8/75).

5.4.

Nachdem die Steuerveranlagung des Beschwerdeführers vom 4. Juli 2017 für das Jahr 2013 in Rechtskraft erwachsen und zwischenzeitlich am 12. September 2017 auch jene für das Jahr 2014 vorgenommen worden war, teilte der Beschwerdegegner dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 1. Dezember 2017 bzw. 8. Januar 2018 mit, bei der Überprüfung der Steuerakten sei festgestellt worden, dass in den Steuerperioden 2007 bis 2011 (vi-act. 8/80) bzw. 2012 (vi-act. 8/81 und vi-act. 2/4) Ertrag aus Eigennutzung, Miet- und Pachtzinsen steuerlich noch nicht erfasst worden sei. Hiermit werde das Nachsteuerverfahren eingeleitet. Den Schreiben lagen die Veranlagungsvorschläge bei. Seit Vornahme der Steuerveranlagung 2013 waren allerdings weder neue Tatsachen oder Beweismittel hinzugekommen noch weitere Untersuchungen getätigt worden. Jedenfalls ergibt sich solches nicht aus den im Recht liegenden Akten. Die Frage nach dem Grund für die erneute Einleitung blieb im Beschwerdeverfahren trotz expliziter Nachfrage durch das Verwaltungsgericht (act. 11) unbeantwortet (act. 12). Wäre das am 26. Juli 2016 eingeleitete Nachsteuerverfahren nach wie vor hängig und nicht abgeschlossen gewesen, wovon der Beschwerdegegner wie auch die Vorinstanz ausgehen, hätte keine erneute Eröffnung erfolgen müssen. Obschon das Nachsteuerverfahren für das Steuerjahr 2007 gemäss (korrekter) Auffassung des Beschwerdegegners mit der Einmalerledigung abgeschlossen war, wurde auch für dieses Jahr erneut ein solches eröffnet. Der Beschwerdeführer erhob am 11. Januar 2018 schliesslich umgehend den Einwand, dass die Nachbesteuerung der Jahre 2006 bis 2012 mittels Einmalerledigung in der mittlerweile rechtskräftigen Veranlagung des Jahres 2013 bereits erfolgt sei (vi-act. 8/82). Ohne darauf einzugehen,



veranlagte der Beschwerdegegner (eineinhalb Jahre später) am 12. Juli 2019 Nachsteuern für die Jahre 2007 bis 2012. Im darauffolgenden (knapp drei Jahre dauernden) Einspracheverfahren verzichtete der Beschwerdegegner auf die Nachbesteuerung für die Jahre 2006 und 2007 und anerkannte damit, dass der Nachbezug im Rahmen der Steuerveranlagung 2013 der späteren bzw. nochmaligen Nachsteuererhebung ohne Vorliegen zwischenzeitlich neuer Tatsachen entgegenstand. Mit E-Mail vom 21. Dezember 2021 führte der Steuerkommissär aus, die Steuerperioden 2006 und 2007 seien zum Thema Liegenschaften beurteilt und in der Steuerperiode 2013 abgeschlossen worden (vi-act. 8/88). Nach der Leseart des Beschwerdegegners würde dies dann allerdings auch für das Steuerjahr 2009 zutreffen, in welchem gemäss der "Zusammenstellung" ebenfalls eine Aufrechnung bei den Unterhaltskosten vorgenommen wurde, die wie im Jahr 2006 aber nicht zu einem nachzubesteuernden Einkommen geführt hatte.

5.5.

Trotz verwaltungsgerichtlicher Aufforderung im Beschwerdeverfahren (act. 12) konnte der dem Nachsteuerverfahren zugrundeliegende massgebende Sachverhalt nicht restlos aufgeklärt werden. Nach wie vor hat der Beschwerdegegner nicht sämtliche Akten offengelegt. Aufgrund des bestehenden Aktenstands geht das Verwaltungsgericht jedoch davon aus, dass das am 26. Juli 2016 eröffnete Nachsteuerverfahren hinsichtlich nicht versteuerter Einkünfte aus Liegenschaften in den Jahren 2006 bis 2012 mit der Steuerveranlagung 2013 seinen Abschluss fand. Wie aus der "Zusammenstellung" hervorgeht, auf welche sich die Einmalerledigung stützte, erfolgte die steuerliche Beurteilung zum Thema Liegenschaften über den gesamten Nachbesteuerungszeitraum im Rahmen der Steuerveranlagung 2013. Aus dem Umstand, dass in Kenntnis der erforderlichen Unterlagen lediglich im Jahr 2007 eine Einkommensaufrechnung erfolgte, ergibt sich als Umkehrschluss, dass in den streitgegenständlichen Jahren 2008 bis 2012 keine Unterbesteuerungen und somit keine Nachsteuertatbestände festgestellt worden sind. Folgerichtig gab es in der Steuererklärung 2013 zu diesen Jahren auch nichts zu erwähnen. Es verhält sich daher gleich wie für das Steuerjahr 2007. Auch für die Jahre 2008 bis 2012 steht das am 4. Juli 2017 rechtskräftig abgeschlossene Nachsteuerverfahren einem erneuten Nachsteuerverfahren ohne seither bekannt gewordene neue Tatsache entgegen (vgl. E. 4.1 hiervor).



5.6.

Aufgrund vorstehender Erwägungen sind die Beschwerden gemäss dem Eventualantrag des Beschwerdeführers gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist; der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 3. Juli 2023 sowie die diesem zugrundeliegenden Einsprache-Entscheide des Beschwerdegegners vom 25. Mai 2022 sind ersatzlos aufzuheben. Wie es sich mit der formellen Rüge des Beschwerdeführers verhält, wonach sowohl der Beschwerdegegnere (in den Einsprache-Entscheidungen) als auch die Vorinstanz (im angefochtenen Rekurs- bzw. Beschwerdeentscheid) das rechtliche Gehör in Form der Begründungspflicht verletzt hätten, kann angesichts dieses Verfahrensausgangs dahingestellt bleiben.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerde- und Rekursverfahren vom Staat (Beschwerdegegnere) zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr für die Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 ist angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, GKV). Die amtlichen Kosten für die Rekurs- und Beschwerdeverfahren von CHF 2'800 bewegen sich innerhalb des vorinstanzlichen Ermessensspielraums (Art. 7 Ziff. 122 GKV). Auf die Erhebung der in den beiden Rechtsmittelverfahren angeordneten Kosten ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Die vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschüsse von CHF 2'000 in den Beschwerdeverfahren und von CHF 2'800 in den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren sind ihm zurückzuerstatten.

6.2.

Entsprechend der Verlegung der amtlichen Kosten ist der Beschwerdeführer für das Rekurs- und die Beschwerdeverfahren ausseramtlich zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 2 und Art. 98^{bis} VRP). Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers ersuchte um Aufforderung zum Einreichen einer Honorarnote vor der gerichtlichen Behandlung seines Falls (act. 1, S. 3). Zu einem solchen Vorgehen ist das Verwaltungsgericht jedoch selbst bei explizitem Antrag nicht verpflichtet (VerwGE B 2016/184 vom 15. August 2017 E. 7). Anwaltlich vertretene Parteien wissen, dass ihre Entschädigung



bei Nichteinreichung einer Kostennote nach gerichtlichem Ermessen festgesetzt wird (vgl. Art. 6 und 19 der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO; VerwGE B 2016/184 vom 15. August 2017, E. 7), und es ihnen unbenommen ist, entsprechende Eingaben jederzeit zu tätigen. Hinzu kommt, dass das Honorar in der Verwaltungsrechtspflege nicht nach Aufwand, sondern pauschal bemessen wird. Es beträgt vor Verwaltungsrekurskommission und Verwaltungsgericht zwischen CHF 1'500 und CHF 15'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO). Innerhalb dieses Rahmens wird das Grundhonorar nach den besonderen Umständen, namentlich nach Art und Umfang der Bemühungen, der Schwierigkeit des Falles und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten, bemessen (Art. 19 HonO). Auf die Einforderung einer Kostennote für die Beschwerdeverfahren kann vor diesem Hintergrund verzichtet werden. Vor der Vorinstanz war der Beschwerdeführer durch einen diplomierten Steuerexperten einer Treuhandfirma vertreten, wofür praxisgemäss ebenfalls der Tarif nach HonO angewendet wird (VerwGE B 2015/80 vom 25. Februar 2016 E. 4.1; VRKE I/1-2018/190, 191 vom 28. Oktober 2019 E. 4b).

Im Rekurs- und in den Beschwerdeverfahren entstand im Zusammenhang mit Nachsteuerverfahren über mehrere Jahre und aufgrund der unzureichenden Aktenlage ein im Vergleich zu gängigen Rechtsmittelverfahren in Steuerangelegenheiten überdurchschnittlicher Aufwand. Entsprechend wird die ausseramtliche Entschädigung für die vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren und für die Beschwerdeverfahren zusammen ermessensweise auf CHF 7'000 zuzüglich CHF 280 Barauslagen (vier Prozent von CHF 7'000) zuzüglich beantragter Mehrwertsteuer festgesetzt (Art. 30 lit. b Ziff. 1, Art. 31 Abs. 1 und 2 des Anwaltsgesetzes, sGS 963.70, AnwG; Art. 6, Art. 19, Art. 22 Abs. 1 lit. b, Art. 28^{bis} sowie Art. 29 HonO).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2023/162 und B 2023/163 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuer (Nachsteuern der Jahre



2008 bis 2012) wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 3. Juli 2023 sowie die diesem zugrundeliegenden Einsprache-Entscheide des Beschwerdegegners vom 25. Mai 2022 werden aufgehoben.

3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer (Nachsteuern der Jahre 2011 bis 2012) wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 3. Juli 2023 sowie die diesem zugrundeliegenden Einsprache-Entscheide des Beschwerdegegners vom 25. Mai 2022 werden aufgehoben.

4.

Der Staat (Beschwerdegegner) trägt die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von CHF 2'800 und der Beschwerdeverfahren von CHF 2'000.

Die Vorinstanz wird angewiesen, dem Beschwerdeführer die in den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüsse von CHF 2'800 zurückzuerstatten. Dem Beschwerdeführer werden die in den Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschüsse von CHF 2'000 zurückerstattet.

5.

Der Beschwerdegegner entschädigt den Beschwerdeführer für die Rekurs- und Beschwerdeverfahren mit insgesamt CHF 7'280 (zuzüglich Mehrwertsteuer).