

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/210, 211 vom 24. November 2022**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2022-11-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2021\\_210, 211](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2021_210,211)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/210, 211 du 24 novembre 2022

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/210, 211 del 24 novembre 2022

## **Regeste**

Art. 29 ff. StG; Art. 190 ff. DBG sowie Art. 46 Abs. 1 lit. b VStrR (Einziehungsbeschlagnahme). Die Vermögenswerte, die im Hinblick auf die Einziehung beschlagnahmt wurden, dienten zur Sicherstellung der im Strafverfahren festgestellten hinterzogenen Steuern. Erträge daraus unterliegen nicht der Einkommenssteuer. Im Zeitpunkt der Beschlagnahme bestand eine Ablieferungspflicht, die geeignet war, die Vermögenszugänge zu neutralisieren. (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 24. November 2022, I/1-2021/210, 211). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 16. September 2023 gutgeheissen (B 2022/217 und B 2022/218). Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts wurde beim Bundesgericht Beschwerde erhoben (9C\_655/2023). Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 6. Juni 2024 die Beschwerde teilweise gutgeheissen.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

[Verfahrensvereinigung]

### **E. 2**

[Eintretensvoraussetzungen] II. Kantons- und Gemeindesteuern

### **E. 3**

Steuerbares Einkommen und Vermögen 2010 und 2011 a) Im Rekursverfahren ist streitig, ob die Vorinstanz die von der ESTV beschlagnahmten Vermögenswerte in den Jahren 2010 und 2011 zu Recht dem steuerbaren Vermögen bzw. dem steuerbaren Einkommen zurechnete. aa) Die Vorinstanz erwog, durch eine Beschlagnahme würden die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an Vermögenswerten nicht tangiert. Das Eigentum an den Vermögenswerten sei trotz Beschlagnahme in den relevanten Steuerperioden 2010 und 2011 bei den Rekurrenten verblieben. Diese steuerrechtliche Behandlung widerspreche weder dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch der Reinvermögenszugangstheorie. So seien die Vermögenserträge den Rekurrenten zugute gekommen. Der Umstand, dass die beschlagnahmten Vermögenswerte zu einem späteren Zeitpunkt teilweise der Tilgung der Steuerschulden und Steuerbussen gedient hätten, ändere nichts an der Tatsache, dass diese Werte im Vermögen der Rekurrenten steuerlich zu erfassen gewesen seien. I/1-2021/211 5/12

bb) Die Rekurrenten brachten dagegen vor, es habe sich um eine Einziehungsbeschlagnahme gemäss Art. 263 Abs. 1 lit. d der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0, abgekürzt: StPO) gehandelt. Sie hätten dadurch keinen Zugriff auf die Erträge und Vermögenswerte bei der X\_Bank gehabt und die Eigentumsrechte nicht mehr ausüben können. Mit der Verfügungssperre habe man die noch zu ermittelnde Steuerforderung begleichen wollen. Gemäss der Reinvermögenszugangstheorie sei Einkommen die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden könne. Die Verfügungssperre habe dies jedoch verhindert. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass die gesperrten Vermögenswerte zur Tilgung von noch zu eruiierenden Steuerschulden verwendet würden. b) aa) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG). Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft sowie der Wert selbstverbraucher Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebs (Abs. 2). Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Abs. 3). Steuerbar sind auch die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Zinsen aus Guthaben (Art. 33 Abs. 1 lit. a StG). Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (Art. 53 Abs. 1 StG). Unter "Vermögen" sind die geldwerten Rechte an (beweglichen und unbeweglichen) Sachen, an Forderungen und Beteiligungen zu verstehen, die dem Steuerpflichtigen als Eigentümer oder Nutzniesser zustehen. In der Regel ist nur das Reinvermögen, also die um die Passiven verminderten Aktiven, steuerbar (Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Steuerinformation, Vermögenssteuer natürlicher Personen, April 2021, S. 4, SSK-Information). Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 1 StG) und das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 68 Abs. 1 StG). bb) Art. 29 Abs. 1 StG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund dieser Generalklausel und des nicht abschliessenden Positivkatalogs alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte den Kantons- und Gemeindesteuern. Vorbehalten bleiben die im Negativkatalog von Art. 37 StG abschliessend aufgezählten Fälle, namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen (Art. 37 lit. a StG). Der Reinvermögenszugang besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Über-

I/1-2021/211 6/12

schuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen – dazu gehören namentlich Zugänge aus Erbschaft und Schenkung, aus öffentlicher oder privater Unterstützung sowie der Fund oder gar der Diebstahl (REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.],

#### **E. 4**

Steuerschulden, Bussen und Ausgleichszinsen I/1-2021/211 9/12

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

gründung, die Nachsteuerforderungen 2001 bis 2004 seien verjährt. aa) Der harmonisierungsrechtlichen Ausgestaltung als Reinvermögenssteuer entsprechend können nur die effektiven, d.h. am Stichtag tatsächlich bestehenden Schulden, für welche die steuerpflichtige Person als Hauptschuldnerin rechtlich haftbar ist, abgezogen werden. Voraussetzung ist somit, dass am massgebenden Stichtag eine feste, durchsetzbare Schuld besteht, mit deren Erfüllung die steuerpflichtige Person ernsthaft rechnen muss, wobei Fälligkeit nicht erforderlich ist. Nicht abzugsfähig sind demzufolge bloss vorausehbare, anwartschaftliche Schulden wie beispielsweise Bürgschaftsverpflichtungen; eine abzugsfähige Bürgschaftsschuld besteht somit erst, wenn der Hauptschuldner nicht mehr zahlungsfähig ist, und der Bürge für die Schuld aufkommen muss. In der Regel ebenfalls nicht abzugsfähig sind verjährte Schulden, denn nach Ablauf der Verjährungsfrist besteht keine rechtlich durchsetzbare Schuldverpflichtung mehr. Sodann können nur Steuerschulden zum Abzug zugelassen werden, deren Rechts- und Entstehungsgrund in dem für die Vermögensbemessung massgeblichen Zeitpunkt bereits gegeben sind. Künftige Schulden, namentlich solche öffentlich-rechtlicher Natur wie Steuerforderungen oder Bussen, sind bei der Ermittlung des Vermögensstandes nicht zu berücksichtigen und können auch nicht als "Wertberichtigung" vom steuerbaren Vermögen in Abzug gebracht werden (StE 1996 B 52.7 Nr. 1). Am Stichtag bestehende Steuerschulden können andererseits auch dann abgezogen werden, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen oder das Veranlagungsverfahren noch nicht einmal eingeleitet worden ist, wobei letzteres namentlich bei aperiodischen Steuern vorkommen kann. Nötigenfalls ist der mutmassliche Steuerbetrag zu schätzen. Nachsteuerschulden können vom Bruttovermögen in Abzug gebracht werden, auch wenn sie am Stichtag noch nicht ziffernmässig festgestanden haben (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., Art. 13 StHG N 1 ff.). bb) Das Reinvermögen der Rekurrenten per 31. Dezember 2010 bzw. 2011 wurde im Jahr 2020 ermittelt. Zu diesem Zeitpunkt war klar, dass die Nachsteuern für die Jahre 2001 bis 2003 infolge Verjährung nicht mehr eingefordert werden konnten. Entsprechend waren die Reinvermögen der Jahre 2010 und 2011 mit diesen Beträgen nicht belastet und waren entgegen den Vorbringen der Rekurrenten bei der Berechnung der steuerpflichtigen Reineinkommen dieser beiden Jahre nicht zu berücksichtigen (BGer 2C\_1172/2014 vom 22. Juni 2015 E. 3.2). I/1-2021/211 10/12

b) Der Rekurrent macht weiter geltend, er sei mit Bussen in der Höhe von Fr. \_\_\_ worden. Bussenforderungen entstehen jedoch, anders als die Nachsteuerforderungen, erst mit deren rechtskräftiger Festsetzung, was einen Abzug vor dem Eintritt der Rechtskraft ausschliesst (TEUSCHER/LOBISGER, a.a.O., N 19 ff.). Gemäss Vorinstanz wurden die Bussenverfügungen für die Jahre 2004 bis 2009 erst im Jahr 2020 rechtskräftig, weshalb diese bei den steuerbaren Vermögen 2010 und 2011 nicht berücksichtigt werden können. Die Rekurrenten legten nichts ins Recht, was dies zu widerlegen vermöchte. c) Schliesslich kritisieren die Rekurrenten die Praxis der Vorinstanz, wonach die Verzugs- bzw. Ausgleichszinsen erst mit der Schlussrechnung erhoben werden und in den ursprünglichen Veranlagungsperioden keine Berücksichtigung finden. Sie beantragen, die Ausgleichszinsen ab 1. Januar 2010 seien ebenfalls als Schulden zu berücksichtigen und vom steuerbaren Vermögen abzuziehen. Dieser Sachverhalt ist weder durch das DBG noch durch das StHG geregelt. Gemäss Bundesgericht könnten die Verzugszinsen daher entweder auf dem Nachsteuerbetreffnis der nachsteuerbetroffenen Ursprungsperiode oder erst in der Steuerperiode, in welcher die Nachsteuer veranlagt werde, abgezogen werden (BGer 2C\_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.4.1). Die Praxis der Vorinstanz erscheint sachge-

recht und ist gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung nicht zu beanstanden. d) Die Anträge 1 (iii), (iv) und (v) sowie 2 (iii), (iv) und (v) des Rechtsbegehrens sind abzuweisen.

#### **E. 5**

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

#### **E. 6**

Die Rechtslage des StG entspricht im Wesentlichen derjenigen des DBG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind, soweit sie das steuerbare Einkommen betreffen. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der I/1-2021/211 11/12

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

#### **E. 7**

a) [amtliche Kosten] b) [ausseramtliche Kosten] Entscheid: 1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 12. Okto- ber 2021 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwä- gungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. 2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 12. Okto- ber 2021 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwä- gungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. 3. [amtliche Kosten Rekurs] 4. [amtliche Kosten Beschwerde] 5. [ausseramtliche Kosten] I/1-2021/211 12/12

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.