



9C_655/2023

Urteil vom 6. Juni 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Beusch,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____ und B.A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Patrik A. Häberlin,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2010 und 2011,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 16. September 2023 (B 2022/217 und B 2022/218).

Sachverhalt:

A.

Aufgrund des Verdachts auf eine Steuerwiderhandlung bzw. auf Beihilfe dazu beschlagnahmte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Jahr 2010 unter anderem 60 Inhaberaktien der C. _____ AG, U. _____/AR, und sämtliche auf A.A. _____ lautenden Vermögenswerte (Depot und Konten) bei der D. _____ AG im Gesamtwert von rund Fr. 1'750'000.-. Am 24. Mai 2011 deklarierten A.A. _____ und B.A. _____ in der Steuererklärung für das Jahr 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 148'191.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 625'075.-. Am 30. Mai 2012 deklarierten sie in der Steuererklärung für das Jahr 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. 143'100.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 656'190.-.

Mit Strafbefehl (Kanton) und Bussenverfügung (Bund) vom 30. November 2016 wurde A.A. _____ für die Jahre 2001 und 2006 der mehrfachen vorsätzlichen Steuerhinterziehung sowie der Anstiftung und Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und mit Bussen von Fr. 466'000.- (Kanton) und Fr. 148'000.- (Bund) bestraft.

Auf Aufforderung des Steueramtes des Kantons St. Gallen vom 12. Februar 2020 reichten A.A. _____ und B.A. _____ für die Jahre 2010 und 2011 je zwei Steuerauszüge der D. _____ AG ein. Das Steueramt veranlagte sie am 16. September 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre 2010 und 2011. Auf Einsprache hin setzte das Steueramt mit Entscheiden vom 12. Oktober 2021 das steuerbare Einkommen für das Jahr 2010 auf Fr. 210'200.- (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. 203'000 (Bund) und für das Jahr 2011 auf Fr. 185'400.- (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. 179'000.- (Bund) fest. Das steuerbare Vermögen setzte es für das Jahr 2010 auf Fr. 1'660'000.- und für das Jahr 2011 auf Fr. 1'623'000.- fest.

B.

Nachdem die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen die Rechtsmittel der Steuerpflichtigen gegen die Einspracheentscheide teilweise gutgeheissen hatte, gelangte das Steueramt des Kantons St. Gallen mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen. Dieses hiess die Beschwerde des Steueramts mit Entscheid vom 16. September 2023 gut und setzte die Steuerfaktoren in Übereinstimmung mit den Einspracheentscheiden vom 12. Oktober 2021 fest. Auf eine Beschwerde der Steuerpflichtigen trat es nicht ein, weil die Steuerpflichtigen die Rechtsmittelfrist verpasst hatten.

C.

Mit Beschwerde vom 19. Oktober 2023 beantragen A.A. _____ und B.A. _____ die Aufhebung des Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 16. September 2023. Des Weiteren stellen sie mehrere Anträge betreffend die Besteuerung in den Steuerperioden 2010 und 2011. Unter anderem verlangen sie, dass die Einkünfte und Vermögenswerte bei der D. _____ AG nicht zu berücksichtigen seien.

Das Bundesgericht hat die Vorinstanz und das kantonale Steueramt eingeladen, eine Vernehmlassung nur betreffend die Vermögenssteuer einzureichen. Die Vorinstanz und das kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde bzw. die Abweisung, soweit darauf einzutreten sei, verzichten aber auf Ausführungen zur Sache.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG sowie Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist indessen auf den Antrag betreffend die Inhaberaktien an der C. _____ AG. Die Vorinstanz hat diesbezüglich festgehalten, dass dieser Sachverhalt nicht Teil des Streitgegenstands sei. Die Beschwerdeführer bringen nichts vor, was diese Würdigung als unrichtig erscheinen liesse.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E. 1.6**). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115 E. 2**). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73 E. 2.2**).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E. 1.5**). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459 E. 2.1**; **134 II 207 E. 2**). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: **BGE 143 II 33**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 147 I 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**; **139 I 229 E. 2.2**; **138 I 274 E. 1.6**).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Die Vorinstanz hat dafür gehalten, dass die Vermögenswerte bei der D. _____ AG den Beschwerdeführern zuzurechnen gewesen seien und die daraus erzielten Erträge bei ihnen steuerbares Einkommen gebildet hätten. Die Beschlagnahme durch die ESTV ändere daran nichts, zumal die Vermögenswerte bei der D. _____ AG nicht rechtswidrig erlangt worden seien und die Steuerbehörden nicht per se, sondern nur im Umfang der noch ungedeckten Nachsteuern (der Jahre 2001 bis 2006) darauf

hätten zugreifen können. Die Beschwerdeführer widersprechen dieser Würdigung. Ihnen kann nicht gefolgt werden.

3.1. Die Einkommenssteuer basiert auf der Reinvermögenszugangstheorie. Der Reinvermögenszugang besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Im Konzept der Reinvermögenszugangstheorie gilt als (Netto-) Vermögen die Gesamtheit der Sachen und Rechte, die der steuerpflichtigen Person zuzurechnen sind und deren Wert in Geld ausgedrückt werden kann ("Vermögenswerte"), abzüglich der (geldwerten) Schulden der steuerpflichtigen Person (**BGE 149 II 400** E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen). Die Erträge aus beweglichem Vermögen werden sodann in Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ausdrücklich für steuerbar erklärt.

3.2. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, waren die Beschwerdeführer auch während der Beschlagnahme an den Vermögenswerten bei der D. _____ AG zivilrechtlich berechtigt (vgl. **BGE 135 I 257** E. 1.5; Urteil 2C_989/2020 vom 29. April 2021 E. 3.5). Nichts anderes gilt für die Erträge, die auf diesen Vermögenswerten anfielen und den Konten des Beschwerdeführers gutgeschrieben wurden. Obschon die Beschwerdeführer während der Beschlagnahme über die Vermögenswerte (einschliesslich der Erträge) vorübergehend nicht verfügen konnten, spricht nichts dagegen, ihnen sowohl die Vermögenswerte als auch die Erträge daraus steuerlich umgehend und vollständig zuzurechnen. Denn selbst im Falle der (vollständigen) Verwertung hätten die Beschwerdeführer von diesen Erträgen profitiert, weil die damit gesicherten Steuerschulden geschmälert worden wären.

3.3. Entgegen den Beschwerdeführern waren die Vermögenszugänge aus den Erträgen nicht mit korrelierenden Vermögensabgängen verbunden (vgl. dazu **BGE 149 II 400** E. 4.2 mit Hinweisen). Aus der Beschlagnahme liesse sich nur dann ein korrelierender Vermögensabgang ableiten, wenn der mit der Beschlagnahme gesicherte Betrag - die Nachsteuerschulden und Verzugszinsen für die Steuerjahre 2001 bis 2006 - mit bzw. gerade wegen den Erträgen aus den Vermögenswerten bei der D. _____ AG angestiegen wäre. Dies war offensichtlich nicht der Fall. Falls und soweit sich die Steuerbehörden an den Erträgen schadlos gehalten hätten, hätten auch diese Beträge an die Nachsteuerschulden der Beschwerdeführer angerechnet werden können.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

4.

Die gesetzlichen Vorschriften im Kanton St. Gallen über die Besteuerung von Erträgen aus beweglichem Vermögen stimmen mit den korrespondierenden Regelungen bei der direkten Bundessteuer überein und sind überdies bundesrechtlich harmonisiert (vgl. Art. 29 Abs. 1 und Art. 33 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; Art. 7 StHG). Es kann auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. In Bezug auf die kantonale und die kommunale Einkommenssteuer ist der angefochtene Entscheid folglich ebenfalls nicht zu beanstanden.

5.

Die Beschwerdeführer bringen sodann verschiedene Rügen betreffend die Vermögenssteuer vor.

5.1. Wie für die Einkommenssteuer machen die Beschwerdeführer auch für die Vermögenssteuer geltend, die Vermögenswerte (einschliesslich der Erträge) könnten ihnen während der Beschlagnahme nicht zugerechnet werden. Aus den im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer ausgeführten Gründen (vgl. oben E. 3.2) kann den Ausführungen der Beschwerdeführer nicht gefolgt werden.

5.2. Des Weiteren sind die Beschwerdeführer der Ansicht, die (schliesslich verjährten) Nachsteuerschulden für die Steuerperioden 2001 bis 2004 (recte: 2003; die Nachsteuerschuld für das Steuerjahr 2004 wurde gemäss Einspracheentscheid zum Abzug zugelassen) sowie die im Jahr 2020 rechtskräftig gewordenen Steuerbussen betreffend dieselben Steuerperioden müssten vom steuerbaren Vermögen abgezogen werden, ebenso die Ausgleichs- und Verzugszinsen betreffend die Steuerperioden 2010 und 2011. Die Vorinstanz hat den Abzug all dieser Faktoren verweigert und dabei weitgehend auf die Ausführungen der Unterinstanz verwiesen.

5.3. Soweit die Nachsteuerschulden für die Steuerjahre 2001 bis 2003 betroffen sind, erweist sich die Kritik der Beschwerdeführer als berechtigt.

5.3.1. Die Vorinstanz hat in diesem Punkt auf die Erwägung der Unterinstanz verwiesen, wonach das Reinvermögen der Beschwerdeführer für die Steuerjahre 2010 und 2011 im Jahr 2020 ermittelt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt hätten die Nachsteuern für die Jahre 2001 bis 2003 nicht mehr eingefordert werden können, weshalb das Reinvermögen der Jahre 2010 und 2011 nicht mit diesen Steuerschulden belastet gewesen sei.

5.3.2. Diese Würdigung stützte die Unterinstanz auf ein Urteil des Bundesgerichts (Urteil 2C_1172/2014 vom 22. Juni 2015 E. 3.2). Dort hat das Bundesgericht jedoch festgehalten, dass sich das steuerbare

Vermögen gemäss Art. 66 Abs. 1 aStHG (heute: Art. 17 Abs. 1 StHG) nach seinem Stand am Ende der Steuerperiode (31. Dezember des Steuerjahres) bestimmt, für welche die Steuer geschuldet ist (Urteil 2C_1172/2014 vom 22. Juni 2015 E. 3.1; vgl. auch **BGE 138 II 311** E. 3.3.2). Da die Nachsteuer- von der Steuerforderung nicht verschieden ist (vgl. dazu Urteil 9C_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 5.1.4, zur Publikation vorgesehen; **BGE 144 II 427** E. 9.2.1; **121 II 273** E. 3b), muss auch sie zum Abzug vom Bruttovermögen gebracht werden können, selbst wenn ihr Betrag im relevanten Zeitpunkt noch nicht beziffert ist; denn die (Nach-) Steuer ist schon von Gesetzes wegen geschuldet (Urteil 2C_1172/2014 vom 22. Juni 2015 E. 3.1). Unter dem Gesichtspunkt des Periodizitätsprinzips ist entscheidend, dass der Rechts- und Entstehungsgrund der Schuld im für die Vermögensbesteuerung massgebenden Zeitpunkt erfüllt ist. Dementsprechend sind verjährte Schulden grundsätzlich nicht abzugsfähig. Ebenfalls nicht abziehbar sind bloss mögliche, zukünftige bzw. anwartschaftliche Schulden (zum Begriff der Anwartschaft: vgl. oben E. 3.1.3). Dazu werden z.B. Schulden aus einem aufschiebend bedingten Rechtsgeschäft (Art. 151 OR) gerechnet, zumindest solange die Bedingung nicht eingetreten und der Schuldner noch nicht leistungspflichtig ist. Dagegen bildet die Fälligkeit der Schuld keine Voraussetzung für den Schuldenabzug (**BGE 138 II 311** E. 3.3.2; Urteil 2C_1172/2014 vom 22. Juni 2015 E. 3.1).

5.3.3. Die (Nach-) Steuerschulden der Beschwerdeführer für die Steuerjahre 2001 bis 2003 waren zum Zeitpunkt der vorliegend relevanten Stichtage (31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011; vgl. Art. 68 Abs. 1 i.V.m. Art. 66 Abs. 2 StG/SG) bereits entstanden und noch nicht verjährt. Sie waren auch nicht mit einer aufschiebenden Bedingung belastet. Einzig die konkreten Beträge waren in diesen Zeitpunkten möglicherweise noch ungewiss. Dies hindert den Abzug aber nach dem Gesagten nicht (vgl. auch TEUSCHER/LOBSIGER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 19 zu Art. 13 StHG, wonach der mutmassliche Steuerbetrag in diesem Fall zu schätzen sei). Ohnehin war vermutlich zum Zeitpunkt der Nachsteuerveranlagung vom 16. September 2020 und auf jeden Fall zum Zeitpunkt der Veranlagungen 2010 und 2011 betreffenden Einspracheentscheids vom 12. Oktober 2021 gar nicht mehr ungewiss, wie viel Nachsteuern die Beschwerdeführer für die Steuerjahre 2001 bis 2003 geschuldet hatten. Denn der Strafbefehl und die Bussenverfügung vom 30. November 2016, die im Jahr 2020 rechtskräftig wurden und mit denen der Beschwerdeführer auch in Bezug auf die Steuerperioden 2001 bis 2003 gebüsst worden war, hätten dem Steueramt erlaubt, den Betrag der Nachsteuerschulden für die Steuerperioden 2001 bis 2003 zu ermitteln (vgl. Art. 248 Abs. 5 StG/SG, wonach die Busse anhand der hinterzogenen Steuer zu bemessen ist).

5.3.4. Der Strafbefehl und die Bussenverfügung vom 30. November 2016 und die bestätigenden Rechtsmittelentscheide liegen nicht in den Akten. Auch sonst enthalten die Akten keine Hinweise, anhand derer die Nachsteuerbeträge für die Steuerjahre 2001 bis 2003 verlässlich bestimmt werden könnten. Die Sache wird deshalb an die Vorinstanz zurückzuweisen sein, damit sie den Sachverhalt in diesem Punkt ergänzt und das steuerbare Vermögen unter Abzug der Nachsteuerschulden für die Steuerperioden 2001 bis 2003 festsetzt (Art. 107 Abs. 2 BGG).

5.4. Nicht gefolgt werden kann den Beschwerdeführern hingegen, soweit sie auch die Hinterziehungsbussen sowie die Ausgleichs- und Verzugszinsen abgezogen sehen wollen.

5.4.1. Anders als (Nach-) Steuerschulden entstanden die Bussen nicht bereits von Gesetzes wegen, sondern erst mit der behördlichen Festsetzung (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., N. 19 zu Art. 13 StHG). Dementsprechend konnten die im Jahr 2016 ausgefallten und im Jahr 2020 rechtskräftig gewordenen Bussen das Vermögen der Beschwerdeführer am Ende der Steuerjahre 2010 und 2011 noch nicht belasten. Sie können für die Steuerjahre 2010 und 2011 nicht vom steuerbaren Vermögen abgezogen werden.

5.4.2. Wie das Bundesgericht schon wiederholt festgehalten hat, schreibt das Bundesrecht den Kantonen nicht vor, für welche Steuerperiode sie Verzugs- und Ausgleichszinsen auf Nachsteuerforderungen zum Abzug zuzulassen haben. Sie haben diesbezüglich also einen Gestaltungsspielraum (vgl. Urteile 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.4.1 und 2.4.2, in: StE 2019 B 93.5 Nr. 38, StR 74/2019 S. 399; 2C_258/2017 vom 2. Juli 2018 E. 6.8.1, nicht publ. in: **BGE 144 II 359**, aber in: RDAF 2018 II S. 511, StE 2018 B 27.2 Nr. 48, StR 73/2018 S. 820). Das Bundesgericht kann die entsprechenden kantonalen gesetzlichen Bestimmungen respektive ihre Anwendung durch die kantonalen Behörden nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (Art. 9 BV) prüfen. Die Beschwerdeführer machen allerdings gar nicht geltend, dass der Kanton St. Gallen und seine Behörden den Gestaltungsspielraum überschritten hätten. Folglich erübrigen sich Weiterungen hierzu (Art. 106 Abs. 2 BGG).

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

6.

6.1. Betreffend die direkte Bundessteuer ist die Beschwerde unbegründet und abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern erweist sich die Beschwerde als begründet, soweit der Abzug der Nachsteuerschulden für die Steuerjahre 2001 bis 2003 bei der Vermögenssteuer für die Steuerjahre 2010 und 2011 betroffen ist. In diesem Umfang ist die Beschwerde gutzuheissen, der

angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur Sachverhaltsergänzung und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6.2. Damit obsiegen die Beschwerdeführer in einem Nebenpunkt, der betragsmässig voraussichtlich nur einen sehr geringen Teil des Streitwerts ausmachen wird. Es rechtfertigt sich deshalb, die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren zu neun Zehnteln den Beschwerdeführern und zu einem Zehntel dem Kanton St. Gallen aufzuerlegen, zumal dieser Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Den Beschwerdeführern ist zudem eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Die Vorinstanz wird die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu verlegen haben (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird teilweise gutgeheissen. Die Dispositivziffern 2, 4 und 5 des Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 16. September 2023 werden aufgehoben. Die Sache wird zur Sachverhaltsergänzung und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen sowie zur neuen Verlegung der Kosten und der Parteientschädigung des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.- werden im Umfang von Fr. 3'600.- zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung den Beschwerdeführern und im Umfang von Fr. 400.- dem Kanton St. Gallen auferlegt.

4.

Der Kanton St. Gallen hat den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 400.- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 6. Juni 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler