



Fall-Nr.:	B 2019/222, B 2019/224
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	16.07.2020
Entscheiddatum:	16.05.2020

### Entscheid Verwaltungsgericht, 16.05.2020

**Steuerrecht. Nachsteuererhebung. Art. 199 Abs. 1 StG (sGS 811.1); Art. 151 Abs. 1 und 190 ff. DBG (SR 642.14); Art. 53 StHG (SR 642.11). Streitig war, ob die Vorinstanz zu Recht den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners (Steuerverwaltung) und die ihm zugrundeliegenden Nachsteuerverfügungen (Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund der Jahresabschlüsse 2007 bis 2009) bestätigte. Das Verwaltungsgericht führte aus, der Beschwerdeführerin seien die von ASU dem Beschwerdegegner zugänglich gemachten Dokumente zu Recht ausschliesslich mit Bezug auf die die Beschwerdeführerin betreffenden Sachverhalte offengelegt und im Übrigen zum Schutz überwiegender Drittzinteressen geschwärzt worden (Art. 114 Abs. 2 und 3 DBG, Art. 41 Abs. 1 Satz 2 StHG sowie Art. 165 Abs. 1 und 2 StG). Im Weiteren hielt es fest, dass entscheidrelevante Tatsachen und Ergebnisse schriftlich zu protokollieren seien, wobei der Umfang der Protokollierungspflicht von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängen. Die Beschwerdeführerin lege nicht dar, inwiefern der Beschwerdegegner seiner Protokollierungspflicht hinsichtlich entscheidwesentlicher, den Nachbesteuerungs-Sachverhalt betreffender Tatsachen nicht (zureichend) nachgekommen sein sollte. Sie zeige sodann nicht substantiiert auf, inwiefern eine weitere, für das Steuerverfahren durchgeführte oder beigezogene, aber nicht offengelegte entscheidrelevante Korrespondenz vorliegen solle bzw. "geheimjustizielle Vorgänge" zwischen der ASU und dem Beschwerdegegner stattgefunden haben sollten. Soweit der verwaltungsinterne Meinungsbildungsprozess vom Beschwerdegegner teilweise nicht schriftlich festgehalten worden sein sollte, liege darin für sich allein noch kein Rechtsmangel. Der im Rahmen der Amtshilfe dem Beschwerdegegner gelieferte Schlussbericht der Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG stelle mithin ein geeignetes Beweismittel für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens dar. Der vorinstanzliche Entscheid habe die vom Beschwerdegegner im Rahmen des Nachsteuerverfahrens verneinte geschäftsmässige Begründetheit des im Jahr 2007 verbuchten Verlustes aus**



der Beteiligung an der D.\_\_\_ AG sowie der im gleichen Jahr als Aufwand erfassten Provisionszahlung an die F.\_\_\_ Projekt AG gestützt auf den ASU-Bericht zu Recht bestätigt (Verwaltungsgericht, B 2019/222, B 2019/224). Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 2C\_516/2020).

**Entscheid vom 16. Mai 2020**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch E.\_\_\_ AG,

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

sowie

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



### Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

### Nachsteuern (Kantonssteuern sowie direkte Bundessteuer aufgrund der Jahresabschlüsse per 31. Dezember 2007, 2008 und 2009)

#### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

##### A.

##### A.a.

Die A.\_\_ AG mit Sitz in Y.\_\_ wurde am 30. Juni 1999 ins Handelsregister eingetragen. Einziges Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift ist B.\_\_. Die A.\_\_ AG wurde aufgrund der Jahresabschlüsse per 31. Dezember 2007, 2008 und 2009 für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer mit steuerbaren Reingewinnen von CHF 0 (2007, 2008) und von CHF 43'500 (2009) sowie für die Kantonssteuern mit steuerbaren Eigenkapitalien von CHF 391'000 (2007), CHF 421'000 (2008) und CHF 509'000 (2009) veranlagt (act. G 8/6 II/3, III/3 und IV/3). Diese Veranlagungen erwachsen in Rechtskraft. Am 20. Oktober 2017 teilte das Kantonale Steueramt der A.\_\_ AG mit, es sei aufgrund einer steueramtlichen Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; Bericht der Abteilung Strafen und Untersuchungen [ASU] in der Untersuchung gegen C.\_\_ vom 21. August 2017 [nachfolgend ASU-Bericht]) festgestellt worden, dass der im Jahr 2007 im Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung der D.\_\_ AG verbuchte Abschreibungsaufwand von CHF 100'000 sowie eine Beratungs- und Provisionszahlung an die F.\_\_ Projekt AG (per 27. Januar 2017 durch Generalversammlungsbeschluss aufgelöst) geschäftsmässig nicht begründet gewesen und deshalb als geldwerte Leistungen zu qualifizieren seien. Zur Erfassung dieser Positionen werde ein Nachsteuerverfahren für die Geschäftsjahre 2007 bis 2009 eingeleitet (act. G 8/6 I/1). Nachdem die A.\_\_ AG sich hierzu am 17. November 2018 geäussert und Akteneinsicht beantragt hatte (vgl. act. G 8/6 I/2-6), sicherte ihr das Steueramt am 22. Februar 2018 zu, von einem Steuerstrafverfahren gegen sie abzusehen (act. G 8/6 I/7).

##### A.b.

Mit Schreiben vom 16. März 2018 beantragte die A.\_\_ AG, den ASU-Bericht und die



von der ASU eingereichten Akten wegen Verletzung des Unabhängigkeitsgrundsatzes aus dem Recht zu weisen. Zudem verlangte sie den Ausstand des zuständigen Steuerkommissärs (act. G 8/6 I/8). Diese Anträge wies das Steueramt am 16. Mai 2018 ab (act. G 8/6 I/9). In den hierauf erlassenen Nachsteuerverfügungen vom 20. Juni 2018 legte das Steueramt die Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007-2009 auf CHF 22'370 und diejenigen für die direkte Bundessteuer 2007-2009 auf CHF 16'385 fest (act. G 8/6 I/10 und 11). Die dagegen von der A.\_\_\_ AG erhobene Einsprache vom 18. Juli 2018 (act. G 8/6 I/12) wies das Steueramt mit Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2018 ab (act. G 8/6 I/18). Die hiergegen von der A.\_\_\_ AG erhobenen Rechtsmittel (Rekurs [Kantonssteuer] und Beschwerde [direkte Bundessteuer]) vom 5. November 2018 (act. G 8/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, nachdem die A.\_\_\_ AG am 6. Februar 2019 Einsicht in die Akten genommen und ihr der ASU-Bericht auszugsweise zugänglich gemacht worden war (act. G 8/10), mit Entscheid vom 23. November 2019 ab, soweit sie darauf eintrat (act. G 2).

### **B.**

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

Gegen diesen Entscheid erhob die E.\_\_\_ AG für die A.\_\_\_ AG in einer gemeinsamen Eingabe vom 22. Oktober 2019 (act. G 1) Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer sei aufzuheben (Ziff. 1) und entsprechenden den folgenden Rechtsbegehren neu auszustellen: Es sei das Nachsteuerverfahren 2007 bis 2009 aufzuheben, weil die steueramtliche Meldung der ASU die Verfahrensrechte der Beschwerdeführerin nach Art. 190 DBG in krasser Weise verletzt habe (Ziff. 2). Die ASU-Akten seien gleichzeitig als EMRK-widrig unverwertbar zu erklären und aus dem Recht zu weisen (Ziff. 3). Es sei das Nachsteuerverfahren 2007 bis 2009 ersatzlos aufzuheben, weil das Verfahren auf einer EMRK-widrigen Grundlage in Bezug auf die ASU-Akten sowie einer EMRK-widrigen Kommunikation zwischen dem Beschwerdegegner und der ASU beruhe, welche einem interessengeleiteten Automatismus zum Nachteil der Beschwerdeführerin entspreche und damit eine Verletzung der fair-trial Regeln darstelle (Ziff. 4). Folgende materiell-rechtliche Rechtsbegehren seien nach Rechtskraft der Teilentscheide über die Rechtsbegehren Ziff. 1-3 zu beurteilen: Es sei gleichzeitig das materielle Verfahren über das Nachsteuerverfahren 2007 bis 2009 bis zum rechtskräftigen Teilentscheid über die Rechtsbegehren Ziff. 2-4 zu sistieren (Ziff. 5). Nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens über die Rechtsbegehren Ziff. 2-4 sei für den Fall der Abweisung derselben die Streitsache an den Beschwerdegegner zurückzuweisen mit der Anweisung, das



## St.Galler Gerichte

Verfahren gegenüber der Beschwerdeführerin korrekt zu führen, ihr namentlich vollständige Akteneinsicht und ein den Anforderungen von fair-trial entsprechendes Verfahren zu gewähren (Ziff. 6).

### **B.b.**

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 14. November 2019 Abweisung der Beschwerden. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 7). In der Vernehmlassung vom 22. November 2019 stellte der Beschwerdegegner den Antrag auf Abweisung der Beschwerden (act. G 10).

### **B.c.**

Die Beschwerdeführerin bestätigte in der Eingabe vom 14. Januar 2020 ihre Anträge und Ausführungen (act. G 13).

### **B.d.**

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

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

### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Nachsteuer-Veranlagung 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 durfte auch die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 22. Oktober 2019 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 grundsätzlich – mit den nachstehenden Vorbehalten – einzutreten.



Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid hinsichtlich der Anträge der Beschwerdeführerin betreffend Aufhebung des Einspracheentscheids vom 5. Oktober 2018 wegen formeller Rechtsverweigerung und Verfahrensfehlern im Rahmen eines Teilentscheids fest, Teilentscheide seien weder im Recht der direkten Bundessteuer noch im kantonalen Recht vorgesehen. Art. 91 Abs. 1 lit. a des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) über Teilentscheide sei nicht einschlägig, da sie (die Vorinstanz) keine Vorinstanz des Bundesgerichts sei. Auf die beantragte Teilsistierung sei nicht einzutreten. Daher würden sich auch weitere Ausführungen zu den "Prozessualen Rechtsbegehren als verfahrensabschliessender Teilentscheid" (Ziff. 2-4 der Rechtsbegehren) erübrigen (act. G 2 S. 5 f.).

Wie im vorinstanzlichen Entscheid zutreffend ausgeführt, normiert weder das kantonale Verfahrensrecht noch das DBG die Zulässigkeit von Teilentscheiden. Nach Art. 91 Abs. 1 lit. a BGG ist die Beschwerde zulässig gegen einen Entscheid, der nur einen Teil der gestellten Begehren behandelt, wenn diese Begehren unabhängig von den anderen beurteilt werden können. Aus dieser Bestimmung lässt sich für das vorliegende Verfahren die Zulässigkeit eines Teilentscheids augenscheinlich nicht ableiten. Soweit die Beschwerdeführerin mit ihren Rechtsbegehren Ziff. 2-4 im Rahmen eines Teilentscheids implizit eine Feststellung der Verletzung ihrer Verfahrensrechte durch die steueramtliche Meldung der ASU (Ziff. 2), die Feststellung der Unverwertbarkeit der ASU-Akten (Ziff. 3) sowie die Feststellung verlangt, dass das Verfahren auf einer EMRK-widrigen Grundlage in Bezug auf die ASU-Akten sowie einer EMRK-widrigen Kommunikation zwischen dem Beschwerdegegner und der ASU beruhe bzw. einer Verletzung der fair-trial-Regeln entspreche (Ziff. 4), ist darauf nicht einzutreten. Feststellungsansprüche gelten praxismässig als subsidiär. Sie bestehen dann nicht, wenn die gesuchstellende Person für die betreffende Frage ebenso gut - d.h. ohne unzumutbare Nachteile - ein Gestaltungsurteil erwirken kann (BGE 137 II 199 E. 6.5 mit Hinweisen). Ein Teilentscheid über die formellen Anträge Ziff. 2-4 wäre konkret auch weder sinnvoll noch erforderlich, da die von der Beschwerdeführerin gestellten formellen Anträge und Rügen sich nicht losgelöst von den materiell-steuerrechtlichen Gegebenheiten (Voraussetzungen der Nachsteuer-Erhebung) beurteilen lassen. Auch in den Ausführungen der Beschwerdeführerin zeigt sich die enge Verknüpfung von formellen und materiellen Gegebenheiten, wenn sie etwa festhält, dass sie *wegen der fehlenden Unabhängigkeit* der ASU weder deren Untersuchungshandlungen noch den *Inhalt ihrer Befunde* anerkenne (act. G 1 S. 16). Ein Teilentscheid wäre zudem auch aus verfahrensökonomischen Überlegungen nicht gerechtfertigt. Wenn die Beschwerdeführerin festhält, der Beschwerdegegner laufe Gefahr, zu einem späteren



Zeitpunkt *revisionsweise* auf seinen Entscheid zurückkommen zu müssen, wenn dem Sistierungsbegehren (Rechtsbegehren Ziff. 5) nicht stattgegeben werde (act. G 1 S. 32 Ziff. 49), ist anzumerken, dass sich die Frage der Revision (Art. 81 ff. VRP) lediglich mit Bezug auf einen in Rechtskraft erwachsenen Entscheid stellen kann; während des laufenden Rechtsmittelverfahrens kann jedoch keine Rechtskraft eintreten. Auf das Begehren um Erlass eines Teilentscheids über die Rechtsbegehren Ziff. 2-4 und um Verfahrenssistierung bis zum Vorliegen eines Teilentscheids über die Rechtsbegehren Ziff. 2-4 (Rechtsbegehren Ziff. 5) ist damit nicht einzutreten. Die von der Beschwerdeführerin gerügten formellen Verfahrensmängel sind im Rahmen des vorliegenden Entscheids zu beurteilen.

## 2.

### 2.1.

#### 2.1.1.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV umfasst als Mitwirkungsrecht all jene Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann ([BGE 135 II 286](#) E. 5.1 S. 293, mit Hinweisen). Das aus dem Gehörsanspruch fließende, auf Gesetzesstufe in Art. 114 DBG, Art. 41 Abs. 1 Steuerharmonisierungsgesetz [StHG, SR 642.14] sowie Art. 165 StG konkretisierte Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste. Die effektive Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts setzt notwendigerweise voraus, dass die Akten vollständig sind. Der Anspruch auf Akteneinsicht gilt nicht absolut; er kann aus überwiegenden Interessen durch Abdeckung und nötigenfalls Aussonderung eingeschränkt werden (Art. 114 Abs. 2 und 3 DBG, Art. 41 Abs. 1 Satz 2 StHG sowie Art. 165 Abs. 1 und 2 StG; vgl. dazu BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 2.1.1 mit Hinweisen). Ist ein Aktenstück der Einsichtnahme entzogen worden, darf sich die Behörde in ihrer Entscheidung zwar auch zum Nachteil der betroffenen steuerpflichtigen Person auf das vertrauliche Dokument stützen. Sie hat ihr jedoch dessen wesentlichen Inhalt bekannt zu geben, damit sich die betroffene Person dazu äussern und Gegenbeweise nennen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 37 zu Art. 114 DBG). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV folgt im Weiteren die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne



Vorbringen ausdrücklich abhandelt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGer 1C\_730/2013 vom 4. Juni 2014 E. 5.2 mit Hinweisen, BGE 138 IV 81 E. 2.2).

### **2.1.2.**

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, die Nachsteuerverfügung stütze sich auf den 78seitigen ASU-Bericht vom 21. August 2017 in der Untersuchung gegen C.\_\_; dies sei grundsätzlich zulässig (BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.3.3). Im ASU-Bericht würden verschiedene Unternehmen mit Buchhaltungszahlen und Privatpersonen erwähnt; diese Angaben unterlägen dem Amtsgeheimnis und könnten der Beschwerdeführerin nicht vollständig offengelegt werden. Der Beschwerdegegner habe deshalb nur Einsicht in die die Beschwerdeführerin betreffenden Kapitel 3.6.1, 5.2.3.5. und 5.2.2.6 (S. 52 f. und 69 f., jeweils auszugsweise) gewährt. Dagegen sei nichts einzuwenden. Mit E-Mail vom 1. Dezember 2017 (act. G 8/6 I/4) habe die ASU dem Beschwerdegegner verschiedene Dokumente zugestellt, die der Beschwerdeführerin im Rahmen der Akteneinsicht zugänglich gemacht worden seien (ASU-act. 180.503.001 bis 042). Es sei im Verkehr zwischen Ämtern üblich, Akten telefonisch anzufordern und mit E-Mail mit dem Vermerk "Gemäss Telefon" zu versenden. Darüber eine Aktennotiz zu erstellen, wäre nicht verhältnismässig. Ein Zweifel an der Vollständigkeit der Akten des Beschwerdegegners im Zusammenhang mit dem E-Mail vom 1. Dezember 2017 ergebe sich daraus nicht (act. G 2 S. 7). Im Weiteren habe sich der Beschwerdegegner zum Beizug der ASU-Akten im Schreiben vom 16. Mai 2018 sowie im Einspracheentscheid geäußert und festgehalten, Erkenntnisse aus ASU-Untersuchungen könnten im Nachsteuerverfahren verwendet werden. Im erwähnten Schreiben habe er auch zum Vorwurf der Befangenheit des Steuerkommissärs Stellung genommen und eine Befangenheit verneint (act. G 8/6 I/9). Die gerügten Verfahrensmängel (bezüglich Einleitung und Durchführung des Nachsteuerverfahrens und rechtliches Gehör) habe er als unbegründet erachtet (act. G 8/6 I/18). Die Begründung habe es der Beschwerdeführerin nicht verunmöglicht, den Einspracheentscheid sachgerecht anzufechten. Von einer formellen Rechtsverweigerung könne nicht die Rede sein und es sei nicht ersichtlich, inwiefern das Recht auf eine wirksame Beschwerde nach Art. 13 EMRK (SR 0.101) beschnitten worden sein solle (act. G 2 S. 8 f.). Sodann sei Art. 6 EMRK nur im Steuerstraf-, nicht



aber im Steuer- und Nachsteuerverfahren anwendbar. Steuerstrafverfahren und Nachsteuerverfahren würden grundsätzlich getrennt geführt. Dass die steuerpflichtige Person damit Tatsachen offenbare, die im Hinterziehungsverfahren gegen sie verwendet werden könnten, sei im Interesse einer gesetzmässigen Besteuerung hinzunehmen, sofern nicht ein Beweisverwertungsverbot Platz greife (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N. 35-37 zu VB Art. 174-195 DBG). Die Veranlagungsbehörde habe die im Steuerstrafverfahren gewonnenen Informationen selbständig zu würdigen. Sie könne sich auf die Kommunikation mit der Beschwerdebeteiligten nur soweit berufen, als sie diese dokumentiere und offenlege. Dass der Beschwerdegegner mit der Beschwerdebeteiligten kommuniziere, sei nicht zu beanstanden. Gemäss Art. 190 Abs. 1 DBG führe die Beschwerdebeteiligte die Untersuchung in Zusammenarbeit mit dem Beschwerdegegner (act. G 2 S. 9 f.).

### 2.1.3.

Die Beschwerdeführerin bestätigt im vorliegenden Verfahren ihren Antrag um Gewährung einer uneingeschränkten Akteneinsicht, namentlich in die nicht parteiöffentliche Kommunikation zwischen dem Beschwerdegegner und der ASU, soweit diese die Person der Beschwerdeführerin tangiert, sowie die Offenlegung der sogenannten steueramtlichen Mitteilung ASU. Vom letztgenannten Aktenstück habe sie bis heute keine Kenntnis. Zwischen der ASU und dem Beschwerdegegner finde seit Jahren eine hemmungslose Kommunikation unter gleichzeitiger Ausklammerung der Parteirechte der Beschwerdeführerin statt. Sie habe Anspruch darauf, von Inhalt und Umfang dieser mutmasslich EMRK-widrigen Kommunikation sowie der geheimjustiziellen Vorgänge zu erfahren. Mit der EMRK-widrigen Einbindung des Strafrechtsorgans ASU in das Verwaltungsstrafverfahren und das Verwaltungsverfahren sei eine nichtparteiöffentliche Kommunikation explizit ausgeschlossen. Den Beschwerdegegner und die ASU träfen über alle Vorgänge eine Protokollführungspflicht. In einem rechtsstaatlichen Verfahren werde eine präzise Dokumentierung der einzelnen Vorgänge verlangt. Hinsichtlich der Kommunikation zwischen Beschwerdegegner und ASU stelle sich die Frage, in welcher Weise diese überhaupt protokolliert worden sei. Ausserprotokollarische Treffen und Kommunikation würden gegen die Protokollierungspflicht verstossen. Informelle Kommunikation sei unzulässig (act. G 1). Die ASU habe die Konfrontation mit der Beschwerdeführerin gescheut und ihr nie Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Die ASU könne allenfalls indirekt wahrgenommen werden; sie wirke im Verborgenen wie ein schwarzes Loch im Universum (act. G 13).



### 2.1.4.

Aktenkundig ist, dass der Beschwerdeführerin die von der ASU dem Beschwerdegegner mit E-Mail vom 1. Dezember 2017 (act. G 8/6 I/4) zugestellten Dokumente teilweise zugänglich gemacht wurden (act. G 8/6 I/5 [ASU-act. 180.503.001 bis 042]). Der ASU-Bericht wurde auszugsweise - d.h. ausschliesslich mit Bezug auf die die Beschwerdeführerin betreffenden Sachverhalte - offengelegt (act. G 8/6 I/14) und im Übrigen zum Schutz überwiegender Drittinteressen geschwärzt (Art. 114 Abs. 2 und 3 DBG, Art. 41 Abs. 1 Satz 2 StHG sowie Art. 165 Abs. 1 und 2 StG). Es ist kein konkreter Anlass dargetan, aufgrund dessen die teilweise Nichtbekanntgabe des Berichts (Schwärzung) zu beanstanden wäre. Diesbezüglich ist zu beachten, dass das zuständige öffentliche Organ auch nach dem Datenschutzgesetz [DSG], sGS 142.1) Auskunft und Einsicht ablehnt oder sie einschränkt, soweit öffentliche oder schutzwürdige private Interessen Dritter überwiegen (Art. 18 DSG). Hinsichtlich der in diesem Verfahren streitigen Gegebenheiten fehlt es mithin an einem Interesse der Beschwerdeführerin, Sachverhalte zur Kenntnis nehmen zu können, welche Drittpersonen und Institutionen betreffen und die mit dem streitigen Nachbesteuerungs-Sachverhalt in keinem inhaltlichen Zusammenhang stehen.

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin angesprochenen Protokollführungspflicht des Beschwerdegegners und der ASU über alle Vorgänge (act. G 1 S. 10) ist festzuhalten, dass *entscheidrelevante* Tatsachen und Ergebnisse schriftlich zu protokollieren sind, wobei der Umfang der Protokollierungspflicht von den konkreten Umständen des Einzelfalls abhängt (BGer 2C\_632/2013 vom 8. Juli 2014 E. 4.1 und 4.2 mit Hinweis auf [BGE 130 II 473](#) E. 4.2; [124 V 389](#) E. 3). Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwiefern der Beschwerdegegner seiner Protokollierungspflicht hinsichtlich entscheidwesentlicher, den Nachbesteuerungs-Sachverhalt betreffender Tatsachen nicht (zureichend) nachgekommen sein sollte. Sie zeigt sodann nicht substantiiert auf, inwiefern eine weitere, für das vorliegende Steuerverfahren durchgeführte oder beigezogene, aber nicht offen gelegte *entscheidrelevante* Korrespondenz vorliegen soll bzw. "geheimjustizielle Vorgänge" (act. G 1 S. 11) zwischen der ASU und dem Beschwerdegegner stattgefunden haben sollen (zur zulässigen Amtshilfe zwischen ASU und Beschwerdegegner vgl. nachstehende E. 2.2.3). Soweit der verwaltungsinterne Meinungsbildungsprozess vom Beschwerdegegner teilweise nicht schriftlich festgehalten worden sein sollte, liegt darin für sich allein noch kein Rechtsmangel: Zwar besteht spiegelbildlich zum Akteneinsichtsrecht der Beschwerdeführerin eine Aktenführungspflicht der Verwaltung. Daraus kann jedoch kein verfahrensrechtlicher Anspruch auf Einsicht in Akten (Mitberichte, Hilfsbelege,



Notizen, Anträge u.a) abgeleitet werden, die ausschliesslich dem behördeninternen Meinungsbildungsprozess dienen und denen kein Beweischarakter zukommt (BGE 125 II 473 E. 4a S. 474; Pra 1997 Nr. 20 E. 2; BGE 129 II 497 E. 2.2). Die Klassierung eines Aktenstücks als "verwaltungsintern" richtet sich nach dessen objektiver Bedeutung für den Entscheid (vgl. BGer 1C\_159/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 4.3). Wenn der betroffenen Person das Akteneinsichtsrecht im Bereich verwaltungsinterner Meinungsbildung nicht zukommt (vgl. BGer 2C\_389/2012 vom 12. November 2012 E. 4.4.4), kann auch nicht verlangt werden, dass jeder Gedanke, der innerhalb der Behörde im Rahmen von Besprechungen und Telefonaten angestellt wird, aktenmässig dokumentiert wird, zumal diesbezüglich ohnehin kein Akteneinsichtsrecht bestünde. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführerin die sie betreffenden und für die Prüfung der Beurteilung des Beschwerdegegners entscheidenden Akten vorlagen (vgl. dazu auch BGer I 988/06 vom 28. März 2007, E. 3.3). Von daher ist auch eine Verletzung des Rechts auf Gehör im Sinn von Art. 6 Ziffer 1 EMRK (vgl. dazu Meyer-Ladewig/Harrendorf/König, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.], EMRK-Handkommentar, 4. Aufl. 2017 N. 96-105 zu Art. 6 EMRK) nicht ersichtlich. Der Richter kann Beweisanträge ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ablehnen, wenn Anträge nicht erhebliche Tatsachen betreffen oder er aufgrund bereits abgenommener Beweise in vorweggenommener antizipierter Beweiswürdigung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 141 I 60 E. 3.3). Der Beweisantrag auf Offenlegung einer die Beschwerdeführerin betreffenden, nichtparteiöffentlichen Kommunikation zwischen dem Beschwerdegegner und der ASU (act. G 1 S. 4) ist deshalb abzuweisen.

Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin weiterhin, dass sich der Beschwerdegegner im Einspracheentscheid mit ihren Rechtsbegehren nicht befasst habe, was sich mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör und den EMRK-Schutzrechten (Art. 13 EMRK) nicht vertrage (act. G 1 S. 33 f.). Im angefochtenen Entscheid hatte die Vorinstanz mit Hinweis auf die innerstaatliche Rechtsprechung nachvollziehbar dargelegt, dass die Begründung des Einspracheentscheids zwar knapp ausgefallen sei, was der Beschwerdeführerin jedoch nicht verunmöglicht habe, diesen sachgerecht anzufechten (act. G 2 S. 8 f.). Das Recht auf eine wirksame Beschwerde nach Art. 13 EMRK beinhaltet unter anderem die Gewährleistung der Durchsetzbarkeit der Konventionsrechte und -freiheiten ihrem Wesen nach, in welcher Form auch immer sie in der innerstaatlichen Rechtsordnung gewährleistet werden. Wie Art. 13 EMRK im innerstaatlichen Recht umgesetzt wird, obliegt dem Spielraum der Mitgliedstaaten (vgl. Meyer-Ladewig/Renger, EMRK-Handkommentar a.a.O., N. 3 zu Art. 13 EMRK). Vor



diesem Hintergrund ist eine Verletzung von EMRK-Rechten nicht erkennbar. Die begründeten Feststellungen der Vorinstanz lassen sich dementsprechend nicht beanstanden.

### 2.2.

#### 2.2.1.

Die Beschwerdeführerin fordert, die "ASU-Akten" seien aus dem Recht zu weisen und für unverwertbar zu erklären. Der Beschwerdegegner habe seine Fürsorgepflicht verletzt, weil er sich mit der offenkundig fehlenden Unabhängigkeit der ASU nie auseinandergesetzt habe. Unverständlich bleibe, dass die Vorinstanz trotz der aktenkundigen verwaltungsstrafrechtlichen Kontamination des Nachsteuerverfahrens keinerlei Bedenken hinsichtlich der hemmungslosen, nicht parteiöffentlichen Kommunikation zwischen ASU und Beschwerdegegner habe. Die ASU dürfe mit dem Beschwerdegegner nicht kommunizieren, weil diesem im Zusammenhang mit der ASU-Tätigkeit keine Parteirechte zukommen würden. Das gesamte Nachsteuerverfahren beruhe nur auf ASU-Akten. Der Beschwerdegegner habe keine eigenen Erkenntnisse erarbeitet, welche ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden. Weder die Beschwerdeführerin noch deren Organe seien jemals Partei eines besonderen Verfahrens nach Art. 190 f. DBG gewesen. Dementsprechend seien sie zu keinem Zeitpunkt befragt oder zur Stellungnahme gegenüber der ASU eingeladen worden. Damit sei das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin unheilbar verletzt worden. Rechtsstaatlich nicht korrekt sei es, Unsicherheiten der ASU-Untersuchung einfach in das Nachsteuerverfahren abzuschieben, wo die Beschwerdeführerin mit einer umfassenden Mitwirkungspflicht mit drohender Beweislastumkehr konfrontiert sei. Mit dem Zusammenspiel von ASU und Beschwerdegegner sei das Verfahren von Anfang an zum Nachteil der Beschwerdeführerin vorgespurt gewesen. Die Parteirechte würden so regelmässig ungehört auf der Strecke bleiben. Die Beschwerdeführerin könne keinem Verwaltungsverfahren unterworfen werden, dessen Grundlage ein ASU-Verfahren bilde, und in welchem die ASU die Beschwerdeführerin faktisch als "Neutrum" beiseitegelassen habe. Die Schutzrechte der EMRK blieben zugunsten des Staatsrechts (Art. 190 Abs. 1 DBG) unbeachtet. Die Beschwerdeführerin anerkenne wegen der fehlenden Unabhängigkeit der ASU weder deren Untersuchungshandlungen noch den Inhalt der Befunde (ASU-Bericht). Unabhängig sei nur diejenige Behörde, welche kein Eigeninteresse verfolge. Dass die ASU im Verfahren nach Art. 190 ff. DBG ein Eigeninteresse verfolge, sei augenfällig. Faktisch untersuche nämlich das "angebliche Opfer" die Strafsache gleich selbst. Die fehlende Unabhängigkeit der ASU vertrage sich nicht mit Art. 6 Ziffer 1 EMRK. Die ASU sei an den numerus clausus von



Art. 193 Abs. 1 DBG gebunden, wonach sie die Beschwerdeführerin direkt zu informieren habe. Es gebe keinen Raum für informelle Schreiben zwischen ASU und Beschwerdegegner unter Ausklammerung der Parteirechte der Beschwerdeführerin. Die steueramtliche Meldung der ASU qualifiziere sich als ASU-Bericht im Sinn von Art. 193 Abs. 1 DBG. Sie sei formnichtig eröffnet worden, weil die Beschwerdeführerin bis heute keine Kenntnis von Inhalt und Umfang dieser Meldung habe. Das Dokument unterliege wie alle anderen ASU-Daten einem Beweisverwertungsverbot. Die ASU führe innerstaatlich legitimierte Überfälle mit Beweissicherungsmaßnahmen durch. Wer jemals Opfer eines solchen Überfalls geworden sei, verstehe die Notwendigkeit der Anwendung der EMRK-Schutzrechte. Im ganzen Nachsteuerverfahren hätten sich weder Vorinstanz noch Beschwerdegegner mit der Prüfung der Validität und Reliabilität der ASU-Befunde erkennbar auseinandergesetzt. Obwohl der Kernzeuge C. von seinem Schweigerecht Gebrauch gemacht habe, habe die ASU den fraglichen Dokumenten eine "rechtserhebliche Bedeutung" zumessen können, welche ihrerseits die Abschlussergebnisse 2007 bis 2009 zu erschüttern vermöchten. So gehe das nicht. Die ASU hätte diesfalls zwingend die Beschwerdeführerin zu den fallrelevanten Dokumenten befragen müssen. Von einem Vollbeweis könne daher keine Rede sein. Der ASU-Bericht komme nicht über einen spekulativen Grad hinaus. Die Ergebnisse der ASU könnten daher keine rechtserhebliche Grundlage bilden (act. G 1 S. 11-41).

### 2.2.2.

Ein ASU-Verfahren kann bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen angehoben werden (Art. 190 DBG). Dessen Untersuchungsmassnahmen richten sich nach den Art. 19-50 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0; Art. 191 und 192 DBG). In einem solchen Verfahren sind somit die Garantien und Regeln des Verwaltungsstrafrechts einzuhalten, die es im Lichte von Art. 6 EMRK auszulegen gilt (BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 3.1 mit Hinweis auf BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.1.1). Das Verwaltungsstrafrecht, das auf das ASU-Verfahren anwendbar ist, sieht Zwangsmittel vor. Solche strafprozessuale Zwangsmassnahmen stellen keine Form von unverhältnismässig ausgeübtem Zwang dar (BGE 140 II 384 E. 3 S. 388 ff.). Vielmehr handelt es sich um Beweismassnahmen, welche dem Staat zwecks Abklärung des Verdachts einer Straftat zur Verfügung stehen und auf die er jederzeit zurückgreifen kann (BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.1.1). Das ASU-Verfahren wird mit einem Bericht der Beschwerdebeteiligten abgeschlossen (Art. 193 DBG). Dieser Bericht hält die Einstellung der Untersuchung fest, wenn keine Widerhandlung vorliegt (Art. 193 Abs. 2 DBG). Wenn die ESTV aber zum Ergebnis



gelangt, dass eine Steuerwiderhandlung zu ahnden ist, verlangt sie von der kantonalen Verwaltung im Falle einer Steuerhinterziehung die Durchführung eines Hinterziehungsverfahrens (Art. 194 Abs. 1 DBG). Bei einem Steuervergehen wird Anzeige bei der kantonalen Strafverfolgungsbehörde erstattet (Art. 194 Abs. 2 DBG).

### 2.2.3.

Aus den vorstehenden Gegebenheiten ergibt sich ohne Weiteres, dass die ASU bei ihrer Tätigkeit entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kein ihre Unabhängigkeit beeinträchtigendes "Eigeninteresse" (act. G 1 S. 24) verfolgt, sondern gesetzlich geregelte Aufgaben wahrnimmt. Vorliegend wurde gegen C. \_\_ ein Untersuchungsverfahren der ASU eingeleitet. Gegen die Beschwerdeführerin wurde indes kein solches Verfahren bzw. ein Strafverfahren wegen Steuerdelikten eröffnet. Vielmehr sicherte ihr der Beschwerdegegner am 22. Februar 2018 zu, dass von einem Steuerstrafverfahren abgesehen werde (act. G 8/6 I/7). Damit fiel eine Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG gegen sie ausser Betracht, weshalb sie auch nicht Beschuldigte im Sinn von Art. 193 Abs. 1 DBG war und ihr dementsprechend auch die steueramtliche Meldung der ASU (ASU-Bericht betreffend C. \_\_) nicht direkt zuzustellen war. Ihre Rüge, sie sei nicht in das ASU-Verfahren miteinbezogen worden und habe ihre Parteirechte nicht wahrnehmen können, erweist sich damit als nicht berechtigt. Selbst wenn angenommen würde, dass das ASU-Verfahren auch gegen die Beschwerdeführerin gerichtet war, könnte sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Gegebenenfalls wäre es diesfalls zwar unter Umständen zu einer Vermischung des Straf- und des Veranlagungsverfahrens gekommen. Für das hier zu beurteilende Steuerverfahren ist eine solche Vermischung von Straf- und Veranlagungsverfahren indes rechtsprechungsgemäss unproblematisch. Denn die hypothetische Möglichkeit, dass die Behörden im Strafverfahren die gültigen Gesetzesbestimmungen bzw. die anwendbaren Verfahrensgarantien missachten, kann für das Veranlagungsverfahren nicht schädlich sein (BGer 2C\_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.2.2 und 2.3.3 [=BGE 144 II 427]; BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 3.4). Die Beschwerdeführerin legt sodann nicht klar und substantiiert dar, dass im Verfahren der ASU in der von ihr geltend gemachten Weise tatsächlich Vorschriften verletzt worden sind. Auch das Vorbringen, die ASU habe lediglich spekulative Mutmassungen angestellt, ist nicht substantiiert. Ferner kann keine Rede sein von einer "hemmungslosen Kommunikation" der ASU mit dem Beschwerdegegner, zumal die ASU nach Art. 111 Abs. 1 i.V.m. Art. 195 Abs. 1 DBG (namentlich) den Steuerbehörden der Kantone kostenlos Auskunft erteilt und Akteneinsicht gewährt. Aufgrund dieser Bestimmungen war die vorliegend seitens der ASU dem Beschwerdegegner gewährte



Amtshilfe zulässig; eine Geheimhaltungspflicht der ASU bestand insoweit nicht (vgl. Art. 110 Abs. 2 DBG). Die Amtshilfe von Seiten der ASU setzte selbstredend eine entsprechende Anfrage des Beschwerdegegners voraus, womit eine solche Anfrage nicht unzulässig sein kann. Eine vorgängige Befragung der Beschwerdeführerin und Einladung zur Stellungnahme gegenüber der ASU war hierfür nicht erforderlich, zumal sich die Beschwerdeführerin im Einsprache- und Rekursverfahren sowie im vorliegenden Verfahren im Nachhinein umfassend äussern konnte. Eine Gehörsverletzung ist somit auch hier nicht ersichtlich. Eine Verwertung der Erkenntnisse der ASU im vorliegenden Nachsteuerverfahren erscheint nach dem Gesagten als zulässig (vgl. auch BGer 2C\_717/2018 a.a.O. E. 3.4 mit Hinweisen). Der im Rahmen der Amtshilfe dem Beschwerdegegner gelieferte Schlussbericht der Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG stellte mithin ein geeignetes Beweismittel für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens dar.

### 3.

#### 3.1.

Aufgrund der in E. 2 geschilderten Gegebenheiten wurde im Nachgang zu den in den Jahren 2008 und 2011 abgeschlossenen Steuerveranlagungen 2007-2009 der Beschwerdeführerin gestützt auf den ASU-Bericht vom 21. August 2017 (act. G 8/6 I/14) und in Anwendung von Art. 201 StG und Art. 153 DBG mit Schreiben vom 20. Oktober 2017 (act. G 8/6 I/6) zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnet. Nachdem die Beschwerdeführerin weder die Untersuchungshandlungen der ASU noch den Inhalt ihrer Befunde anerkennt (vgl. act. G 1 S. 16), bleibt zu klären, ob der vorinstanzliche Entscheid die vom Beschwerdegegner im Rahmen des Nachsteuerverfahrens verneinte geschäftsmässige Begründetheit des im Jahr 2007 verbuchten Verlustes aus der Beteiligung an der D.\_\_ AG von CHF 100'000 sowie der im gleichen Jahr als Aufwand erfassten Provisionszahlung an die F.\_\_ Projekt AG von CHF 86'080 gestützt auf den ASU-Bericht zu Recht bestätigte.

#### 3.2.

Art. 199 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 StHG regeln den Tatbestand der Nachsteuer in gleicher Weise. Als nicht bekannt im Sinn dieser Tatbestände 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 (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII./Rz. 110 mit Hinweisen). Für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens



unerheblich ist, ob den Steuerpflichtigen an der unvollständigen oder unterbliebenen Veranlagung ein Verschulden trifft (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 3 und 19 zu Art. 151 DBG). Praxisgemäss darf sich die Behörde grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Allerdings liegen "neue Tatsachen", die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen, nach der Rechtsprechung dann nicht mehr vor, wenn die Steuerbehörde ihre Untersuchungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren verletzt hat. Die Praxis nimmt eine Pflicht der Veranlagungsbehörde, ergänzende Abklärungen schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen, üblicherweise dann an, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Behörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. VerwGE B 2013/264, 265 vom 24. März 2015 E. 2.1 mit Hinweis auf BGer 2C\_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1 f.).

Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Die Frage, ob die erwähnten streitigen Aufwände als nicht geschäftsmässig begründet nachzubesteuern sind, beantwortet sich nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VI. N. 15, VII. N. 23). Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. N. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, welche nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 9 zu Art. 123 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. N. 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige



Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 5 zu Art. 126 DBG). Die Beschwerdeführerin muss im Rahmen ihrer Buchführungspflicht den Beweis für steuermindernde Aufwände bzw. deren geschäftsmässige Begründetheit durch Vorlage einer Erfolgsrechnung erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N. 85 zu Art. 123 DBG). Für die einzelnen Buchungsvorgänge müssen nachprüfbare Belege vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR [SR 220]).

### 3.3.

#### 3.3.1.

Gemäss Kaufvertrag vom 1. Februar 2007 hatte die Beschwerdeführerin 50 von insgesamt 100 Inhaberaktien der D.\_\_ AG von R.\_\_ für CHF 100'000, zahlbar bis 31. Dezember 2007, erworben. Mit der Zahlungsfrist wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass der Beschwerdeführerin der Kaufbetrag erst im Verlauf des Jahres 2007 aus einem Immobiliengeschäft zufließen werde (act. G 8/6 II1 Beilage). Im Rückkaufvertrag vom 21. Dezember 2007 verpflichtete sich der (Rück-)Erwerber R.\_\_, den Kaufpreis von CHF 5'000 bis 31. Dezember 2008 zu überweisen. Der (im Vergleich zum Kaufvertrag vom 1. Februar 2007 um 95 % reduzierte) Kaufpreis wurde mit Hinweis darauf begründet, dass man sich nicht auf eine gemeinsame Geschäftspolitik habe verständigen können und die unternehmerische Tätigkeit durch die Konfliktsituation eine lähmende Phase erfahren habe, woran die Verkäuferin indes keinerlei Verantwortung treffe (act. G 8/6 II/1 Beilage). In der Jahresrechnung 2007 wies die Beschwerdeführerin dementsprechend einen Buchverlust von CHF 100'000 aus mit der Feststellung im Anhang, dass die Aktien der D.\_\_ AG entschädigungslos zurückgegeben worden seien (act. G 8/6 II/1 Beilage).

Der ASU-Bericht vom 21. August 2017 führte unter anderem aus, in den bei der X.-Treuhand AG beschlagnahmten Akten hätten Unterlagen gefunden werden können, die belegen würden, dass C.\_\_ Varianten ausgearbeitet habe, um den im Jahr anfallenden Gewinn der Beschwerdeführerin zu verkürzen (Pag. 180.503.037-042). In der Folge seien Kauf- und Rückkaufverträge betreffend die Aktien der D.\_\_ AG sowie die Provisions-Rechnung der F.\_\_ Projekt AG erstellt worden. Die Planung und Ausarbeitung dieses Vorgehens sei wissentlich und willentlich durch C.\_\_ erfolgt. Die D.\_\_ AG und die F.\_\_ AG hätten C.\_\_ dazu gedient, die fiktiven Verträge und Rechnungen zu erstellen. C.\_\_ habe sich im Rahmen der Einvernahme zum Sachverhalt nicht geäussert (Pag. 130.101.025 - Fragen 124 bis 127). Aufgrund des Sachverhalts



sei belegt, dass es sich bei der Abschreibung der Beteiligung sowie bei der Provisionsrechnung um geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand handle. Die Zahlungen von insgesamt CHF 180'000 seien zudem als geldwerte Leistungen dem Aktionär der Beschwerdeführerin als Einkommen 2007 zuzurechnen (act. G 8/6 I/14). - C.\_\_ hatte der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 21. November 2007 in Aussicht gestellt, dass er "... in den nächsten Tagen die entsprechenden Vertragsunterlagen (Kauf Wertschriften/Faktura/Provision) noch erstellen werde..." (act. G 8/6 I/5 [ASU-act. 180.503.038]), nachdem er für die Beschwerdeführerin am 12. November 2007 ein Dokument "Gewinnermittlung 2007" erstellt hatte, in welchem er verschiedene Varianten aufzeichnete. Als dritte Variante "Nonvaleur Beteiligung F.\_\_ AG/D.\_\_ AG" vermerkte er unter "Verwendungszweck/Gedanke" folgendes: "Bedingt durch den grossen Mittelzugang 2007 Beteiligung an anderen Unternehmen. Zeitpunkt: Frühjahr 2007". Als in Betracht kommende Unternehmen wurden die F.\_\_ Projekt AG und die D.\_\_ AG angeführt mit dem Hinweis, dass bedingt durch eine Verschlechterung der Betriebsergebnisse per 31. Dezember 2007 eine Wertkorrektur/Abschreibung in der Bilanz der Beschwerdeführerin vorgenommen werden könne. Die zweite Variante "Aufwandrechnung der D.\_\_ AG" beinhaltete einen "Leistungsbezug für K.\_\_ z.B. für Heiztechnik und/oder generelle Beratungsleistung Heizkonzept...". Für beide Varianten könnten die von der Beschwerdeführerin bezahlten Beträge (abzüglich "Kostenersatz") an B.\_\_ (einziger Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin) rückgeführt werden ("internationale Schenkung oder nach Vereinbarung"). Als Vorteile der Variante 3 wurden eine Abschreibung durch Wertkorrektur ("100 % aufwandwirksam"), ein reduzierter Gewinn und eine Stärkung des Anlagevermögens vermerkt (act. G 8/6 I/5 [ASU-act. 180.503.040]). Als Vorteil der Variante 2 ("100% aufwandwirksam") wurde ebenfalls der reduzierte Gewinn aufgeführt. Der mit diesen Varianten "neu erzeugte Aufwand" wurde mit CHF 100'000 (Abschreibung Non-Valeur Beteiligung; Variante 3) und CHF 80'000 (Aufwand D.\_\_ AG; Variante 2) angegeben (vgl. act. G 8/6 I/5 [ASU-act. 180.503.039]). Am 10. Dezember 2007 überwies die Beschwerdeführerin den vereinbarten Kaufpreis für die Aktien der D.\_\_ AG (CHF 100'000). Die Provisionszahlung von CHF 86'080 (CHF 80'000 zuzüglich CHF 6'080 Mehrwertsteuer) an die F.\_\_ erfolgte am 11. Dezember 2007 (act. G 8/6 I/5 [ASU-act. 180.503.035]).

### 3.3.2.

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, auch wenn die Rückgabe der Aktien mit CHF 5'000 entschädigt worden und damit nicht entschädigungslos erfolgt sei, habe der Beschwerdegegner in guten Treuen vom tatsächlichen Wertverlust der Aktien und vom Dahinfallen des strategischen Interesses der Beschwerdeführerin an



den Aktien ausgehen dürfen. Gegenüber der Veranlagungsbehörde habe diese denn auch ausgeführt, die Liquidation der Investition sei erfolgt, um weiteren Schaden von ihrem Unternehmen abzuwenden. Da kein offensichtlicher Mangel in der Steuererklärung vorgelegen habe, sei der Beschwerdegegner nicht zu weiteren Abklärungen verpflichtet gewesen. Das gleiche gelte für die am 11. Dezember 2007 auf dem Konto Nr. 4030 (Provisionen) verbuchten Provisionszahlungen von CHF 86'080 an die F.\_\_\_ Projekt AG mit dem Buchungsvermerk "F.\_\_\_ AG, ...". Somit seien die im ASU-Bericht vom 21. August 2017 enthaltenen Informationen als neue Tatsachen/Beweismittel (Art. 199 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG) zu werten (act. G 2 S. 14). Im Weiteren lasse sich aus dem ASU-Bericht auch schliessen, dass die rechtskräftigen Veranlagungen unvollständig gewesen seien. Aufgrund der dokumentierten Gewinnermittlungsvarianten hätten sich erhebliche Bedenken am geschäftlichen Hintergrund der streitigen Transaktionen ergeben. Diese Umstände würden zu einer Beweislastumkehr führen. Es sei deshalb nicht leicht verständlich, dass die Beschwerdeführerin im Nachsteuerverfahren nicht zur Klärung des Sachverhalts beigetragen habe. Beispielsweise hätte sie die in der Provisionsabrechnung erwähnte Gewinnbeteiligungsvereinbarung einreichen können. Sie habe sich nicht substantiiert zu den beiden Buchungen geäussert. Dass sie sich den weiteren materiellen Beweis jederzeit vorbehalten habe, sei unbehelflich. Sie hätte die Beweismittel beilegen oder diese zumindest konkret bezeichnen müssen (Art. 50 Abs. 1 VRP). Da sie somit ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei, habe sie die Folgen zu tragen. Es gelte der Grundsatz, wonach die Beweislosigkeit einer Tatsache zu Ungunsten dessen ausschlage, der aus ihrem Vorhandensein ein Recht ableite. Gemäss Beschwerdegegner betrage der zusätzliche steuerbare Jahresgewinn 2007 nach Abzug der Verlustverrechnung (CHF 74'339) und der Steuerrückstellung (CHF 20'146) CHF 85'515. Da 2007 kein Verlust resultiert habe, könnten in den Folgejahren 2008 und 2009 keine Vorjahresverluste verrechnet werden, weshalb in diesen Jahren unter Berücksichtigung der Steuerrückstellungen zusätzliche steuerbare Gewinne von CHF 24'099 (2008) und CHF 37'140 (2009) zu berücksichtigen seien (act. G 2 S. 15-17).

### 3.4.

Aufgrund der gegebenen Verwertbarkeit der ASU-Akten im streitigen Nachsteuerverfahren (vorstehende E. 2) und der in E. 3.3.1 geschilderten materiellen Gegebenheiten bestätigte die Vorinstanz zu Recht die Feststellung des Beschwerdegegners, dass sich aus den ASU-Akten für 2007 und wegen der Verlustverrechnung auch für die beiden Folgejahre Anhaltspunkte für eine unvollständige Besteuerung ergeben hätten. Eine Kenntnisnahme des gesamten ASU-Berichtes (in ungekürzter Form ohne teilweise Schwärzung) war augenscheinlich nicht



nötig, um aufgrund der von C.\_\_\_ angestellten Überlegungen bzw. Gewinnplanungsvarianten (E. 3.3.1 zweiter Absatz) die geschäftsmässige Begründetheit des im Jahr 2007 verbuchten Verlustes aus der Beteiligung an der D.\_\_\_ AG von CHF 100'000 sowie der als Aufwand erfassten Provisionszahlung an die F.\_\_\_ Projekt AG von CHF 86'080 als erheblich in Frage gestellt zu erachten. Auch einer *vorgängigen* Befragung der Beschwerdeführerin zu den fallrelevanten Dokumenten (act. G 1 S. 37 Ziff. 54) bedurfte es nicht, zumal sie sich im Nachhinein umfassend äussern konnte und insbesondere auch die Möglichkeit gehabt hätte, sich zu den materiellen Aspekten der Nachsteuerhebung vernehmen zu lassen. Die Gewinnungsplanungsvarianten beinhalteten Gewinnverschiebungen zwischen Unternehmungen, welche ihre Ursache nicht in konkreten wirtschaftlichen Vorgängen hatten, sondern im Wesentlichen Steuern vermeiden sollten. Wenn - wie vorliegend - die geschäftsmässige Begründetheit der erwähnten Vorgänge aufgrund der Erfolgsrechnung und der entsprechenden Buchungsbelege für die ursprünglichen Veranlagungen als gegeben erschien und der Beschwerdegegner hiervon auch ausgehen durfte, jedoch aufgrund des späteren ASU-Berichts Umstände zu Tage traten, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen zu begründen vermochten, wäre es wiederum an der Beschwerdeführerin gewesen, diese Zweifel auszuräumen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N. 85 zur Art. 123 DBG). Ihr Vorbringen, dass mit dem Zusammenspiel von ASU und Beschwerdegegner schon von Anfang an das Verfahren zu ihrem Nachteil vorgespurt und jede Form von Objektivität zu ihrem Nachteil ausgeschlossen gewesen sei (act. G 1 S. 14), trifft insofern nicht zu, als sie Gelegenheit gehabt hätte, ihren materiellen Standpunkt sowohl in den vorinstanzlichen Verfahren als auch in diesem Verfahren einzubringen und zu belegen. Aktenkundig und unbestritten blieb indes, dass sich die Beschwerdeführerin im Einsprache- und Rekursverfahren nicht vertieft materiell auf diesen Punkt einliess bzw. sich nicht zur geschäftsmässigen Begründetheit der Vorgänge äusserte. Dies tat sie auch im vorliegenden Verfahren nicht. Die Folgen der von ihr explizit bestätigten Ablehnung einer materiellen Mitwirkung im Nachsteuerverfahren (vgl. act. G 1 S. 38 Rz. 54 am Schluss) und damit die Beweislosigkeit ihres Standpunktes hat sie daher selbst zu vertreten.

#### 4.

##### 4.1.

Somit sind die Beschwerden unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 23. September 2019 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der beiden



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeverfahren der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von insgesamt CHF 3'500 (B 2019/222: CHF 2'000; B 2019/224: CHF 1'500) 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 der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschüssen verrechnet.

### 4.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (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).

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

#### 1.

Die Beschwerdeverfahren B 2019/222 und B 2019/224 werden vereinigt.

#### 2.

Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2007 bis 2009 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

#### 3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2007 bis 2009 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

#### 4.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten von insgesamt CHF 3'500 (CHF 2'000 im Verfahren B 2019/222; CHF 1'500 im Verfahren B 2019/224), unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen.

#### 5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.