



Fall-Nr.: B 2021/267, B 2021/268
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 27.09.2022
Entscheiddatum: 06.08.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 06.08.2022

Steuerrecht. Kantons- und Gemeindesteuern/direkte Bundessteuern. Qualifikation der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers für die Bank B.__: Das Verwaltungsgericht legte dar, dass sich das Vorbringen des Beschwerdeführers A.__, die Tätigkeit bei der Bank B.__ in den Jahren 2007 bis 2011 sei selbständigerwerbend gewesen und beim Lohn der Bank B.__ habe es sich um seinen Anteil an Lizenzgebühren gehandelt, nicht mit seinen eigenen Angaben in den Steuererklärungen 2007 bis 2011 in Einklang bringen lasse. Selbst wenn die Kriterien des Unternehmerrisikos und der Vornahme von Investitionen für Teilbereiche der von der Bank B.__ entgoltenen Tätigkeit zu bejahen wären, vermöge dies für sich allein angesichts der überwiegend für eine unselbständige Tätigkeit sprechenden weiteren Indizien - Lohnausweise; Zwischenzeugnisse und Arbeitszeugnisse der Bank B.__; sozialversicherungsrechtliche Erfassung als Selbständigerwerbender erst nach Beendigung der Tätigkeit für die Bank B.__; Austrittsbestätigung der betrieblichen Vorsorge der Bank B.__; steuerliche Geltendmachung der Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte - eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht zu belegen. Der formale (zivilrechtliche) Umstand, dass der Beschwerdeführer den von der Bank B.__ vorgelegten schriftlichen Arbeitsvertrag nicht unterzeichnet habe, vermöge die steuerrechtliche Qualifikation eine unselbständige Erwerbstätigkeit nicht in Frage zu stellen, zumal der Bestand eines Arbeitsvertrages keine bestimmte Form voraussetze. Treuhandverhältnis (Einkommensaufrechnungen): Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass ein Treuhandverhältnis nicht nachgewiesen sei. Es fehle an eindeutigen Belegen, dass die R.__ GmbH an den Vermögenswerten des Beschwerdeführers auf zwei Bankkonten tatsächlich wirtschaftlich berechtigt sei. Der Gegenbeweis, dass die Konten und Depots der R.__ GmbH zuzurechnen seien, gelinge dem Beschwerdeführer nicht. Art. 33, 33bis und 34 StG sowie 62 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Art. 20, 20a und 21 DBG (SR 642.11). Darlehen. Das Verwaltungsgericht führte unter anderem aus,



wenn für den Nachvollzug von Geldflüssen im Zusammenhang mit der Zahlung von Darlehenszinsen versicherungsmathematische Kenntnisse erforderlich seien und in den vorinstanzlichen Verfahren sowie im vorliegenden Verfahren keine nachvollziehbare Nachweise für die Gewährung des Darlehens durch die R.___ GmbH sowie allfällige Zinszahlungen eingereicht worden seien, so blieben für die Jahre 2007 bis 2010 sowohl die Darlehensgewährung als auch entsprechende Zinszahlungen beweislos. Die Beweislosigkeit wirke sich zulasten des beweisbelasteten Beschwerdeführers aus (Verwaltungsgericht, B 2021/267, B 2021/268). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 15. Dezember 2022 abgewiesen (Verfahren 2C_705/2022). Gegen dieses Bundesgerichtsurteil wurde ein Revisionsgesuch erhoben (Verfahren 2F_11/2023).

Entscheid vom 6. August 2022

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

A.__,

Beschwerdeführer,

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

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007-2011) sowie direkte Bundessteuern (Einkommen 2007-2011)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

A.__ war seit dem 1. Februar 2006 Verantwortlicher für das Risikomanagement bei der Bank B.__ in D.__. Ab 1. Januar 2004 war A.__ unbeschränkt steuerpflichtig in C.__, wo er Eigentümer eines Einfamilienhauses ist. Per 30. Juni 2006 meldete sich das Ehepaar A.-E.__ nach F.__, G.__, ab. Das Kantonale Steueramt verfügte in der Folge am 9. September 2008, dass A.__ am 31. Dezember 2006 Wohnsitz in C.__ gehabt habe und die Abmeldung nach F.__ zu Unrecht erfolgt sei. Er sei somit rückwirkend ab dem Jahr 2006 unbeschränkt steuerpflichtig, wobei dies auch für die Folgejahre gelte. Mit Entscheid vom 26. November 2008 wies das Kantonale Steueramt die hiergegen erhobene Einsprache ab. Mit Rekursentscheid vom 20. August 2009 bestätigte die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen den Einspracheentscheid. Die hiergegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 15. April 2010 (B 2009/171) ab.

Aufgrund von Abweichungen in den für das Jahr 2006 vom Ehepaar A.-E.__ eingereichten Steuererklärungen eröffnete das Kantonale Steueramt am 8. Dezember 2010 ein Nachsteuerverfahren und erliess am 7. Dezember 2012 Nachsteuerverfügungen. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 30. September 2014 ab. Das



Verwaltungsgericht bestätigte diesen Entscheid in VerwGE B 2014/212 f. vom 27. April 2016. Die hiergegen erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht in BGer 2C_473/2016/2C_474/2016 vom 22. August 2016 ab, soweit es darauf eintrat.

A.b.

Am 3. Dezember 2019 wurde A.___ für die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2007 bis 2011 wie folgt veranlagt:

- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'091'900 zum Satz von CHF 1'113'100 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 599'000 zum Satz von CHF 1'953'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'090'500 zum Satz von CHF 1'111'700
- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'136'700 zum Satz von CHF 1'162'900 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 889'000 zum Satz von CHF 2'319'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'133'700 zum Satz von CHF 1'159'800
- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'049'900 zum Satz von CHF 1'057'500 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 995'000 zum Satz von CHF 2'440'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'045'800 zum Satz von CHF 1'053'400
- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'003'300 zum Satz von CHF 1'011'700 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'839'000 zum Satz von CHF 3'358'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'003'300 zum Satz von CHF 1'011'700
- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 324'900 zum Satz von CHF 359'900 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'451'000 zum Satz von CHF 4'140'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 317'700 zum Satz von CHF 349'200.



St.Galler Gerichte

Die gegen diese Steuerveranlagungen von A.___ am 31. Dezember 2019 erhobene Einsprache hiess das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 11. März 2020 hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2009 teilweise gut und veranlagte ihn wie folgt:

- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 264'400 zum Satz von CHF 284'400 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 599'000 zum Satz von CHF 1'953'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 263'000 zum Satz von CHF 283'000
- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 309'300 zum Satz von CHF 334'200 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 889'000 zum Satz von CHF 2'319'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 306'400 zum Satz von CHF 331'100
- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 290'300 zum Satz von CHF 297'500 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 995'000 zum Satz von CHF 2'440'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 286'300 zum Satz von CHF 293'400.

Die Einsprache gegen die Steuerveranlagungen 2010 und 2011 wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 11. März 2020 ab (act. G 12/2 Beilagen 6). Gegen die Einspracheentscheide vom 11. März 2020 erhob A.___ mit Eingabe vom 10. April 2020 (act. G 12/1) bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) Rekurs (betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2011) und Beschwerde (betreffend direkte Bundessteuer 2007 bis 2011). Hierbei berief er sich insbesondere darauf, dass vom 1. Februar 2006 bis 31. März 2011 keine Einkommenssteuerpflicht in der Schweiz bestanden habe, diverse Bankkonten (Bank1, Bank2, Bank3) unter ein Treuhandverhältnis fallen würden, es sich beim Darlehen um eine für die selbständige Erwerbstätigkeit notwendige Investition in die Software X.___ handle und das Darlehen mit Zinsen vollständig an die Darlehensgeberin zurückgezahlt worden sei (act. G 12/1). Mit Entscheid vom 15. November 2021 wies die VRK die Rechtsmittel ab und auferlegte A.___ die amtlichen Kosten (act. G 2).

B.



B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob A.__ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 17. Dezember 2021 (act. G 1) Beschwerde mit den Anträgen, der Entscheid sowie die Einspracheentscheide vom 11. März 2020 seien aufzuheben und unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung neu zu erlassen (Ziffer 1). Es seien die Einkommen 2007 bis 2011 des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit vollumfänglich und ausschliesslich nach G.__ auszuscheiden; davon insbesondere der direkt an den Beschwerdeführer ausbezahlte Teil (2007: CHF 151'458, 2008: CHF 195'981, 2009: CHF 111'972, 2010: CHF 131'105, 2011: CHF 78'975) sowie der unter dem Treuhandverhältnis direkt an Z.__ bezahlte Teil (2007: CHF 140'000, 2008: CHF 140'000, 2009: CHF 190'000, 2010: CHF 860'000, 2011: CHF 280'000). Letzterer Teil sei zusammen mit dem entsprechenden Vermögen vollumfänglich den wirtschaftlich Berechtigten/Vollmachtgebern (nach dem Treuhandvertrag und Ausführungsbestimmungen vom 12. Mai 2006) in G.__ zuzuordnen (Vermögen 2007: CHF 250'675, Vermögen 2008: CHF 390'349, Vermögen 2009: CHF 581'233, Vermögen 2010: CHF 1'528'244, Vermögen 2011: CHF 1'082'798; Ziffer 2). Es sei das Darlehen mit den entsprechenden Zinsen 2007 bis 2010, beide ein Teil der ausgewiesenen Gewinnungskosten von CHF 3'360'000, mit diesen zum Abzug zuzulassen (Ziffer 3). Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (einschliesslich Mehrwertsteuer) zulasten des Beschwerdegegners (Ziffer 4).

B.b.

Nachdem der zuständige Verfahrensleiter des Verwaltungsgerichts den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 20. Dezember 2021 darauf hingewiesen hatte, sich in künftigen Eingaben auf das Wesentliche zu beschränken (act. G 6), reichte er mit Eingabe vom 10. Januar 2022 die von ihm in der Beschwerdeschrift in elektronischer Form offerierten Beweismittel (auszugsweise) in Papierform ein (act. G 8 f.). Mit Vernehmlassung vom 11. Januar 2022 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. G 11). Am 17. Januar 2022 gab der Beschwerdegegner den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde bekannt (act. G 14). Die Beschwerdebeteiligte beantragte in der Vernehmlassung vom 2. Februar 2022 Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. G 15).



B.c.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2022 bestätigte der Beschwerdeführer seinen Standpunkt unter Einreichung weiterer Unterlagen (act. G 17). Mit Hinweis auf die Androhung im Schreiben vom 20. Dezember 2021, dass weitschweifige Eingaben aus dem Recht gewiesen würden, teilte der Verfahrensleiter des Verwaltungsgerichts dem Beschwerdeführer am 22. Februar 2022 unter anderem mit, es sei unzulässig, eine Beschwerde in Steuersachen nach Ablauf der Beschwerdefrist zu ergänzen. Dass er seine ausufernden Darlegungen als Zusammenfassung bezeichne, damit nichts vergessen gehe, ändere daran nichts. Dem Beschwerdeführer wurde Frist gesetzt zur Verbesserung (Kürzung) der Eingabe und Erstellung eines zusammenfassenden Aktenverzeichnisses über allfällig einzureichende Beilagen (act. G 19). Die korrigierte Eingabe des Beschwerdeführers vom 11. März 2022 mit Beilagen (act. G 20 f.) sowie eine weitere vom 3. Juni 2022 (act. G 23) wurden den Verfahrensbeteiligten zur Kenntnis bzw. allfälliger Stellungnahme weitergeleitet (act. G 22, 24). Die Vorinstanz teilte am 9. Juni 2022 ihren Verzicht auf eine Stellungnahme mit (act. G 26).

B.d.

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

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit hinsichtlich der Einkünfte und des Abzugs von Schuldzinsen/Gewinnungskosten vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; 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 Akt entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016, E. 1; www.gerichte.sg.ch).



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). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und seine Eingabe vom 17. Dezember 2021 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Nachdem das Verwaltungsgericht im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP in diesem Rechtsbereich nicht gilt (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1, www.gerichte.sg.ch), sind die vom Beschwerdeführer nachgereichten Aktenstücke (act. G 9, G 18, G 21) grundsätzlich in die Beweiswürdigung des vorliegenden Verfahrens mit einzubeziehen.

2. Sachverhaltsfeststellung/Beweis

2.1.

Im vorinstanzlichen Entscheid wurde festgehalten, nachdem es nicht Aufgabe des Gerichts sei, aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Beilagen die Sachdarstellung zusammenzusuchen und die Beilagen danach zu durchforsten, ob sich daraus etwas zu Gunsten des Beschwerdeführers ableiten lasse (BGer 4A_443/2017 vom 30. April 2018 E. 2.2.1), und er darauf aufmerksam gemacht worden sei, die Beweismittel zu nummerieren, sei - wie im Schreiben vom 8. April 2020 angekündigt -, aufgrund der eingereichten Akten zu entscheiden, soweit aus diesen erkennbar sei, was der Beschwerdeführer beweisen wolle. Zudem sei unklar, auf welche Akten er sich unter den Titeln "Eingabe vom 6. Dezember 2013 mit Hinweisen und Beilagen" (lit. c), "Beschwerde vom 14. Oktober 2014 mit Hinweisen und Beilagen" (lit. d), "Beschwerde vom 20. Mai 2016 mit Hinweisen und Beilagen" (lit. e) sowie "Eingabe vom 11. Oktober 2016 mit Hinweisen und Beilagen" (lit. f) beziehe. In den vorinstanzlichen Akten fänden sich diese Akten jedenfalls nicht. Der



Beschwerdeführer könne nicht erwarten, dass das Gericht von Amtes wegen Akten aus anderen Verfahren einhole (act. G 2 S. 4 f.).

2.2.

Der Beschwerdeführer wendet diesbezüglich unter anderem ein, die Vorinstanz übersehe, dass im Steuerrecht die uneingeschränkte Untersuchungsmaxime gelte. Er sei der Aufforderung der Vorinstanz vom 8. April 2020 (act. G 12/3) in der Eingabe vom 30. April 2020 (act. G 12/5) vollständig nachgekommen. Die Vorinstanz habe nicht aus den Beilagen die Sachdarstellung zusammensuchen müssen. Ein problemloser Zugriff auf die Beilagen sei gewährleistet gewesen. Auch unter der Verhandlungsmaxime hätten die Behörden auf offenkundige Tatsachen, die aus dem Internet abgerufen werden könnten (u.a. Geschäftsberichte der Bank B.__), abzustellen, ohne dass diese Tatsachen behauptet oder bewiesen werden müssten. Der Beschwerdeführer habe alle wesentlichen Aspekte seiner selbständigen Erwerbstätigkeit für die Bank B.__ dokumentiert und seine Beweisurkunden mit Referenznummern geordnet. Damit habe er seiner Mitwirkungspflicht Genüge getan. Die Urkunden gemäss Beweismittelverzeichnis dieser Rechtschrift, welche sich nach Aussagen der Vorinstanz nicht bei den Akten befänden, reiche der Beschwerdeführer hiermit noch einmal ein (G 4). Die Vorinstanz gehe im angefochtenen Entscheid auf keine einzige Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers ein und erhebe keinen einzigen Beweis. Indem sie entscheidwesentliche Beweise nicht erhoben habe, habe sie namentlich das Recht auf rechtliches Gehör sowie das Recht auf Beweis des Beschwerdeführers verletzt (vgl. act. G 1 S. 11-32).

2.3.

2.3.1.

Im Steuerverfahren (*Veranlagungs- und Einspracheverfahren*) 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, *Das St. Gallische Steuerrecht*, 7. Aufl., VII. Rz. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3. Aufl. 2016, 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. Rz. 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 5 zu Art. 126 DBG). Besonders strenge Beweiserfordernisse sind zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die *gesamten Umstände* darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Vereinbarungen, ferner die Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (BGer 2C_473/2016 a.a.O., E. 2.2.3 mit Hinweisen).

Im Gegensatz zum Veranlagungs- und Einspracheverfahren kommt im *Rechtsmittelverfahren (VRK, Verwaltungsgericht)* eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn zur Anwendung, dass die steuerpflichtige Person den von ihr geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung *und* durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung in der Rechtsmitteleingabe anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft die Rechtsmittelinstanz keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat sie nichts vorzukehren, um die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Sie hat auch keine Beweisabnahme zu treffen mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zuungunsten der hierfür beweisbelasteten steuerpflichtigen Person als nicht erbracht zu gelten hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 55 zu Art. 140 DBG).

2.3.2.

Vor dem geschilderten rechtlichen Hintergrund war die Vorinstanz entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht gehalten, von sich aus Akten anderer Verfahren einzuholen oder Beweise zu erheben. Eine Gehörsverletzung bzw. eine Verletzung des Rechts auf Beweis durch die Vorinstanz ist von daher nicht ersichtlich. Der Beschwerdeführer legte seinen Standpunkt unter Verweis auf die von ihm eingereichten Akten umfassend dar. Nachstehend ist zu prüfen, inwiefern seine Sachdarlegungen und die von ihm eingereichten Akten den vorinstanzlichen Entscheid in inhaltlicher Hinsicht in Frage zu stellen vermögen.

3. Qualifikation der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Bank B. __

3.1.

Streitig ist, ob die Vorinstanz die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Bank B. __



vom 1. Februar 2006 bis 31. März 2011 zu Recht als unselbständigerwerbend qualifizierte. Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht in erster Linie auf Grund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die beitrags- und steuerrechtliche Qualifikation zu bieten. Als unselbstständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt. Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit sind demgegenüber die Vornahme von Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, Beschäftigung von Personal, Unternehmerrisiko mit voller Verantwortung gegenüber Dritten sowie verschiedene und wechselnde Auftraggeber. Die Vielfalt der im wirtschaftlichen Leben anzutreffenden Sachverhalte zwingt dazu, die beitragsrechtliche Stellung einer erwerbstätigen Person jeweils unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Weil dabei vielfach Merkmale beider Erwerbsarten zu Tage treten, muss sich der Entscheid oft danach richten, welche dieser Merkmale im konkreten Fall überwiegen. In Grenzfällen, in denen sowohl Merkmale unselbstständiger als auch solche selbstständiger Erwerbstätigkeit vorliegen, ohne dass das Pendel eindeutig in die eine oder die andere Richtung ausschlagen würde, ist rechtsprechungsgemäss namentlich auch Koordinationsgesichtspunkten Rechnung zu tragen. Dies gilt vorab bei Erwerbstätigen, die gleichzeitig mehrere erwerbliche Tätigkeiten für verschiedene oder denselben Arbeit- oder Auftraggeber ausüben. Es soll nach Möglichkeit vermieden werden, dass verschiedene Erwerbstätigkeiten für denselben Arbeit- oder Auftraggeber oder dieselbe Tätigkeit für verschiedene Arbeit- oder Auftraggeber unterschiedlich, teils als selbstständige, teils als unselbstständige Erwerbstätigkeit, qualifiziert werden (vgl. BGer 9C_278/2021 vom 8. September 2021 E. 2.2 mit Hinweisen sowie E. 2.3 mit dem Grundsatz, dass die Begriffe der selbstständigen und unselbstständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht grundsätzlich gleich zu verstehen seien; Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., II./Rz. 123, 125, 127, 131; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6-8 zu Art. 17 DBG).

3.2.

Die Vorinstanz verwies im angefochtenen Entscheid auf jenen des Verwaltungsgerichts vom 15. April 2010, wonach der Beschwerdeführer in den Jahren 2006 und 2007 über ein Steuerdomizil im Kanton St. Gallen verfügt habe und dort unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Im Jahr 2007 habe er gemäss Pässeintrag einmal eine Reise nach G.__ (vom 26. Mai bis 24. Juni 2007) unternommen. Der Arbeitsort habe



sich bei der Bank B.__ in Liechtenstein befunden (vgl. VerwGE B 2009/171 vom 15. April 2010 E. 2.4 f. und E. 2.7; act. G 2 E. 4c). Dass er im Jahr 2007 sowie in den Jahren 2008 bis 2011 von einer Betriebsstätte in G.__ aus auch für die Bank B.__ tätig gewesen sein solle, ergebe sich aus dem Entscheid nicht. Auch für die weiteren Jahre 2008 bis 2011 sei nicht von einer Betriebsstätte in G.__ auszugehen. Aus dem nicht unterzeichneten Arbeitsvertrag (act. G 12/9/2/5 Beilage 4) ergebe sich klar ein Anstellungsverhältnis. Gemäss den Lohnausweisen in den Steuerdossiers habe der Beschwerdeführer in den Jahren 2007 bis 2011 von der Bank B.__ einen Lohn bezogen. Er habe diesen in den Steuererklärungen 2007 bis 2011 als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Die Bank B.__ habe in den Jahren 2007, 2009 und 2010 jeweils ein Zwischenzeugnis und am 15. Juni 2011 ein Arbeitszeugnis ausgestellt, in welchen der Beschwerdeführer als "Mitarbeiter" bezeichnet werde. Auch im Urteil des Handelsgerichtes des Kantons Zürich vom 19. Dezember 2016 werde er als "Mitarbeiter" bezeichnet; im Entscheid der Anklagekammer des Kantons St. Gallen vom 21. August 2013 werde von einer "Anstellung" gesprochen. Bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen sei der Beschwerdeführer erst nach Beendigung der Tätigkeit für die Bank B.__ am 1. April 2011 als Selbständigerwerbender erfasst worden. Er sei im Weiteren der betrieblichen Vorsorge der Bank B.__ angeschlossen gewesen, welche einen "Austritt per 31. März 2011 bei der Bank B.__" bestätige. Zudem habe der Beschwerdeführer Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte in D.__ sowie Mehrkosten für Wochenaufenthalt geltend gemacht. Diese Indizien sprächen allesamt für eine unselbständige Erwerbstätigkeit. Daran vermöchten die Vorbringen des Beschwerdeführers nichts zu ändern. Zur Berechnung der steuerbaren Einkünfte 2007 bis 2011 habe sich der Beschwerdegegner auf die Lohnausweise der Bank B.__ gestützt. Er habe vom Bruttolohn jeweils die Sozialabzüge abgezählt und die Arbeitgeberbeiträge für die private Krankenkasse sowie andere geldwerte Leistungen in den Jahren 2007 bis 2009 hinzugezählt. Dieses Vorgehen sei nicht zu beanstanden. Die so berechneten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit seien nachgewiesen. Daran ändere nichts, dass die Einkünfte und Vermögenswerte der Ehefrau des Beschwerdeführers nach G.__ ausgeschieden worden seien, da sich diese weniger als 90 Tage in der Schweiz aufgehalten habe. Ihre Einkünfte und Vermögenswerte seien zu Recht zur Satzbestimmung des Einkommens und des Vermögens herangezogen worden (Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG, Ziffer 2.1; act. G 2 S. 7 f.).

3.3.

Im Rahmen der Tätigkeit für die Bank B.__ entwickelte der Beschwerdeführer nach



seinen Darlegungen zusammen mit einem Entwicklungsteam der Bank die Software Y.__ bzw. "X.__". Hierbei nutzte er auch die Räumlichkeiten der Bank und deren Infrastruktur (vgl. Zitate Bank B.__ in act. G 1 S. 7-10). Er macht geltend, er sei im erwähnten Zeitraum nicht als "Leiter Risk Management" für die Bank tätig gewesen und es habe auch keinerlei Notwendigkeit bestanden, täglich nach Liechtenstein zur Arbeit zu fahren. Mangels Systemberechtigungen habe er seine (freischaffende) Tätigkeit nicht innerhalb der Betriebsorganisation der Bank ausüben können. Er sei daher kein Arbeitnehmer der Bank gewesen. Die Bank habe ihm als Entschädigung ein Honorar bezahlt. Es existiere kein Arbeitsvertrag zwischen ihm und der Bank B.__. Es habe auch am Rechtsbindungswillen der Bank B.__ und des Beschwerdeführers gefehlt. Die einzige rechtliche Grundlage für die Zusammenarbeit zwischen ihm und der Bank B.__ sei der Vertrag vom 20. Januar 2006 mit Ergänzungen. Sämtliche "X.__"-Komponenten und -Installationen, denen das Honorar zugeordnet werden könne, hätten sich in den Rechenzentren des Beschwerdeführers und seiner Frau in F.__ befunden (act. G 1 S. 19 f., S. 52 f.). Er habe die von ihm und seiner Frau betriebene einfache Gesellschaft in F.__ zum Betrieb von vier Rechenzentren für das Onlinesystem "X.__" und das Vorliegen einer Server-Betriebsstätte nachgewiesen, indem er die Rolle, Tätigkeit und Beziehung zur Z.__ Gruppe von ihm und seiner Frau behauptet und zu allem die Beweise offeriert habe (Vereinbarung Software X.__ vom 20. Januar 2006; act. G 3/22; Miet-/Kaufvertrag vom 10. Mai 2006, act. G 3/32). Die einfache Gesellschaft habe in den Jahren 2006 bis 2011 einen Umsatz von weniger als CHF 500'000 erzielt. Er habe zur Ausübung der von der Bank B.__ und ihm gewollten selbständigen Erwerbstätigkeit nicht nach G.__ reisen müssen. Die Vorinstanz hätte somit für die Jahre 2007 bis 2011 von einer Betriebsstätte in G.__ ausgehen müssen. Er habe die Bank weder je als Prokurist noch in einer Direktions-Funktion vertreten. Es hätten auch keine Überweisungen von Lohnzahlungen durch die Bank getätigt werden können (kein Interbank Clearing durch die SIX Group). Die Nichtunterzeichnung des Arbeitsvertrages der Bank durch den Beschwerdeführer sei kein Versehen gewesen. Der Beschwerdeführer habe erkannt, dass er die erwartete Arbeitnehmerhaftung für die Funktion "Leiter Risk Management" aufgrund seiner persönlichen Vermögensverhältnisse nicht habe schultern können. Er sei freischaffender Mitarbeiter für die Bank gewesen. Sozialversicherungstechnisch sei er von der Bank in Liechtenstein als Arbeitnehmer qualifiziert worden. Auch Freiberufler würden Lohnausweise erhalten. Vorliegend seien diese ausschliesslich für das Fürstentum Liechtenstein bestimmt und weder ein Indiz für geleistete Arbeit noch für erhaltenen Lohn gewesen. Die Lohnausweise/Lohnabrechnungen 2007 bis 2011 seien lediglich ein Indiz dafür, dass die Bank B.__ für ihre Freiberufler (Freelancer) - und auch den Beschwerdeführer - lediglich ein "marktübliches Sorglos-Paket" (mit korrekter



Abrechnung und Überweisung von Sozialversicherungsbeiträgen und ohne versicherungstechnischen Aufwand) angeboten habe. Das Hauptbankensystem der Bank B.__ habe nicht zwischen freien und angestellten Mitarbeitenden unterscheiden können. Mit ihrer Würdigung, wonach es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit gehandelt habe, hätten die Vorinstanz und der Beschwerdegegner Bundesrecht (Recht auf Beweis, Elemente des schweizerischen Vertragsrechts und Elemente der Untersuchungsmaxime) verletzt (act. G 1 S. 22-27 sowie S. 33-55 und S. 105-111). Vom 1. Februar 2006 bis 31. März 2011 sei er nach Sachverhaltsdarstellung der Bank B.__ von 7 Uhr morgens bis ca. 22.30 Uhr abends damit beschäftigt gewesen, gleichzeitig bis zu 6 hochkomplexe Programme auf bis zu 101 Prozessoren und Speicherbereichen zu starten, um damit jene Prozesse auszulösen, welche die Nutzung der Excel-Tabellen des Onlinesystems "X.__" für Risikoanalysen durch die Mitarbeitenden der Bank B.__ (in H.__, I.__, J.__ und K.__) ermöglicht hätten, und diese Programme jeweils während ihrer gesamten Laufzeit zu überwachen. Gemäss Betriebshandbuch X.__ der Bank B.__ sei die Tätigkeit des Beschwerdeführers ein integraler Bestandteil des "Business Continuity Management" und der Gesamtbank gewesen (act. G 1 S. 113 bis 117).

3.4.

3.4.1.

Das Verwaltungsgericht hatte im Entscheid B 2014/212 f. vom 27. April 2016 betreffend die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der Bank B.__ *im Jahr 2006* festgehalten, dass diese in der Steuererklärung ausdrücklich als unselbständig-erwerbend deklariert und die Bank B.__ als Arbeitgeberin angegeben worden sei. Zudem habe der Beschwerdeführer Benzinkosten für Fahrten vom Wohnort nach H.__ geltend gemacht und den Lohnausweis 2006 sowie die Lohnabrechnung per 31. Dezember 2006 der Bank B.__ der Steuererklärung 2006 beigelegt. Wenn der Beschwerdeführer nunmehr behaupte, die Tätigkeit bei der Bank B.__ im Jahr 2006 sei selbständigerwerbend gewesen, und beim Lohn der Bank B.__ habe es sich um seinen Anteil an den Lizenzgebühren für das in F.__ durch die Darlehensgeberin unter Verwendung der Rechenzentren (Betriebsstätten) seiner Frau L.__ für die Verwaltungs- und Privat-Bank gehostete X.__ gehandelt, so stünden diese Ausführungen zum einen im Widerspruch zu seinen eigenen Angaben in der erwähnten Steuererklärung und zu den beigelegten Dokumenten. Zum anderen liessen sie sich inhaltlich für Aussenstehende nicht plausibel nachvollziehen, weshalb sie sich nicht eignen würden, den behaupteten Sachverhalt schlüssig zu beweisen. Auch aus dem E-Mailverkehr zwischen dem Beschwerdeführer und dem CFO der Bank B.__ sei eine selbständige Erwerbstätigkeit



des Beschwerdeführers für die Bank im Jahr 2006 nicht ersichtlich, zumal der dort bestätigte Einsatz der vom Beschwerdeführer entwickelten Software in der Bank B.___ eine unselbständige Tätigkeit für die Bank nicht ausschliesse. In der Bestätigung der R.___ GmbH vom 21. November 2014 würden Kundenprojekte aufgeführt, welche der Beschwerdeführer in den Jahren 2006 bis 2010 für die Bank B.___ akquiriert habe. Sodann werde bescheinigt, dass die Bank B.___ die Software X.___ in den Jahren 2006 bis 2010 für die Beratung einer grossen Anzahl eigener Kunden eingesetzt habe. All dies belege noch keine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2006 für die Bank B.___, zumal er seine Tätigkeit im Rahmen der Infrastruktur der Bank in Zusammenarbeit der R.___ GmbH wie ein Unselbständigerwerbender ausgeübt habe. Damit in Einklang stehend sei auch die Steuerdeklaration durch den Beschwerdeführer erfolgt. Damit sei davon auszugehen, dass im Rahmen des Nachsteuerverfahrens 2006 das Darlehen von CHF 1'750'000 zwar für den Schuldabzug anerkannt, die Schuldzinsen von CHF 131'250 jedoch zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden seien (VerwGE B 2014/212 f. a.a.O. E. 2.7.3; bestätigt durch BGer 2C_473/2016/2C_474/2016 a.a.O.). Dabei war in BGer 2C_473/2016 a.a.O. (E. 2.2) auch beachtet worden, dass das Darlehen von CHF 1'750'000 gemäss der vom Steuerpflichtigen eingereichten "Übernahme-Erklärung" vom 10. Mai 2006 (vgl. act. G 3/32) an die g.___ R.___ GmbH abgetreten worden war (vgl. dazu nachstehende E. 6).

3.4.2.

Zu klären ist, ob bzw. inwiefern die das Jahr 2006 betreffenden Schlussfolgerungen in VerwGE B 2014/212 f. auch für die hier streitigen Jahre 2007 bis 2011 Gültigkeit haben. Vorab ist festzuhalten, dass die Bezeichnung der Arbeit für die Bank B.___ durch den Beschwerdeführer als freischaffende Tätigkeit und die Bezeichnung des Entgelts als Honorar für sich allein nicht geeignet sind, eine selbständige Erwerbstätigkeit zu belegen. Die Feststellung im Entscheid der Anklagekammer des Kantons St. Gallen vom 21. August 2013, wonach die in den Akten vorhandenen Arbeitszeugnisse nicht den Schluss zulassen würden, dass der Beschwerdeführer "als Erfinder bzw. Softwareentwickler" bei der Bank B.___ angestellt gewesen sei (act. G 12/9/2/25 S. 10), mag mit Bezug auf die vorerwähnte Tätigkeit zutreffen. Indes beziehen sich die Arbeits- und Zwischenzeugnisse auch nicht auf eine Tätigkeit als Erfinder und Softwareentwickler, sondern umschreiben den Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers in allen Einzelheiten unter der Funktion Leiter Group Treasury bzw. Leiter Risk Management. Die Wortwahl in den Zeugnissen (act. G 12/9/2/23 Beilagen: ...) "Als Vorgesetzter zeigte er viel Geschick im Umgang mit seinen Mitarbeitenden und führte diese sehr motivierend, kompetent und zielorientiert. Seine hilfsbereite Art und



sein freundliches Wesen werden von allen sehr geschätzt und fördern ein Klima guter Zusammenarbeit. Sein Verhalten gegenüber Vorgesetzten, Mitarbeitenden und Kunden ist stets vorbildlich.") macht die Einordnung des Beschwerdeführers in die Organisationsstruktur der Bank deutlich. Der vom Beschwerdeführer angeführte Umstand, dass es für die Tätigkeit bei der Bank B.__ nicht erforderlich war, täglich zum Arbeitsort in D.__ fahren zu müssen, spricht nicht gegen das Vorliegen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit, zumal "homeoffice" (an welchem Ort auch immer) für die Betreuung eines Online-Systems schon damals in Betracht gekommen sein dürfte. Zu seinem Einwand, auch Freiberufler würden Lohnausweise erhalten und vorliegend seien diese ausschliesslich für das Fürstentum Liechtenstein bestimmt und weder ein Indiz für geleistete Arbeit noch für erhaltenen Lohn gewesen (act. G 1 S. 25), ist festzuhalten, dass die für den Beschwerdeführer ausgestellten Lohnausweise (vgl. act. G 12/9/1/5 f., G 12/9/1/36, G 12/9/1/39, G 12/9/1/69 f., G 12/9/1/102, G 12/9/1/128) zum vornherein nicht allein für das Fürstentum Liechtenstein "bestimmt" sein konnten, da ihr Adressat Wohnsitz in der Schweiz hatte und dort steuerpflichtig war. Der in den Lohnausweisen verwendete Begriff des Arbeitnehmers hat im schweizerischen und im liechtensteinischen Recht (vgl. etwa Art. 27 Abs. 2 des liechtensteinischen Gesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, LR 831.10) die gleiche Bedeutung. Der Beschwerdeführer selbst deklarierte in den Steuererklärungen 2007 bis 2011 das bei der Bank B.__ erzielte Einkommen - entsprechend den Lohnausweisen - als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (act. G 12/9 1/1, 1/34, 1/66, 1/100, 1/125). Sein Vorbringen, dass er in den Steuererklärungen 2007 bis 2011 das bei der Bank B.__ erzielte Einkommen mit dem Vorbehalt deklariert habe, dass die einzige rechtliche Grundlage zwischen ihm und der Bank B.__ der Vertrag vom 20. Januar 2006 (act. G 3/22) mit Ergänzungen darstelle (act. G 1 S. 50 f.), findet sich in den erwähnten Steuererklärungen nicht (schriftlich) bestätigt. Selbst wenn letzteres der Fall wäre, vermöchte dies die unterschriftlich bestätigte Deklaration der Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und die entsprechenden Lohnausweise nicht zu widerlegen bzw. ungeschehen zu machen. Die im Geschäftsbericht 2006 der Bank B.__ vermerkte strikte *funktionale wie auch organisatorische Trennung von Risikosteuerung und Risikoüberwachung* (act. G 9.2 Beilage) schliesst die Einordnung des Beschwerdeführers in die Arbeitsorganisation der Bank B.__ nicht aus. Mithin bildet die unternehmensinterne Trennung von einzelnen Bereichen kein Hindernis für den Abschluss von Arbeitsverträgen mit den betreffenden Mitarbeitern. Die Einordnung des Beschwerdeführers in die Arbeitsorganisation der Bank ergibt sich implizit auch aus der Schilderung der Tätigkeit durch ihn selbst (vgl. oben E. 3.3 und act. G 1 S. 113-117) sowie mittelbar durch den Umstand, dass noch weitere Mitarbeiter im selben Bereich



wie der Beschwerdeführer tätig waren (vgl. E-Mail vom 19. Januar 2010; Beilage zu act. G 9.2). Der weitere Umstand, dass der Beschwerdeführer nicht mit einer Zeichnungsberechtigung für die Bank im Handelsregister eingetragen (act. G 8 und G 9.1) bzw. er "nie eine frühere verantwortliche Person bzw. Handlungs- und Zeichnungsberechtigter" (act. G 23) gewesen war, dürfte der Tatsache geschuldet gewesen sein, dass er nicht mit einer operativen Tätigkeit für die Bank, sondern mit dem Risikomanagement betraut war.

3.4.3.

Mit seinem Vorbringen, sämtliche "X.__"-Komponenten und -Installationen, denen das (bei der Bank B.__ erzielte) Honorar zugeordnet werden könne, hätten sich in den von ihm und seiner Frau betriebenen Rechenzentren in F.__ befunden (vgl. act. G 1 S. 19 f. sowie S. 35-43), macht der Beschwerdeführer implizit geltend, dass er im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bank B.__ ein Unternehmerrisiko getragen und/oder erhebliche Investitionen getätigt habe. Hierzu ist vorab anzumerken, dass sich sein Vorbringen, die Tätigkeit bei der Bank B.__ in den Jahren 2007 bis 2011 sei selbständigerwerbend gewesen und *beim Lohn der Bank B.__ habe es sich um seinen Anteil an den Lizenzgebühren für das in F.__ unter Verwendung der Rechenzentren (Betriebsstätten) für die Bank B.__ gehostete X.__ gehandelt*, nicht mit seinen eigenen Angaben in den Steuererklärungen 2007 bis 2011 in Einklang bringen lässt. Im Übrigen eignen sich die Gegebenheiten betreffend das mit der Bank B.__ vereinbarte Lizenzentgelt in Höhe von ursprünglich insgesamt CHF 4'200'000 (vgl. dazu nachstehende E. 5) nicht, beweiskräftige Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers *in Bezug auf die von der Bank B.__ als Lohnzahlung bescheinigten Entgelten* zu belegen. Selbst wenn - entgegen den vorstehenden Ausführungen - die Kriterien des Unternehmerrisikos und der Vornahme von Investitionen (vgl. vorstehende E. 3.1) für Teilbereiche der von der Bank B.__ entgoltenen Tätigkeit zu bejahen wären, vermöchte dies für sich allein angesichts der überwiegend für eine unselbständige Tätigkeit sprechenden weiteren Indizien - Lohnausweise; Zwischenzeugnisse der Bank B.__ für 2007, 2009 und 2010 (act. G 3/11, G 3/15), Arbeitszeugnis vom 15. Juni 2011 (act. G 12/9/2/23); sozialversicherungsrechtliche Erfassung als Selbständigerwerbender erst nach Beendigung der Tätigkeit für die Bank B.__ am 1. April 2011 (act. G 12/9/1/129); Austrittsbestätigung der betrieblichen Vorsorge der Bank B.__ (act. G 12/9/1/135); steuerliche Geltendmachung der Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte in D.__ (act. G 12/9/1/5) - eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht zu belegen. Der formale (zivilrechtliche) Umstand, dass der Beschwerdeführer den von der Bank B.__ vorgelegten schriftlichen Arbeitsvertrag nicht unterzeichnet hatte, vermag die



steuerrechtliche Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit nicht in Frage zu stellen, zumal der Bestand eines Arbeitsvertrages keine bestimmte Form voraussetzt, mithin auch ohne Unterschrift oder gar mündlich gilt. Insgesamt sind die Darlegungen und Beweismittel des Beschwerdeführers nicht geeignet, die Würdigung der Vorinstanz (vorstehende E. 3.2) in Frage zu stellen. Die Feststellungen des Verwaltungsgerichts in VerwGE B 2014/212 betreffend das Vorliegen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers für die Bank B.____ im Jahr 2006 (vorstehende E. 3.2) haben mithin auch für die vorliegend in Frage stehenden Jahre 2007 bis 2011 Gültigkeit.

4. Treuhandverhältnis (Einkommensaufrechnungen 2007 bis 2011)

4.1.

Streitig sind im Weiteren die vom Beschwerdegegner in den Einspracheentscheiden vom 11. März 2020 (act. G 12/9/1/24, G 12/9/1/56, G 12/9/1/90, G 12/9/1/115, G 12/9/1/155) vorgenommenen und von der Vorinstanz bestätigten Aufrechnungen von Vermögenswerten:

- 2007: Privatkonto Bank2 CHF 12'276, Anlagesparkonto Bank2 CHF 55'930, Depot Bank3 CHF 40'000, Sparkonto Bank3 CHF 40'625
- 2008: Privatkonto Bank2 CHF 10'060, Anlagesparkonto Bank2 CHF 56'339, Depot Bank3 CHF 100'000, Sparkonto Bank3 CHF 25'901, Depot Bank2 CHF 50'000
- 2009: Privatkonto Bank2 CHF 10'648, Anlagesparkonto Bank2 CHF 232'182, Depot Bank3 CHF 100'000, Sparkonto Bank3 CHF 101'095, Depot Bank2 CHF 50'000, Nummernkonto Bank1 CHF 49'971
- 2010: Privatkonto Bank2 CHF 9'772, Anlagesparkonto Bank2 CHF 657'460, Depot Bank3 CHF 250'000, Sparkonto Bank3 CHF 178'516, Depot Bank2 CHF 420'000
- 2011: Anlagesparkonto Bank2 CHF 732'220, Depot Bank3 CHF 250'000, Sparkonto Bank3 CHF 300'601, Depot Bank2 CHF 420'000

Der Beschwerdeführer macht eine *treuhänderische Verwaltung der Konten* bei der Bank3 und der Bank2 durch ihn für die Z.____, F.____, (Treuhandvertrag vom 12. Mai 2006; act. G 12/9/2/21) geltend. Ein Treuhandverhältnis (mit steuerlicher Zurechnung des Treuguts und der daraus fliessenden Erträge an den Treugeber) wird angenommen, wenn der Treuhänder (vorliegend: Beschwerdeführer) den ihm erteilten Auftrag in eigenem Namen und kraft eigenen Rechts, aber im Interesse und auf Rechnung des



Treugebers (vorliegend: Z.__) ausführen soll. Praxisgemäss sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte - unter Vorbehalt des Gegenbeweises - demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten, denn nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge wird ein in eigenem Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft auch auf eigene Rechnung getätigt. Liegt - ausnahmsweise - ein Vertretungs- bzw. Treuhandverhältnis vor, obliegt daher dessen Nachweis als steuermindernde Tatsache nach den allgemeinen Beweisregeln dem Steuerpflichtigen. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen worden, darf nach der Praxis unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist. Gemäss "Merkblatt Treuhandverhältnisse" der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt ESTV) müssen für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgende formellen Voraussetzungen (lit. A) erfüllt sein: 1) Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen; 2) Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein; 3) Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treuguts keine Risiken erwachsen; 4) Der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist; 5) Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein; 6) Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen. Die Erfüllung dieser formellen Voraussetzungen ist nach der Rechtsprechung zwar nicht unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses. Ein Nachweis ist dem Pflichtigen somit auch auf andere Weise möglich. Doch ist in jedem Fall ein eindeutiger Nachweis erforderlich. Gerade wenn - wie hier - auch internationale Rechtsbeziehungen in Frage stehen, sind an diesen Nachweis strenge Anforderungen zu stellen, da sich solche Rechtsgeschäfte weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden entziehen (BGer 2C_631/2017 vom 30. Januar 2019 E. 2.1 mit vielen Hinweisen).

4.2.

Die Vorinstanz legte dar, in den Aufstellungen des Beschwerdeführers "Selbständiger Erwerb auf Basis der Treuhandvereinbarung vom 12. Mai 2006" (act. G 12/9/2/13)



würden zwar verschiedene Konti und Depots als Aktiven aufgelistet. Damit sei jedoch nicht bewiesen, dass der Beschwerdeführer diese Vermögenswerte treuhänderisch besessen habe. In den "Jahresabschlüssen" stimmten zum Teil die Aktiven und Passiven nicht überein. Der Beschwerdeführer habe auch keine ordentliche Buchhaltung eingereicht, aus welcher ersichtlich sei, dass er besondere Konten eröffnet und geführt habe, die Aufschluss über die Zusammensetzung und die Veränderung des Treuguts und die Verpflichtungen der Beteiligten geben würden. Die wirtschaftlichen Motive des Treuhandverhältnisses seien unklar, weshalb das Treuhandverhältnis von vornherein steuerlich nicht anerkannt werden könne. Das Konstrukt mit Z.___ sei nicht durchschaubar. Den im internationalen Verhältnis geltenden erhöhten Nachweispflichten sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Aufgrund der von ihm genannten Beweismittel lasse sich ein Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachweisen. Dass vom Konto bei der Bank3 Unterhaltszahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers geflossen seien, spreche für einen privaten Gebrauch des Kontos und somit gegen eine treuhänderische Verwaltung des Kontos. Die entsprechenden Vermögenswerte seien dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Sämtliche Konten würden auf ihn lauten. Der Gegenbeweis, dass die Konten und Depots der Z.___ zuzurechnen seien, gelinge ihm nicht (act. G 2 S. 11-12).

4.3.

Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe im Rekursverfahren ein Treuhandverhältnis nach den Kriterien des Merkblatts ESTV für die Bankkonten bei der Bank1, der Bank3 und der Bank2 nachgewiesen, indem er die Kriterien schlüssig behauptet und Beweise dazu offeriert habe. Die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz im Rahmen der antizipierten Beweiswürdigung würden sich als offensichtlich aktenwidrig erweisen. Die ordentliche Buchhaltung zur Zusammensetzung und Veränderung des Treugutes und zu den wechselseitigen Verpflichtungen der Beteiligten sowie die Jahresabschlüsse 2006 bis 2012 der Buchhaltungskonten seien von der Vorinstanz (wie zuvor vom Beschwerdegegner) komplett ignoriert worden. Die im Umfeld des Beschwerdeführers von der Bank M.___, der Bank B.___ Gruppe, der N.___ AG/O.___ AG/P.___ AG sowie der Z.___ Gruppe geschaffenen Riskmanagement-Strukturen seien überhaupt nicht komplex und schon gar nicht "nicht durchschaubar". Die genannten Strukturen führten zu einer Reduktion des Ausfallrisikos für die Darlehensgeberin. Die Unterhaltszahlungen an seinen Sohn seien, wie im Merkblatt ESTV vorgeschrieben, in den Jahresabschlüssen



der einfachen Gesellschaft des Beschwerdeführers und seiner Frau als Privatentnahme erfasst und in der Treuhand-Buchhaltung verbucht worden. Nicht erforderlich sei, dass separate Bankkonten eingerichtet würden. Die Sachverhaltsfeststellungen, mit denen die Vorinstanz ihre vorgefassten Ansichten begründe, erwiesen sich - wie schon jene des Beschwerdegegners - als offensichtlich aktenwidrig. Die entsprechenden Einkommen 2007 bis 2011 seien vollumfänglich den wirtschaftlich Berechtigten und Vollmachtgebern in G.___ zuzuordnen (act. G 1 S. 60-77).

4.4.

Gegenstand des Treuhandvertrags vom 12. Mai 2006/2011 (act. G 12/9/2/21) bildet die *treuhänderische Verwaltung der Konten* bei der Bank3 und der Bank2 durch den Beschwerdeführer für die Z.___, F.___ (Treuhandvertrag vom 12. Mai 2006; act. G 12/9/2/21). Es liegt mithin eine schriftliche Abmachung aus der Zeit der Begründung der Treuhand vor mit Umschreibung des Treuguts im Vertrag. Aus den Zusammenstellungen "Selbständiger Erwerb auf der Basis der Treuhandvereinbarung vom 12. Mai 2006" (2007 bis 2010; vgl. act. G 12/9/2/13) ergibt sich, dass die Konten bei der Bank3 und der Bank2 (act. G 12/9/2/2) jeweils als Aktiven und der Darlehensvertrag (Übernahmeerklärung vom 10. Mai 2006; vgl. dazu nachstehende E. 6) unter den Passiven aufgeführt wurden. Bankkonten und Depots lauten jeweils auf den Namen des Beschwerdeführers (vgl. dazu act. G 12/9/2/2 Beilage 11 [Auszüge Bank3 und Bank2], act. G 12/9/2/13), und es finden sich darin Kontobewegungen, welche soweit ersichtlich private Angelegenheiten des Beschwerdeführers betreffen. So spricht unter anderem der Umstand, dass vom Konto bei der Bank3 unbestritten Unterhaltszahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers getätigt wurden und Salärzahlungen der Bank B.___ sowie offenbar ein Erbanteil (Erbengemeinschaft F.___ sel.; vgl. act. G 12/9/1/75) des Beschwerdeführers von CHF 80'000 (vgl. act. G 12/9/2/13) darauf eingingen, für einen im Wesentlichen privaten Gebrauch des Kontos. Die klare Abgrenzung von allfälligen, treuhänderisch gehaltenen Vermögenswerten auf demselben Konto wird durch eine solche Vermischung erheblich erschwert bzw. verunmöglicht. Die fehlende klare Abgrenzung spricht mithin gegen eine treuhänderische Verwaltung von Vermögenswerten.

Ernsthafte wirtschaftliche Motive eines Treuhandverhältnisses fehlen beispielsweise dann, wenn ein Treuhandverhältnis die Umgehung ausländischer Steuern zum Ziel hat.



Eine Vermengung der Interessen des Treugebers mit denjenigen des Treuhänders spricht ebenfalls gegen das Vorliegen eines von den Steuerbehörden zu beachtenden Treuhandverhältnisses (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N 45-48 der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG). Dem vorliegend in Frage stehenden Treuhandvertrag lässt sich nicht entnehmen, welche wirtschaftlichen Motive dem geltend gemachten Treuhandverhältnis im Einzelnen zugrunde liegen. Solche sind auch aus den weiteren Akten und den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht erkennbar und logisch nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer führt zwar aus, dass die im Umfeld des Beschwerdeführers von der Bank M.___, der Bank B.___ Gruppe, der N.___/O.___/P.___ Gruppe sowie der Z.___ Gruppe geschaffenen Riskmanagement-Strukturen zu einer Reduktion des Ausfallrisikos für die Darlehensgeberin führen würden (vgl. act. G 1 S. 69-71). Inwiefern die erwähnten Strukturen ein wirtschaftlich begründetes, treuhänderisches Halten von Vermögenswerten für die Z.___ erfordern, ist damit jedoch nicht erklärt und erschliesst sich auch aufgrund der weiteren Darlegungen des Beschwerdeführers und der Akten nicht. Die Gründe für ein Treuhandverhältnis des Beschwerdeführers mit Z.___ sind mithin für Aussenstehende nicht wirklich nachvollziehbar. Das in der Steuererklärung 2011 vom Beschwerdeführer deklarierte Darlehen der Z.___ von CHF 1'750'000 (vgl. dazu auch nachstehende E. 6) deutet sodann auf eine Vermengung der Interessen des Beschwerdeführers als Treuhänder und Darlehensnehmer sowie der Z.___ als Treugeberin und Darlehensgeberin hin, wodurch das geltend gemachte Treuhandverhältnis ebenfalls in Frage gestellt wird. Aufgrund der von ihm genannten Beweismittel kann ein Treuhandverhältnis nicht als überzeugend nachgewiesen gelten. Es fehlt an eindeutigen Belegen, dass Z.___ an den Vermögenswerten auf den Konten bei der Bank2 und Bank3 tatsächlich wirtschaftlich berechtigt sind. Der Gegenbeweis, dass die Konten und Depots der Z.___ zuzurechnen seien, gelingt dem Beschwerdeführer auch in diesem Verfahren nicht.

5. Softwareverträge (Einkommensaufrechnungen 2009 bis 2011)

5.1.

Im Einspracheentscheid vom 11. März 2020 bestätigte der Beschwerdegegner Aufrechnungen als übrige Einkünfte in den Jahren 2009 (CHF 63'000), 2010 (CHF 756'000) und 2011 (CHF 252'000) unter Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer aus einem Softwarekaufvertrag und Softwarewartungsvertrag 17



Zahlungen von je CHF 70'000 erhalten habe. Streitig ist, ob die Vorinstanz diese Aufrechnungen zu Recht bestätigte. Im Softwarekaufvertrag vom 6. August 2009 zwischen dem Beschwerdeführer und der O.___ GmbH (Vorgängerin der P.___ AG) betreffend die Software X.___ wurde ein Kaufpreis/Lizenzentgelt von 60 monatlichen Zahlungen zu je CHF 70'000, insgesamt CHF 4.2 Mio., vereinbart (act. G 12/9/1/80, G 12/9/2/22, G 12/9/2/24). Die Vorinstanz hielt diesbezüglich im angefochtenen Entscheid fest, aus den Urteilen des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 19. Dezember 2010 (act. G 12/9/2/26) und des Bundesgerichts (BGer 4A_61/2017 vom 31. August 2017) ergebe sich nicht, dass bis zum 20. Dezember 2014 keine Zahlungen an den Beschwerdeführer fällig geworden seien. Mit Rechnung vom 14. April 2010 habe der Beschwerdeführer die O.___ GmbH angewiesen, auf "sein" Konto bei der Bank1 A345678 X jeweils CHF 50'000 und auf Konto A123456 Z bei der Bank1 jeweils CHF 20'000 zu überweisen (act. G 12/9/2/22). Wenn der Beschwerdeführer nunmehr geltend mache, er habe nie ein Konto A123456 Z besessen (act. G 12/9/2/7), sei dies unglauwbüdig. Er habe die Detailauszüge des Kontos A123456 nicht eingereicht. Auf dem Konto A345678 seien von Dezember 2009 bis Juni 2010 monatlich jeweils CHF 50'000 eingegangen (act. G 12/9/2/17). Aufgrund dessen, dass der Beschwerdeführer das Konto Nr. A123456 als sein Konto angegeben habe (act. G 12/9/2/22), sowie der Ausgänge auf dem Konto der O.___ GmbH bei der Bank1 von monatlich je CHF 20'000 und CHF 50'000 (act. G 12/9/2/7 Beilage 1) sei davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer von Dezember 2009 bis Juni 2010 monatlich je CHF 70'000 zugeflossen seien. Auf dem Privatkonto der Bank2 seien von Juli 2010 bis April 2011 monatliche Vergütungen von CHF 70'000 eingegangen. Dass der Beschwerdeführer nur als Zahlstelle fungiert haben solle, erschliesse sich nicht. Auch der Softwarevertrag vom 13. April 2006 zwischen der Bank B.___ und dem Beschwerdeführer in Vertretung der Z.___ sowie die Bestätigung von Z.___ vom 12. Oktober 2012 änderten nichts daran, dass das Treuhandverhältnis mit der Z.___ nicht anzuerkennen sei. Der Beschwerdeführer möge in diesen Dokumenten zwar als Zahlstelle der Z.___ genannt sein. Die 17 Zahlungen seien ihm aber in Erfüllung der - ausschliesslich zwischen ihm und der O.___ GmbH abgeschlossenen - Verträge vom 6. August 2009 bzw. 16. Februar 2010 zugeflossen. Der Beschwerdeführer sei deshalb als wirtschaftlich Berechtigter an diesen Zahlungen zu betrachten. Die Ausführungen des Beschwerdeführers zum Vertragsschluss am 20. April 2006 und die



Konsequenzen, die er daraus ableite, seien nicht nachvollziehbar. Die 17 Zahlungen von je CHF 70'000 seien daher zu Recht als Einkünfte dem Einkommen hinzugerechnet worden. Da der Beschwerdeführer keine ordentliche Buchhaltung eingereicht habe, sei ebenfalls nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner von pauschalen Gewinnungskosten von 10% ausgegangen sei (act. G 2 S. 14 f.).

5.2.

Der Beschwerdeführer hält fest, dass sich erst aus seinem Schreiben vom 18. November 2014 eine unmissverständliche Aufforderung an die Schuldnerin zur Zahlung des Betrages von CHF 4.2 Mio. bis 19. Dezember 2014 ergebe. Es seien somit bis am 20. Dezember 2014 keine Ratenzahlungen von CHF 70'000 fällig geworden. Der Beschwerdeführer sei aufgrund des fiduziarischen Auftrags vom 10. Mai 2006, dem Miet-/Kaufvertrag vom 12./31. Mai 2006 und der Vereinbarung "Ausstehende Forderungen gegen P.__ und Bank B.__" vom 31. Oktober 2014 ab dem 31. Oktober 2014 - vor Beginn des Prozesses vor dem Handelsgericht - nicht mehr Gläubiger der Forderung gewesen. Der Beschwerdeführer habe die Z.__ im Prozess vertreten und als deren Zahlstelle geamtet. Wie die Vorinstanz aus der Rechnung vom 14. April 2010 darauf schliessen wolle, dass der Beschwerdeführer Besitzer des dort angeführten Kontos gewesen sei und keine Detailkontoauszüge eingereicht habe, erschliesse sich nicht. Aus mindestens 10 der Vorinstanz vorliegenden Urkunden der N.__/O.__/P.__, der Bank1 und Bank2 (Bankkontoauszüge 2009 bis 2011) gehe das genaue Gegenteil hervor, womit die Hypothese der Vorinstanz zu verwerfen sei. Der Beschwerdeführer habe dem Beschwerdegegner die gesamten Kontaktdaten der Bank1 I.__ angegeben und sich bereit erklärt, die Vollmacht für die Einsicht in alle Unterlagen betreffend seine Bankbeziehung mit der Bank1 zu geben. Der Beschwerdegegner sei zu Unrecht davon ausgegangen, der Beschwerdeführer sei Besitzer des genannten Kontos gewesen und habe keine Detailkontoauszüge eingereicht. Aus der Rechnung vom 14. April 2010 (act. G 12/9/2/22) lasse sich nichts Derartiges schliessen. Die von Beschwerdegegner und Vorinstanz behaupteten CHF 140'000 (7 x CHF 20'000) seien nicht auf ein Konto des Beschwerdeführers überwiesen worden. Das Treuhandverhältnis sei (für die Zahlungseingänge auf den beiden anderen Konten) einwandfrei nachgewiesen. Die in der Buchhaltung ausgewiesenen Gewinnungskosten für das Softwareprodukt "X.__" von CHF 3'360'000 seien beim Beschwerdeführer zum Abzug zuzulassen. Die ordentlichen Gewinnungskosten seien durch den Softwarelizenzvertrag, den



Softwarekaufvertrag und den Softwarewartungsvertrag als Entschädigung des Entwicklers "für entstandene Implementierungskosten" ausgewiesen und vom Beschwerdegegner folglich zum Abzug zuzulassen. Der Beschwerdegegner sei zu Unrecht von pauschalen Gewinnungskosten von 10% ausgegangen (act. G 1 S. 78-92).

5.3.

5.3.1.

Die vorliegend in Frage stehenden vertraglichen Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer, der Z.__, der Bank B.__ und der O.__/P.__ ergeben sich aus der graphischen Übersicht im Entscheid AK.2012.280-AK vom 21. August 2013 (act. G 12/9/2/25 S. 5). Fest steht, dass das Handelsgericht des Kantons Zürich (Urteil vom 19. Dezember 2010; act. G 12/9/2/26) und das Bundesgericht (BGer 4A_61/2017 a.a.O.) bestätigten, dass *in Erfüllung der Verträge* vom 6. August 2009 und vom 16. Februar 2010 dem Beschwerdeführer 17 Ratenzahlungen von je CHF 70'000 bezahlt worden seien. Auf dem Bank1-Konto A345678 X, lautend auf den Beschwerdeführer, sind monatliche Zahlungseingänge von CHF 50'000 (Dezember 2009 bis Juni 2010) und auf dem Bank2-Privatkonto (CHxx __) des Beschwerdeführers solche von CHF 70'000 (Juli 2010 bis April 2011) verzeichnet (act. G 12/9/2/2 Beilage 11, G 12/9/2/17 Beilagen, G 12/9/2/13 Beilagen). Aus den vom Beschwerdeführer (act. G 1 S. 77 f.) angeführten späteren Urteilen des Handelsgerichts Zürich vom 7. Mai 2018 und BGer 4A_332/2018 vom 20. März 2019 lässt sich nichts anderes ableiten. Wie dargelegt verneinte die Vorinstanz eine steuerliche Anerkennung des vom Beschwerdeführer geltend gemachten Treuhandverhältnisses zwischen ihm und der Z.__ zu Recht (vorstehende E. 4), weshalb auch eine Funktion des Beschwerdeführers als "Zahlstelle" für die Z.__ nicht als nachgewiesen gelten kann. So war denn auch das Handelsgericht im Urteil vom 19. Dezember 2016 im Zusammenhang mit den erwähnten Zahlungen vom Fehlen von Hinweisen auf eine Tätigkeit des Beschwerdeführers als "Zahlstelle" für Dritte ausgegangen (act. G 12/9/2/26 E. 2.1.3). Sein Vorbringen, dass er bereits vor dem Prozess vor dem Handelsgericht nicht mehr Gläubiger der Forderung gegenüber der P.__ AG gewesen sei, lässt sich mit dem Umstand, dass er auf dem Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes Zürich vom 6. November 2017 noch als Gläubiger für die verbleibende Forderung von CHF 3'010'000 aufgeführt war (act. G 12/2 Beilage 3), offensichtlich nicht in Einklang



bringen und hat daher als nicht nachgewiesen zu gelten. Die von ihm in diesem Zusammenhang gestellten Anträge auf Zeugenbefragung wären angesichts dieser Aktenlage nicht geeignet, zu einem anderen Ergebnis zu führen. Der Beschwerdeführer vermag nicht nachvollziehbar darzulegen, weshalb er dennoch nicht als wirtschaftlich Berechtigter an den auf dem Bank2-Konto und dem Bank1-Konto A345678 eingegangenen Zahlungen zu betrachten sein sollte. Konten der Bank1 bildeten denn auch nicht Bestandteil seiner eigenen Zusammenstellungen "Selbständiger Erwerb auf der Basis der Treuhandvereinbarung vom 12. Mai 2006" für die Jahre 2007 bis 2011 (vgl. act. G 12/9/2/16 Beilage, G 12/9/2/13 Beilagen). Indes befindet sich bei den Akten eine Bestätigung der Bank1 vom 9. Januar 2015 zum Konto A345678 X, wonach der Beschwerdeführer eine Kontobeziehung vom 7. Dezember 2009 bis 6. Juli 2010 geführt und *keine weitere Kontoverbindung bei der Bank1* gehalten habe (act. 12/9/2/17 Beilagen am Schluss mit sämtlichen Kontoauszügen). Entgegen den Ausführungen der Vorinstanzen kann somit nicht als dargetan gelten, dass der Beschwerdeführer über ein weiteres Bank1-Konto A123456 als Inhaber verfügte. Von daher könnten nach Lage der Akten lediglich die Zahlungseingänge auf dem Bank2-Konto (10 x CHF 70'000) und dem Bank1 Konto A345678 (5 x CHF 50'000) des Beschwerdeführers - insgesamt CHF 1'050'000 - als belegt gelten, und der Zugang des Differenzbetrags von CHF 140'000 (CHF 1'050'000 abzüglich CHF 1'190'000 [17 x CHF 70'000]) auf ein dem Beschwerdeführer "gehörendes" Bankkonto bliebe unbelegt. In seiner Rechnung vom 14. April 2010 wies indes der Beschwerdeführer die Lizenznehmerin explizit an, Zahlungen auf "seine" Bank1-Konten A345678 und A123456 zu leisten (act. G 12/9/2/22 Beilage). Mit seinem impliziten Standpunkt im vorliegenden Verfahren, der Zahlungseingang auf Bank1-Konto A123456 Z (7 x CHF 20'000) sei nicht zu seinen Gunsten bzw. habe bei ihm keinen wirtschaftlichen Vorteil bewirkt (vgl. act. G 1 S. 84), macht er eine steuermindernde Tatsache geltend, für welche er beweispflichtig ist (vgl. nachstehende E. 6.1 zweiter Absatz). Von Seiten des Beschwerdeführers blieb jedoch unerklärt, aus welchem Grund die Zahlungsanweisung an das Bank1-Konto A123456 Z erfolgte. Damit ist insbesondere die Möglichkeit nicht ausgeräumt, dass er mit der erwähnten Zahlungsanweisung seinerseits einer Zahlungsverpflichtung gegenüber dem (unbekannten) Inhaber von Bank1-Konto A123456 nachkam. Die geltend gemachte steuermindernde Tatsache blieb mithin unbelegt. Von daher lässt es sich nicht



beanstanden, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2009 bis 2011 den ganzen Betrag (17 x CHF 70'000 = CHF 1'190'000) aufrechnete.

5.3.2.

Fliesen dem Schöpfer von immateriellen Gütern aus deren Nutzungsüberlassung Einkünfte (Entgelt für Lizenz und Betreuung) zu und lässt er sich so seine schöpferische Arbeitsleistung abgelten, stellt dies Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O. N 47i zu Art. 18 DBG und N 217 zu Art. 20 DBG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Im Zusammenhang mit immateriellen Rechten sind u.a. die Kosten für die Gebrauchsüberlassung einschliesslich Versicherungen abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O. N 18 zu Art. 32 DBG). Mit Hinweis auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer lediglich eine vereinfachte Buchhaltung führte (vgl. act. G 1 S. 85 f.) und nach der Feststellung im Einspracheentscheid keine Aufwendungen im Zusammenhang mit Wartung/ Lizenzentgelt plausibel dargelegt worden seien (act. G 12/9/1/155 S. 4), berücksichtigte der Beschwerdegegner Gewinnungskosten von pauschal 10% (von CHF 1'190'000 = CHF 119'000). Der Beschwerdeführer weist demgegenüber in seinen Jahresrechnungen "Selbständiger Erwerb auf Basis Y.__" gemäss Vertrag und Vereinbarung vom 20. Januar 2006 (act. G 12/9/2/13 Beilagen) Ausgaben (Aufwände) bzw. Gewinnungskosten - ohne Zinsaufwand für das Darlehen (vgl. dazu nachstehende E. 6) - von CHF 48'679 (2009), CHF 48'300 (2010) und CHF 18'959 (2011) aus. Die Summe dieser Aufwände (CHF 115'938) für die drei Jahre liegt vom Betrag her im Bereich der Abzugspauschale von CHF 119'000 für denselben Zeitraum. Von daher lässt sich letztere nicht beanstanden.

6. Darlehen

6.1.

Nach Art. 62 Abs. 1 StG können vom Vermögen die nachgewiesenen Schulden, für die der Steuerpflichtige allein haftet, abgezogen werden. Die privaten Schuldzinsen können im Umfang der nach Art. 33, 33^{bis} und 34 StG bzw. Art. 20, 20a und 21 DBG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer CHF 50'000 von den Einkünften abgezogen werden (Art. 45 Abs. 1 lit. a StG, Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG). Als Schuldzinsen



gelten alle Leistungen, die der Schuldner für die Gewährung einer Geldsumme zu leisten hat, sofern damit nicht die Kapitalschuld getilgt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N 8 zu Art. 33 DBG). Schuldzinsen sind im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit abzugsfähig. Der Abzug der fälligen, aber nicht bezahlten Schuldzinsen kann verweigert werden, wenn begründete Zweifel an der künftigen Zahlung bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N 111 f. zu Art. 41 DBG).

In den Steuererklärungen 2007 bis 2010 deklarierte der Beschwerdeführer ein Darlehen der O.__ AG von CHF 1'750'000 als Schuld und Schuldzinsen von jeweils CHF 131'250; nach Übertragung des Darlehens auf Z.__ (Darlehensgeber) deklarierte er in der Steuererklärung 2011 ein Darlehen der Z.__ von CHF 1'750'000. Die Frage, ob die Schuldzinsen auf dem Darlehen von CHF 1'750'000 in Anwendung von Art. 45 Abs. 1 lit. a StG und Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG zum Abzug zuzulassen 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. Rz. 15, VII. Rz. 23). Gegenstand von Art. 45 Abs. 1 lit. a StG und Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bilden lediglich *private* Schuldzinsen. Für geschäftliche Schuldzinsen kommt Art. 27 Abs. 2 lit. d DBG bzw. Art. 40 Abs. 2 lit. e StG zur Anwendung. Die Frage, ob geschäftliche oder private Schuldzinsen vorliegen, ist danach zu beurteilen, ob die Schulden, für welche die Zinsen bezahlt wurden, im geschäftlichen oder im privaten Interesse begründet wurden bzw. wofür die Mittel verwendet wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 9 zu Art. 33 DBG). Beweisbelastet für den Umstand, dass und in welcher Höhe Schuldzinsen angefallen sind, ist konkret der Beschwerdeführer.

6.2.

Die Vorinstanz bestätigte die steuerliche Nichtanerkennung des Darlehens und der Schuldzinsen durch den Beschwerdegegner (vgl. act. G 12/9/1/155 S. 5) als rechtmässig. Sie führte aus, der Beschwerdeführer habe das Bestehen der Schuld und die Bezahlung von Schuldzinsen nachzuweisen, um Schuldzinsen vom Einkommen in Abzug bringen zu können. Es liege ein Darlehensvertrag zwischen der N.__ AG (Rechtsvorgängerin der O.__ AG) und dem Beschwerdeführer vom 22. Oktober 2004 vor (act. G 12/9/2/27). Demgegenüber führe der Beschwerdeführer im Rekursschreiben



vom 10. April 2020 aus, das Darlehen sei von der Z.____ mit Übernahmeerklärung vom 10. Mai 2006 gewährt worden. Schliesslich erkläre er sich (als Treugeber) in einer Vereinbarung mit Q.____ (Treuhand) einverstanden, dass die wirtschaftlich ihm gehörenden Anteile an der O.____ GmbH vom Treuhänder an die O.____ AG übertragen würden und ihm als Gegenleistung die Kapitalschuld von CHF 1'750'000 aus dem Darlehensvertrag von der O.____ AG erlassen werde (act. G 12/9/2/27). Die Ausführungen des Beschwerdeführers seien widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. Ebenfalls habe er keine lückenlos nachvollziehbaren Zahlungsnachweise der Schuldzinsen eingereicht. Es bestünden aufgrund der verschiedenen Versionen begründete Zweifel am Bestand der Darlehensschuld und der Bezahlung der Schuldzinsen. Dem Beschwerdeführer gelinge die Ausräumung dieser Zweifel nicht, weshalb der Beschwerdegegner das Darlehen und die Schuldzinsen zu Recht nicht akzeptiert habe (act. G 2 S. 16-18).

6.3.

Zu klären ist, ob in diesem (die Jahre 2007 bis 2011 betreffenden) Verfahren, welches bezüglich des streitiges Darlehens und der Darlehenszinsen im Wesentlichen auf denselben tatsächlichen Gegebenheiten beruht wie das Verfahren B 2014/212 f. (betreffend das Jahr 2006; vgl. dazu nachstehende E. 6.4), die Vorinstanzen zu Recht die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Darlehensschuld und die Zinszahlungen nicht steuerlich anerkannten. Der Beschwerdeführer führt unter anderem aus, der P.____ Konzern begründe seine Forderung von CHF 2'406'250 (Darlehensforderung von CHF 1'750'000 zuzüglich aufgelaufene Zinsen von CHF 656'250) unter dem Darlehensvertrag mit der Notwendigkeit einer geschäftlichen Darlehensgewährung im Rahmen der gemeinsamen Tätigkeit mit dem Beschwerdeführer, eine im Privatbankensektor kommerziell verwertbare Software unter dem Namen Y.____ ("X.____") zu entwickeln (BGer 4A_61/2017). Diese Tätigkeitsbeschreibung decke sich mit jener der Bank B.____ im Prozess Nr. AK.212.280-AK und jener der Rechtsvorgängerin, der N.____/O.____, vom 12. November 2009. Das Darlehen in den Steuererklärungen 2006 bis 2011 des Beschwerdeführers sei ein geschäftliches Darlehen, welches seiner selbständigen Erwerbstätigkeit in Zusammenarbeit mit dem P.____ Konzern und der gemeinsamen Entwicklung der Software "X.____" zuzuordnen sei. Er habe dieses Darlehen und die Darlehenszinsen zu Recht in Abzug gebracht, zumal bei der Gläubigerin (N.____/O.____/P.____) am 25. April 2016 keinerlei Zweifel an der Rückzahlung



durch den Schuldner (Beschwerdeführer) bestanden hätten. Aus dem Schreiben vom 12. November 2009 ergebe sich, dass die N.__/O.__/P.__ Gruppe seit Oktober 2005 mit Z.__ zusammengearbeitet habe und der Systemaufbau an der Software "X.__" durchgeführt worden sei. Die Bezahlung der Zinsen 2006 bis 2010 an Z.__ sei durch Bankbelastungs- und Gutschriftsanzeigen sowie weitere Bankbelege nachgewiesen. Die Darlehensgewährung der Z.__ gemäss Offerte vom 22. Oktober 2004 im Auftrag der und für die N.__/O.__/P.__ Gruppe sei nachgewiesen. Nichts anderes gehe auch aus den Jahresabschlüssen 2004 bis 2010 dieser Unternehmensgruppe hervor. In der Vereinbarung vom 14. April 2010 habe die O.__ GmbH die vollständige Bezahlung von Darlehenszinsen und Darlehen per 30. Dezember 2010 an Z.__ bestätigt (act. G 12/9/2/27). Dass die Strukturen unübersichtlich und kompliziert oder gar widersprüchlich wären, entspreche nicht den Tatsachen. Im Weiteren seien schon wegen der hohen Transaktionskosten, des administrativen Aufwandes und des sich in jedem Jahr weiter verschlimmernden Kaufkraftverlusts des XXX gegen den CHF keine Zahlungen ins Ausland geflossen. Wenn Beschwerdegegner und Vorinstanz wiederholt behaupten würden, dass wegen unklarer oder nicht nachvollziehbarer Sachverhaltsdarstellung und Nichterfüllens der Beweiserfordernisse bei internationalen Geschäftsbeziehungen die Rechtsmittel abzulehnen seien, so widerspreche dies Treu und Glauben. Alle relevanten Sachverhalte zum Verhältnis des Beschwerdeführers zur Bank B.__ und zur DTA-Zahlungsabwicklung der Bank B.__ sowie zur Zahlungsabwicklung der Bank B.__ unter der Sammelbuchung "Darlehenszinsen und LRA-Derivatemarge" vom 22. Februar 2006 würden aus der Aktennotiz "Dienstleistungsvereinbarung vom 20. Januar 2006 - DTA-Zahlungsabwicklung vom 23. Februar 2006 und der Bankbelastungsanzeige "Sammelbuchung Darlehenszinsen und LRA-Derivatemarge- Zahlungsabwicklung" der Bank B.__ vom 5. Januar 2011 hervorgehen (act. G 1 S. 92-104).

6.4.

6.4.1.

In VerwGE B 2014/212 f. a.a.O. hatte das Verwaltungsgericht festgehalten, nicht näher untersucht und aktenmässig nicht dokumentiert sei geblieben, ob - und wenn ja, in welcher Form - das gewährte Darlehen dem Beschwerdeführer *tatsächlich zugeflossen*, in welcher Weise es in der Folge von ihm *konkret* verwendet worden sei und zu



welchem Resultat (Gewinn/Verlust) die Darlehensverwendung im Rahmen der vom Beschwerdeführer behaupteten geschäftlichen Tätigkeit geführt habe. In der Bestätigung der Liquidatoren der g. __ Gesellschaft „R. __ GmbH“ vom 10. Oktober 2014 werde unter anderem festgehalten, zur Finanzierung der in G. __ durchzuführenden Projekte 1-5 habe der Gegenwert des Darlehens von CHF 1'750'000 in XXX in Tranchen bereitgestellt werden müssen. Dies sei grundsätzlich, wie im Fall des übrigen Geschäftsaufwands der R. __ GmbH, durch einen Bilanzausgleich über den Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom 13. April 2006 geschehen. Die Bank T. __, mit welcher der Beschwerdeführer zusammengearbeitet habe, habe der R. __ GmbH am 10. Mai 2006 für die Dauer der Projektarbeiten eine Liquidationslinie im Gegenwert von CHF 656'250 gewährt; diese sei durch ein Treuhandkonto bei der Bank2 gesichert gewesen. Die vom Beschwerdeführer auf dieses Konto einbezahlten Darlehenszinsen hätten der R. __ GmbH umgehend für die Investition in die Anpassungsarbeiten an der Software X. __ zur Verfügung gestanden, ohne dass die Gelder nach F. __ hätten transferiert werden müssen. Diese Darlegungen vermöchten die Hintergründe der Darlehensaufnahme und die vom Beschwerdeführer behauptete geschäftliche Verwendung des Darlehens nicht vollumfänglich plausibel und für Aussenstehende ausreichend transparent zu machen (VerwGE B 2014/212 f. a.a.O. E. 2.3.1). Dem Darlehensvertrag zwischen der N. __ AG (Darlehensgeberin) und dem Beschwerdeführer vom 22. Oktober 2004 (act. G 12/9/2/27 Beilage S. 4 oben) und der Übernahmeerklärung vom 10. Mai 2006 (act. G 3/32) sei zu entnehmen, dass sich die (über die mehrjährige Laufzeit aufsummierten) Darlehenszinsen von CHF 656'250 sowie das Darlehen selbst (CHF 1'750'000) am 30. Dezember 2010 auf einem Treuhandkonto der Bank2 zur Überweisung an die Darlehensgeberin hätten befinden sollen. Die Darlehenszinsen seien somit erst am 30. Dezember 2010 fällig gewesen. Nach Angaben des Beschwerdeführers habe die Darlehensgeberin das Darlehen in der Folge an die R. __ GmbH abgetreten; letztere sei dadurch Gläubigerin des Darlehens geworden. Aus den bei den Akten liegenden Kontoauszügen der Bank3, lautend auf den Beschwerdeführer, ergebe sich sodann, dass die Bank B. __ im Jahr 2006 - mit dem Vermerk „Salärzahlung“ - dreizehnmal CHF 10'000 auf dieses Konto überwiesen habe. Ein weiterer Zahlungsbeleg weise den Beschwerdeführer selbst als Auftraggeber für die Zahlung von CHF 10'000 (an sich selbst) aus. Der Beschwerdeführer mache dabei geltend, dass er die auf dem Konto Bank3 aufgelaufenen Beträge für die R. __



GmbH gehalten habe. Ende 2010 seien diese Beträge auf ein Konto bei der Bank2 transferiert worden. Dem bei den Akten liegenden Kontoauszug der Bank2 - als Kontoinhaber sei wiederum der Beschwerdeführer angegeben - lasse sich per Ende Dezember 2010 ein Saldo von CHF 656'250.60 entnehmen. Per 1. November 2013 (Datum des Kontoauszuges) habe sich der Kontosaldo auf rund 3'000 Franken belaufen (VerwGE B 2014/212 a.a.O. E. 2.5). Die Hintergründe der Darlehensaufnahme und die Verwendung des Darlehens durch den Beschwerdeführer würden sich mit Blick auf die geschilderten Verhältnisse nicht ohne Weiteres plausibel nachvollziehen lassen. In der vom Beschwerdeführer eingereichten Bestätigung vom 10. Oktober 2014 würden von Seiten der Liquidatoren der R.___ GmbH die geschäftliche Verwendung des Darlehens sowie der Umstand bescheinigt, dass sowohl das Darlehen als auch die Darlehenszinsen von CHF 656'250 an die R.___ GmbH zurückbezahlt worden seien. Hierbei werde zur Begründung auf die dem Schreiben vom 6. März 2013 beiliegenden Aufstellungen vom Juli 2012 sowie auf die Bankauszüge der Bank2 verwiesen. Die R.___ GmbH habe im Schreiben vom 6. März 2013 bestätigt, dass das Darlehen vollständig zurückbezahlt worden sei. Eine Begleichung der Zinsen ergebe sich aus diesem Schreiben nicht (act. G 12/9/2/7). Aus der bescheinigten Darlehensrückzahlung im Jahr 2010 allein könne nicht abgeleitet werden, dass auch die Zinsen im Jahr 2006 beglichen worden seien. Überweisungen auf das erwähnte Konto der Bank2, lautend auf den Beschwerdeführer, wie sie in der Bestätigung der R.___ GmbH vom 3. Juli 2012 bescheinigt worden seien, würden für sich allein nicht als Zahlungsnachweis für Schuldzinsen an eine Drittperson genügen. Es bleibe die Frage zu klären, in welcher Weise und zu wessen Gunsten der per Ende Dezember 2010 bestehende Saldo des auf den Beschwerdeführer lautenden Bank2-Kontos von CHF 656'250.60 verwendet worden sei. Der Beschwerdeführer mache geltend, dass die Gelder im Auftrag der Darlehensgeberin als Prozesskostenvorschüsse sowie für Anwaltskosten verwendet worden seien. Die Liquidatoren der R.___ GmbH (Darlehensgeberin) hätten in diesem Sinn in der Stellungnahme vom 10. Oktober 2014 bestätigt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2011 von der R.___ GmbH gebeten worden sei, eine aussergerichtliche Einigung zwischen P.___ und der Bank B.___ zu unterstützen und den Saldo auf dem Bank2-Konto für Prozess- und Anwaltskosten zu verwenden. Die Darlehensgeberin habe andererseits jedoch in der Bestätigung über die Zinszahlungen vom 3. Juli 2012 auch festgehalten, dass der Gegenwert der Zinszahlungen (g.___ XXX)



in die Projekte 1-5 (Anpassungsarbeiten an der Software X.__) investiert worden sei. Diese Gegebenheiten liessen sich inhaltlich nicht miteinander in Einklang bringen; die Verwendung des Zinssaldos auf dem Bank2-Konto bleibe daher unerklärt. Hieran vermöge der Hinweis des Beschwerdeführers, dass Lombardkredite zur Finanzierung von privaten und geschäftlichen Aktivitäten üblich seien, nichts zu ändern, indem diese Gegebenheiten den erwähnten Widerspruch nicht zu erklären vermöchten (VerGE B 2021/212 f. a.a.O. E. 2.7.1. f.). Dem Beschwerdeführer gelinge der Nachweis nicht, dass er für die Schuld im Steuerjahr 2006 einen Zins von CHF 131'250 an die Darlehensgeberin geleistet habe. Insgesamt sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die von ihm oder in seinem Umfeld geschaffenen komplexen wirtschaftlichen Strukturen nicht nachvollziehbar habe erklären können. Vor diesem Hintergrund lasse es sich nicht beanstanden, dass die Vorinstanz den vom Beschwerdegegner verweigerten Abzug von Darlehenszinsen als rechtmässig bestätigt habe (VerwGE B 2014/212 f. a.a.O. E. 2.7.3).

Der Entscheid VerwGE B 2014/212 f. a.a.O. wurde in BGer 2C_473/2016, 2C_474/2016 a.a.O. unter anderen mit der Feststellung bestätigt, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers vermöchten die Bestätigungsschreiben der R.__ GmbH vom 3. Juli 2012 und 6. März 2013 bzw. der Liquidatoren der R.__ GmbH vom 10. Oktober 2014 den erhöhten Beweisanforderungen im internationalen Verhältnis nicht zu genügen. Mit diesen Dokumenten liessen sich keine tatsächlich erfolgten Geldflüsse beweisen; dazu wären Bankkontoauszüge oder -belege erforderlich, die jedoch vom Steuerpflichtigen nicht eingereicht worden seien (BGer 2C_473/2016, 2C_474/2016 a.a.O. E. 2.2.4). Das Handelsgericht Zürich hatte sodann im Urteil vom 19. Dezember 2016 festgehalten, dass die P.__ Gruppe als Rechtsnachfolgerin von N.__ bzw. O.__ weder die Darlehensgewährung noch einen Rückerstattungsanspruch genügend habe darlegen können (act. G 12/9/2/26 S. 27).

6.4.2.

Vorab ist in beweisrechtlicher Hinsicht festzuhalten, dass der Beschwerdeführer von Seiten des Verwaltungsgerichts im Schreiben vom 20. Dezember 2021 darauf hingewiesen wurde, seine eigenen Beweismittel, auf welche er sich berufe, einzureichen. Soweit er sich in seinen Verfahrensanträgen auf *elektronisch zur Verfügung stehende* Akten berufen wolle, werde ihm eine Frist zur nachträglichen



Beibringung dieser Beweismittel in Papierform angesetzt. Nach unbenützter Frist werde aufgrund der vorliegenden Akten entschieden (act. G 6). Die vom Beschwerdegegner im Beschwerdeverfahren eingereichten Akten (vgl. act. G 3, 4, 8, 9, 17, 21) sind nicht geeignet, Geldflüsse im Zusammenhang der Darlehensgewährung und Zinszahlung zu dokumentieren und zu beweisen. Dies gilt auch für die dem Beschwerdegegner eingereichten Kontoauszüge der Bank B.__, der Bank3 und der Bank2 (vgl. act. G 12/9/2/2 Beilagen), die "Zahlungsnachweise" (vgl. act. G 12/9/2/5 Beilagen 2 und 5) sowie die Zusammenstellung der Bank B.__ "Sammelbuchung Darlehenszinsen und LRA-Derivatemarge, Zahlungsabwicklung" vom 5. Januar 2011 (act. G 12/9/2/5 Beilage 8). Wohl wurden in der letzteren unter dem Titel "Mittelverwendung" für die Jahre ab 2007 jeweils jährlich aufsummierte Beträge von CHF 131'250 (entsprechend dem geltend gemachten jährlichen Darlehenszins) ausgewiesen. Für welchen Zweck und zu wessen Gunsten die bescheinigte Mittelverwendung erfolgt war, lässt sich der Zusammenstellung indes nicht entnehmen. Sollten die Beträge auf ein Konto geflossen sein, für welches der Beschwerdeführer eine Treuhand-Verwaltung durch ihn (für Z.__) geltend macht, könnten wie dargelegt (vorstehende E. 4) das Treuhandverhältnis und damit auch die Zinszahlung (als Aufwand/Gewinnungskosten) nicht als belegt gelten.

In der vom Beschwerdeführer angeführten (act. G 1 S. 100) Vereinbarung vom 14. April 2010 bestätigte die O.__ GmbH die vollständige Rückzahlung des Darlehens per 30. Dezember 2010 mit der Feststellung, dass die Kapitalschuld von CHF 1'750'000 *erlassen* werde. Weitere Zahlungen unter dem Darlehensvertrag würden vom Beschwerdeführer ("Treugeber") nicht mehr geschuldet. Als *Gegenleistung* erklärte sich der Treugeber unterschriftlich mit einer *Übertragung der wirtschaftlich ihm gehörenden 6 Stammanteile an der O.__ GmbH an die O.__ AG* einverstanden (act. G 12/9/2/27). In einer E-Mail vom 5. Januar 2011 betreffend "Protokoll Projektabschluss" wurde von V.__ zuhanden des Beschwerdeführers und weiterer Empfänger (u.a. S.__ und U.__ [damaliger CEO Bank B.__]) bescheinigt, dass sich per 30. Dezember 2010 die gesamten Darlehenszinsen von CHF 656'250 auf dem Treuhandkonto xxxx-x.__ von Z.__ bei der Bank2 befunden hätten. Das Darlehen werde *durch die Übertragung der X.__-Betriebsliegenschaften des Beschwerdeführers* in F.__ an Z.__ per 30. Dezember 2010 *zurückbezahlt*. Sodann wurde angemerkt, die Idee der Bank M.__, der Bank B.__ und der N.__ Gruppe, die *Rückzahlung der Darlehenszinsen mit einer LRA-*



Kapitalanlagestrategie zur Schaffung eines Track Record für das X.___ zu verbinden, habe (auf den ersten Blick) zu komplizierten Strukturen geführt. Für das Verständnis der entsprechenden Geldflüsse seien versicherungsmathematische Kenntnisse erforderlich (act. G 12/9/1/165 Beilage 12). In der E-Mail vom 3. März 2017 teilte der Beschwerdeführer dem Beschwerdegegner unter anderem mit: "Ich war und bin an keiner Gesellschaft der N.___/O.___/P.___-Gruppe beteiligt" (act. G 12/9/2/18).

Hierzu ist zum einen anzumerken, dass sich die vorerwähnte Vereinbarung eines Erlasses des Darlehens gegen Hingabe von Anteilen einer CH-Unternehmung (vgl. act. G 12/9/2/27), deren (früheres) Eigentum der Beschwerdeführer sieben Jahre nach Unterzeichnung der Vereinbarung in einer E-Mail in Abrede stellt, sachlich nicht in Einklang bringen lässt mit einer Rückzahlung des Darlehens gegen Hingabe der Betriebsliegenschaft des Beschwerdeführers in F.___. Wenn zum anderen für den Nachvollzug von Geldflüssen im Zusammenhang mit der Zahlung von Darlehenszinsen offenbar versicherungsmathematische Kenntnisse erforderlich sind (act. G 12/9/1/165 Beilage 12) und im vorliegenden Verfahren, wie in den Verfahren vor dem Beschwerdegegner (vgl. act. G 12/9/1/155 S. 5) und der Vorinstanz, keine nachvollziehbaren Nachweise für die Gewährung des Darlehens durch die Z.___ sowie allfällige Zinszahlungen eingereicht wurden, so blieben für die Jahre 2007 bis 2010 sowohl die Darlehensgewährung als auch entsprechende Zinszahlungen beweislos. An dieser Beweislosigkeit vermag der Umstand, dass der Beschwerdegegner das Darlehen als Schuld (nicht jedoch die Darlehenszinsen als Aufwand) für das Vorjahr 2006 noch anerkannt hatte (vgl. VerwGE B 2014/212 f. a.a.O. und vorstehende E. 6.4.1), nichts zu ändern. Die Beweislosigkeit wirkt sich zulasten des beweisbelasteten Beschwerdeführers aus.

7. Berufsbedingte Fahrten/Gewinnungskosten

7.1.

7.1.1.

Als Berufskosten werden die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte sowie die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte abgezogen (Art. 39 Abs. 1 lit. a und b StG und Art. 26 Abs. 1 lit. a und b



DBG). Abzugsfähig sind die tatsächlichen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort. Bei notwendigem Wochenaufenthalt am Arbeitsort können zusätzlich die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abgezogen werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., II./N 101 und 105). Der Beschwerdeführer deklarierte vorliegend in den Steuererklärungen 2007 bis 2010 Fahrkosten für die Strecke W.__ - D.__ sowie Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt als Berufskosten. In VerwGE B 2009/171 a.a.O. war für die Jahre 2006 und 2007 ausführlich begründet worden, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnort in C.__ habe, von wo aus er täglich zur Arbeit gefahren sei. Auf welcher Grundlage bestätigt werden könne, dass der Beschwerdeführer an der F.__strasse in W.__ wohne und von dort zur Arbeit bei der Bank B.__ fahre, sei nicht ersichtlich (VerwGE B 2009/171 a.a.O. E. 2.3.3). Die Vorinstanz bestätigte im vorliegend angefochtenen Entscheid den Entscheid des Beschwerdegegners, wonach die Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt nicht akzeptiert und Fahrkosten für die Strecke C.__ - D.__ gewährt würden. Sie hielt fest, der Entscheid VerwGE B 2009/171 sei für das Steuerjahr 2007 verbindlich. Der Beschwerdeführer führe nicht aus, inwiefern sich in den Jahren 2008 bis 2010 eine Veränderung im Vergleich zu den Jahren 2006 und 2007 ergeben haben sollte. Er reiche auch keine stichhaltigen Belege für einen Aufenthalt in W.__ sowie für die geltend gemachten täglichen Fahrten ein. Es sei deshalb davon auszugehen, dass er auch in den Jahren 2008 bis 2010 in C.__ gewohnt und in D.__ gearbeitet habe. Im Übrigen verhalte sich der Beschwerdeführer widersprüchlich, wenn er bei der Steuerpflicht angebe, in G.__ und nicht in der Schweiz gearbeitet zu haben, und demgegenüber beim Abzug von Berufskosten einen Aufenthalt in W.__ mit Arbeitsort in K.__ und D.__ angebe. Der Beschwerdegegner sei zu Recht vom Arbeitsweg C.__ - D.__ (13 km) ausgegangen und habe zu Recht keine Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt gewährt (act. G 2 S. 18 f.).

7.1.2.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit können gemäss Art. 42 Abs. 1 StG und Art. 31 Abs. 1 DBG Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Im vorinstanzlichen Verfahren hatte der Beschwerdeführer geltend gemacht, dass er die für das Jahr 2006 angeführten Aufwendungen von CHF 146'981 aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Detail



nachgewiesen habe. Werde nach der Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit weiterhin einer anderen selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen, könnten die Verluste aus der aufgegebenen selbständigen Erwerbstätigkeit weiterhin verrechnet werden. Wegen des Grundsatzes der gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten spiele es keine Rolle, ob die Verrechnung mit eigenen oder mit Einkünften des Ehegatten erfolge (act. G 12/1 S. 45). Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid hierzu fest, aus dem Beweismittel 40 (Übersichten über die selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2006) des Beschwerdeführers ergebe sich kein Verlust, sondern ein Ertrag von CHF 22'242 bzw. von CHF 0. Allein mit dieser Aufstellung seien die geltend gemachten Gewinnungskosten nicht rechtsgenügend dargetan. Zudem seien im Jahr 2006 die Schuldzinsen aus dem angeblichen Darlehen nicht zum Abzug zugelassen worden (BGer 2C_473/2016, 2C_474/2016 a.a.O), weshalb diese auch nicht im Folgejahr in Abzug gebracht werden könnten. Der Beschwerdegegner habe demzufolge im Steuerjahr 2007 die geltend gemachten Gewinnungskosten/Verlustverrechnung zu Recht nicht zugelassen (act. G 2 S. 20).

7.2.

Der Beschwerdeführer legt im vorliegenden Verfahren dar, er habe Berufskosten unter dem Titel selbständiger Nebenerwerb geltend gemacht. Er sei für die Bank B.__ nicht unselbständig erwerbstätig gewesen. Eine unselbständige Erwerbstätigkeit könne wegen mangelnden Rechtsbindungswillens beider Parteien nicht nachgewiesen werden. Vielmehr seien eine selbständige Erwerbstätigkeit sowie eine Server-Betriebsstätte für diese selbständige Erwerbstätigkeit in F.__ als nachgewiesen zu erachten. Dies gelte auch für das Treuhandverhältnis, das Darlehen und Darlehenszinsen sowie deren vollständige Rückzahlung. Der Entscheid VerwGE B 2009/171 sei für die Veranlagungen 2007 bis 2011 zudem nicht präjudiziell, nachdem es dort nicht um eine Festlegung von Steuerfaktoren und Steuerbeträgen gegangen sei. Soweit dem Beschwerdeführer eine mangelnde Mitwirkung im internationalen Verhältnis vorgeworfen werde, widerspreche dies Treu und Glauben (und den guten Sitten und Gebräuchen im Geschäftsverkehr). Im Weiteren seien mit der Veranlagungsverfügung 2006 die Einnahmen von CHF 208'586 aus dem selbständigen Haupterwerb als Einkommen aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit bei der Bank B.__ besteuert worden; der dadurch entstehende Verlust von CHF 162'347 aus



selbständigem (Neben-)Erwerb (Art. 42 Abs. 1 StG, Art. 31 Abs. 1 DBG) werde in der Veranlagungsverfügung nicht berücksichtigt (act. G 2 S. 105-110).

7.3.

Was die Qualifikation der *Erwerbstätigkeit* für die Bank B.__, das Bestehen eines Treuhandverhältnisses sowie die Frage des Darlehens bzw. der Darlehenszinsen betrifft, ist auf die vorstehenden E. 3 und 4 sowie E. 6 zu verweisen. Im Zusammenhang mit dem *Softwarevertrag/Lizenzentgelt* berücksichtigte der Beschwerdegegner wie dargelegt Gewinnungskosten von pauschal 10% (vorstehende E. 5.3.2). Der Entscheid VerwGE B 2009/171 ist hinsichtlich des Arbeitswegs für das Jahr 2007 insofern bindend, als diese Gegebenheiten für die dort zu prüfende Frage des Wohnsitzes massgebend waren und der Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist. Für einen Wochenaufenthalt in W.__ wurden auch in diesem Verfahren keine ausreichenden Nachweise eingereicht. Ausgehend von einem unselbständigen Erwerb bei der Bank B.__ lässt es sich nicht beanstanden, dass die Vorinstanzen den Berufskosten den Arbeitsweg C.__ - D.__ zugrunde legten und einen notwendigen Wochenaufenthalt verneinten. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Bestehen einer Server-Betriebsstätte in F.__ (act. G 1 S. 108) ist nicht geeignet, etwas Gegenteiliges zu belegen. Was die Berücksichtigung des mit Hinweis auf Art. 42 Abs. 1 StG und Art. 31 Abs. 1 DBG geltend gemachten Verlustes von CHF 162'347 aus selbständigem (Neben-)Erwerb betrifft (act. G 1 S. 110), ist festzuhalten, dass der Zinsaufwand von CHF 131'250 weder für 2006 noch für die Folgejahre nachgewiesen wurde (vorstehende E. 6). Die geltend gemachten Verbindlichkeiten "Projekte Bank B.__" gemäss Vereinbarung vom 20. Januar 2006 von CHF 23'775, die Hostbetriebskosten (X.__) von CHF 14'400 und die LRA-Sicherheitsmarge CHF 625 bzw. CHF 8750 (act. G 1 S. 110) waren in der Veranlagung 2006 unbestritten nicht berücksichtigt worden, weshalb für die Steuerperiode 2006 kein (in den Folgeperioden verrechenbarer) Verlustvortrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit resultierte. Eine nachträgliche Berücksichtigung von Aufwänden des Jahres 2006 würde somit selbst dann ausser Betracht fallen, wenn diese als belegt zu erachten wären.

8. Ausseramtliche Entschädigung für das Einspracheverfahren



8.1.

Nach Art. 98 Abs. 3 lit. b VRP werden in erstinstanzlichen und in Einspracheverfahren in der Regel keine ausseramtlichen Kosten zugesprochen. Die Vorinstanzen verneinten für das Einspracheverfahren einen Entschädigungsanspruch des Beschwerdeführers mit der Begründung, dass keine ausserordentlichen Verhältnisse gegeben seien, welche ein Abweichen von der Regel des Art. 98 Abs. 3 lit. b VRP rechtfertigen würden, und dass der Beizug eines Vertreters auch nicht unbedingt erforderlich gewesen sei (act. G 2 S. 20 f.). Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die Vorinstanz zu Unrecht keine Kosten (Entschädigung) zugesprochen habe, obschon er durch einen Anwalt beraten worden sei. Der Beschwerdeführer sei den Taktiken des Beschwerdegegners und der Vorinstanz im Rahmen ihrer antizipierten Beweiswürdigung nicht gewachsen. Der Beschwerdegegner habe seine Entscheide nie so detailliert begründet, dass der Beschwerdeführer dagegen gezielt Rechtsmittel habe einreichen können. Seine Rechnungstellung sei korrekt und der verrechnete Aufwand nur schon damit begründet, dass der Beschwerdegegner auf alle informellen Kontaktnahmen zur Klärung der Sachlage im Gespräch mit der Steuerkommissärin oder per Mail nicht reagiert habe (act. G 1 S. 111 f.).

8.2.

Soweit der Beschwerdeführer mit den vorstehenden Einwänden eine Verletzung der Begründungspflicht durch die Vorinstanz(en) rügt, ist festzuhalten, dass eine Entscheidbegründung so abgefasst sein muss, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (BGE 133 III 439 E. 3.3; BGE 129 I 232 E. 3.2). Dies ist nur möglich, wenn sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können; in diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Allerdings bedeutet dies nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss; vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 133 I 270 E. 3.1). - Die Vorinstanz begründete den angefochtenen Entscheid im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen und den massgebenden Sachverhalt. Sie zeigte die Überlegungen, von denen sie sich leiten liess, in zureichender Weise auf und setzte sich mit den wesentlichen Gesichtspunkten



auseinander. Ein Begründungsmangel ist von daher nicht ersichtlich.

Mit Entscheiden vom 11. März 2020 hiess der Beschwerdegegner die Einsprache des Beschwerdeführers hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2009 teilweise gut; hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 wies er die Einsprache ab. Mit Blick auf die für 2007 bis 2009 im Einspracheentscheid bestätigten Reduktionen des steuerbaren Einkommens des zuerst veranlagten Betrags (vgl. Sachverhalt A.b) obsiegte der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren zu rund 80%. Für die Jahre 2010 und 2011 ergab sich ein Obsiegensanteil von 0%. Für die fünf Jahre von 2007 bis 2011 resultiert somit ein "durchschnittliches Obsiegen" von 48% ($[3 \times 80\% + 2 \times 0\%] : 5$). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98^{bis} VRP). Der Beschwerdeführer hat, da er im Einspracheverfahren nicht mehrheitlich (d.h. über 50 %) obsiegte, zum vornherein keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (vgl. zum Grundsatz, wonach einer verfahrensbeteiligten Partei bei nicht mehrheitlichem Obsiegen keine Entschädigung zuzusprechen ist, m.w.H. VerwGE B 2019/273 vom 9. August 2020, E. 4.2). Im Übrigen wäre selbst bei mehrheitlichem Obsiegen des - nicht anwaltlich vertretenen - Beschwerdeführers nicht von einer Ausnahme von Art. 98 Abs. 3 lit. b VRP auszugehen. Dass eine Vertretung unbedingt erforderlich gewesen wäre, ist vorliegend nämlich nicht ausgewiesen. Von einer geradezu willkürlichen Veranlagungsverfügung ist ebenso wenig auszugehen wie von unbedingter Erforderlichkeit des Beizugs eines Anwalts oder einer Anwältin (vgl. dazu m.w.H. Rebecca Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetzes, 2004, S. 156).

9.

9.1.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen und der vorinstanzliche Entscheid sowohl betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch direkte Bundessteuern 2007 bis 2011 zu bestätigen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr für die Beschwerdeverfahren von insgesamt CHF 5'000 (B 2021/267 CHF 3'000, B 2021/268 CHF 2'000) erscheint angemessen (Art. 7 Abs. 1 Ingress und Ziff. 222 der



Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Gebühr ist durch den Kostenvorschuss in gleicher Höhe gedeckt.

9.2.

Zufolge Unterliegens besteht weder für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für das vorinstanzliche Verfahren ein Anspruch des Beschwerdeführers auf ausseramtliche Entschädigung. Vorinstanz, Beschwerdegegner und Beschwerdebeteiligte haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2012/267 und B 2021/268 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2011 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2007 bis 2011 wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten der vereinigten Beschwerdeverfahren von CHF 5'000; diese sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe gedeckt.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.