



**Fall-Nr.:** B 2023/102, B 2023/103  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 09.08.2024  
**Entscheiddatum:** 05.04.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 05.04.2024**

**Steuerrecht, Ermessensveranlagung, Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen, Art. 132 Abs. 2 DBG, Art. 180 Abs. 2 StG. Streitig war, ob die Veranlagungsbehörde auf die Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen, die Aufrechnungen von geldwerten Leistungen enthielten, zu Recht nicht eingetreten war. Das Verwaltungsgericht erwog, es sei nicht zu beanstanden, dass die steuerbaren Einkünfte ermessensweise festgesetzt worden seien, nachdem der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren nur einen Teil der eingeforderten Unterlagen eingereicht und lediglich pauschale Ausführungen zu den Aufrechnungen der Gesellschaften gemacht habe. Eine stichhaltige nachvollziehbare Begründung für die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung, welche den erhöhten formellen Anforderungen an die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung genügen würde, sei daraus nicht hervorgegangen (Verwaltungsgericht B 2023/102 und B 2023/103). Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C\_288/2024)**

**Entscheid vom 5. April 2024**

Besetzung

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

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**



## St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Roger Vago, Badenerstrasse 134, Postfach,  
8036 Zürich,

gegen

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

**Vorinstanz,**

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

**Beschwerdegegner,**

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

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern 2010-2014 sowie direkte Bundessteuer  
2010-2014 (Nichteintreten)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

A.

A.\_\_\_ wohnt in Z.\_\_\_, Gde. Y.\_\_\_. In den Jahren 2010 bis 2014 war er als Angestellter der B.\_\_\_ AG mit Sitz in X.\_\_\_ unselbständig erwerbstätig. Gemäss eigener Deklaration in den jeweiligen Wertschriftenverzeichnissen war er in den Jahren 2010 bis 2013 Inhaber sämtlicher Aktien und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der B.\_\_\_ AG und mit 40 Prozent an der C.\_\_\_ Verlags AG, beide mit Sitz in X.\_\_\_/SG, beteiligt. Im Jahr 2014 wurden die beiden Firmen in die von A.\_\_\_ gehaltene D.\_\_\_ AG mit Sitz in W.\_\_\_/SZ eingebracht. Ferner war A.\_\_\_ in den Jahren 2010 und 2011 Inhaber sämtlicher Aktien der E.\_\_\_ AG mit Sitz in C.\_\_\_/SG. Im Jahr 2012 wurden diese Aktien in die B.\_\_\_ AG eingebracht.



## St.Galler Gerichte

B.

B.a.

In den Steuererklärungen der Jahre 2010 bis 2014 deklarierte A.\_\_ folgende steuerbaren Einkommen und Vermögen:

	2010	2011	2012	2013
2014				
Einkommen	224'134	55'427	153'563	306'337
	143'815			
Vermögen	1'564'965	588'582	1'073'829	71'747
	742'667			

Bei den Veranlagungen der B.\_\_ AG, der E.\_\_ AG und der C.\_\_ AG wurden in den Jahren 2010 bis 2016 diverse Aufrechnungen zum steuerbaren Gewinn vorgenommen. Am 5. September 2019 teilte die Abteilung Juristische Personen des Kantonalen Steueramts der für die Veranlagung von A.\_\_ zuständigen Steuerkommissärin mit, im Umfang der bei den juristischen Personen vorgenommenen Aufrechnungen seien geldwerte Leistungen an A.\_\_ festgestellt worden. Am 28. April 2020 forderte die Steuerkommissärin A.\_\_ auf, weitere Unterlagen zur Überprüfung der geldwerten Leistungen in den Jahren 2010 bis 2016 der B.\_\_ AG und der E.\_\_ AG sowie Belege zu den Liegenschaftsunterhaltskosten und Schuldzinsen einzureichen. Mit Schreiben vom 21. August 2020 beantragte A.\_\_, die Veranlagungen der Jahre 2010 bis 2016 seien gemäss den eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen. Er bestritt das Vorliegen geldwerter Leistungen und reichte einen Datenträger mit den Jahresabschlüssen und den deutschen Steuerbescheiden der F.\_\_ GmbH ein. Das Kantonale Steueramt forderte den Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 15. September 2020 nochmals auf, die Unterlagen gemäss Aufforderung vom 28. April 2020 einzureichen. Für den Fall, dass die Ergänzungen nicht fristgerecht eingereicht würden, wurden Ermessensveranlagungen angedroht. Am 22. Oktober 2020 nahm der Rechtsvertreter von A.\_\_ Stellung, ohne weitere Unterlagen einzureichen.

B.b.

Am 10. November 2020 wurde A.\_\_ für die Jahre 2010 bis 2014 ermessensweise unter



## St.Galler Gerichte

Aufrechnung diverser geldwerter Leistungen der drei Verlagsfirmen mit folgenden Steuerfaktoren veranlagt:

Staats- und Gemeindesteuern:

	2010	2011	2012	2013
2014				
Einkommen	1'775'700			
718'800	1'732'400	1'049'100	609'100	
Vermögen	1'564'000	588'000	1'159'000	774'000
672'000				

Direkte Bundessteuer:

	2010	2011	2012
2013	2014		
Einkommen	1'167'200	476'300	1'114'900
759'400	426'900		

### **B.c.**

Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob A. am 14. Dezember 2020 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag auf Aufhebung der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuer 2010 bis 2014 und Veranlagung gemäss seinen Deklarationen. Das Kantonale Steueramt trat mit Entscheid vom 9. Juni 2021 auf die Einsprachen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2014 und die direkte Bundessteuer 2010 bis 2014 nicht ein mit der Begründung, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen sei vom Einsprecher nicht nachgewiesen worden.

Die dagegen erhobenen Rekurse (Kantons- und Gemeindesteuern) und Beschwerden (direkte Bundessteuer) hat die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 3. April 2023 abgewiesen, soweit sie darauf eingetreten ist.



### C.

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 3. April 2023 erhob A.\_\_ (Beschwerdeführer) beim Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Eingabe vom 12. Mai 2023 Beschwerde mit folgenden Anträgen:

"Es sei in Aufhebung der angefochtenen Verfügung der Verwaltungsrekurskommission das Rekursverfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen und sie anzuweisen zu prüfen, ob die korrekte Partei ins Recht gefasst wurde. Zudem sei sie anzuweisen zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung bestehen und in der Sache zu urteilen.

Eventualiter sei in Aufhebung der angefochtenen Verfügung der Verwaltungsrekurskommission das Steuerverfahren gegen den randvermerkten Steuerpflichtigen an das kantonale Steueramt sowie die Beschwerdebeteiligte zurückzuweisen und sie anzuweisen, auf die Einsprache formell einzutreten und materiell zu behandeln.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (zuzüglich 7,7 Prozent MWSt) zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Mit Vernehmlassung vom 6. Juni 2023 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerden. Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) stellte mit Eingabe vom 12. Juni 2023 denselben Antrag, wobei es auf Vernehmlassungsausführungen verzichtete. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Am 5. September 2023 reichte der Beschwerdeführer eine weitere Stellungnahme ein.

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



der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, durfte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2014 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 bis 2014 andererseits im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigen. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C\_440/2014 und 2C\_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

### 2.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 641.11, DBG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerden befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den am 4. April 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 12. Mai 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

### 3.

Das kantonale Steueramt trat mit Entscheid vom 9. Juni 2021 auf die Einsprachen des Beschwerdeführers betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern der Jahre 2010 bis 2014 nicht ein. Die Verwaltungsrekurskommission wies die dagegen erhobenen Rechtsmittel ab, soweit sie darauf eintrat.

Wie im vorinstanzlichen Verfahren beschränkt sich die Prüfung des Verwaltungsgerichts darauf, ob der Beschwerdegegner auf die Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen zu Recht nicht eingetreten ist. Im Fall einer Gutheissung der Beschwerde wären der Rekurs- bzw. Beschwerdeentscheid sowie der Einspracheentscheid aufzuheben, und die Streitsache wäre zur materiellen Beurteilung der Einsprachen an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

### 4.

Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Die Vorinstanz



habe die Akten nicht konsultiert, vorhandene Beweismittel nicht verwertet und sei auf seine entsprechenden Einwendungen dazu nicht eingegangen. Ferner habe sie die Prozessvoraussetzungen nicht von Amtes wegen geprüft. Er habe geltend gemacht, nicht passivlegitimiert zu sein, da die Inhaberaktien bereits im Jahr 2010 an G.\_\_\_\_ übertragen bzw. von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ASU) beschlagnahmt worden seien.

### 4.1.

Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101; BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Art. 15 Abs. 2 Satz 1 VRP – der auch für die Verfahren vor der Vorinstanz gilt (Art. 58 Abs. 1 VRP) – konkretisiert diesen Anspruch dahingehend, dass Verfügungen bzw. Entscheide, die erheblich belasten, nur zulässig sind, wenn die Betroffenen den wesentlichen Sachverhalt kennen und Gelegenheit zur Stellungnahme hatten. Die rechtsanwendende Behörde darf sich im Rahmen der GehörsGewährung nicht damit begnügen, die von der betroffenen Person vorgebrachten Einwendungen zur Kenntnis zu nehmen. Vielmehr hat sie ihre Überlegungen namhaft zu machen und sich dabei ausdrücklich mit den (entscheidwesentlichen) Einwendungen auseinanderzusetzen oder zumindest die Gründe anzugeben, weshalb sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigen kann (sog. Begründungspflicht; vgl. BGE 124 V 180 E. 1a und E. 2b). Die Begründungspflicht ist allerdings nicht schon verletzt, wenn sich die Behörde nicht mit allen Parteivorbringen einlässlich auseinandersetzt und sie nicht jedes Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (BGE 136 I 229 E. 5.2 und 142 II 49 E. 9.2).

### 4.2.

#### 4.2.1.

Der Beschwerdeführer hat seinen vorinstanzlich gestellten Prozessantrag auf Beizug der Akten der B.\_\_\_\_ AG, der E.\_\_\_\_ AG wie auch von G.\_\_\_\_ der Steuerjahre 2001 bis 2009 ausdrücklich nur auf seinen (materiellen) Eventualantrag bezogen, der auf eine Veranlagung ohne die Aufrechnung geldwerter Leistungen abzielte (act. 8/1). Auf diesen (materiellen) Eventualantrag ist die Vorinstanz nicht eingetreten; dies mit der (zutreffenden) Begründung, dass sich der Streitgegenstand der an die Nichteintretensentscheide des Beschwerdegegners anschliessenden Rechtsmittelverfahren grundsätzlich auf die Frage beschränke, ob der Beschwerdegegner auf die Einsprachen hätte eintreten müssen (act. 2, E. 2; vgl. auch E. 3 hiavor).

Beweisanträge, die – wie hier – ausschliesslich im Zusammenhang mit materiellen Anträgen gestellt werden, auf die nicht einzutreten ist, können zum Vornherein nichts



zur Sache tun. Wenn die Vorinstanz den entsprechenden Beweisanträgen nicht folgte, liegt somit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

### 4.2.2.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, er sei seit 2010 nicht mehr Aktieninhaber und die umstrittenen geldwerten Leistungen nicht ihm, sondern dem Beschwerdegegner bzw. G.\_\_ zugflossen, hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid keine Ausführungen gemacht, was eine Verletzung der Begründungspflicht darstellt. Da diese Tatsachenbehauptung indessen im Einspracheverfahren noch nicht erhoben worden war und für die Beurteilung des Nichteintretens auf die Einsprache allein der Aktenstand im Zeitpunkt des angefochtenen Einsprache-Entscheids massgebend ist (vgl. dazu nachfolgend unter E. 6.2.2), erwies sich das Vorbringen von Vornherein als unbeachtlich und die Gehörsverletzung damit als geringfügig. Sie ist einer Heilung im vorliegenden Beschwerdeverfahren ohne Weiteres zugänglich.

Im Übrigen ist der Einwand auch in materieller Hinsicht nicht stichhaltig. Das Bundesgericht hielt dazu bereits bei der Veranlagung einer Tochtergesellschaft der D.\_\_ AG, deren Aktien im Rahmen derselben Untersuchung der ASU beschlagnahmt worden waren, fest, durch die amtliche Beschlagnahme sei der Kanton St. Gallen nicht Eigentümer der Aktien geworden (BGer 2C\_989/2020 vom 29. April 2021 E. 3.5). Der Aktienübernahmevertrag mit der Zedierung der Inhaberaktien an G.\_\_ scheint sodann nachträglich erstellt worden zu sein, deklarierte der Beschwerdeführer die Aktien der B.\_\_ AG und der E.\_\_ AG in den Jahren 2010 bis 2014 doch stets in den Wertschriftenverzeichnissen (vgl. Bst. A hiervor).

## 5.

### 5.1.

In der Sache erwog die Vorinstanz zusammengefasst, es sei nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner die steuerbaren Einkünfte ermessensweise festgesetzt habe, nachdem der Beschwerdeführer nur einen Teil der eingeforderten Unterlagen eingereicht und lediglich pauschale Ausführungen zu den Aufrechnungen der Gesellschaft gemacht habe. Im Rekurs und in der Beschwerde habe der Beschwerdeführer dieselben Einwände erhoben wie in den Einsprachen. Ferner würden lediglich einzelne der aufgerechneten Positionen bemängelt. Aus den Einsprachen ginge keine stichhaltige nachvollziehbare Begründung für die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung hervor, welche den erhöhten formellen Anforderungen an die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung genügen würde. Da keine beweiskräftigen Belege eingereicht worden seien, sei der Beschwerdegegner zu Recht nicht auf die Einsprachen eingetreten.



### 5.2.

Dagegen bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung hätten nicht vorgelegen, namentlich fehle es an einem ungewissen Sachverhalt. Der vom Beschwerdegegner zur Begründung der geldwerten Leistungen herangezogene ASU-Bericht beziehe sich auf das Jahr 2009 und sei daher auf die vorliegend streitigen Steuerjahre 2010 bis 2014 nicht anwendbar. Ferner sei jener Bericht falsch. Der Beschwerdegegner habe die Unklarheit und den Untersuchungsnotstand selbst bewusst herbeigeführt, indem er periodenfremde Betrachtungen anstelle, ohne geprüft zu haben, ob diese materiell für die Folgejahre überhaupt Bestand haben könnten. Es bestehe sodann kein Aufrechnungsautomatismus bei geldwerten Leistungen. Genau von einem solchen gehe der Beschwerdegegner jedoch aus, habe er es doch unterlassen, sich selbst mit den Aufrechnungen auseinanderzusetzen. Da die fraglichen Firmen zwischenzeitlich liquidiert worden seien, könne er – der Beschwerdeführer – keine Unterlagen mehr erhältlich machen. Bezüglich der Aufrechnungen im Zusammenhang mit der F. \_\_\_ GmbH hätten die deutschen Behörden rechtskräftig entschieden. Darüber dürften sich die Schweizer Behörden nicht hinwegsetzen.

### 6.

#### 6.1.

##### 6.1.1.

Art. 130 Abs. 1 DBG und Art. 176 Abs. 1 StG statuieren eine primäre Untersuchungspflicht der Steuerbehörde. Die Steuerbehörden haben demnach den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich von Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Sie tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Dieser Untersuchungspflicht stehen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. auch Art. 123 Abs. 1 DBG, wonach die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellen). Der Steuerpflichtige muss zunächst insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG, Art. 168 Abs. 2 StG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGer 2C\_651/2017 vom 2. November 2017 E. 2.2.1). Auch im Übrigen muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu



ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG, Art. 170 Abs. 1 StG). Insbesondere muss er auf Verlangen der Veranlagungsbehörde mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, Art. 170 Abs. 2 StG).

Verletzt ein Steuerpflichtiger diese Mitwirkungspflichten, kann die Steuerbehörde daraus Schlüsse auf die rechtserheblichen Tatsachen ziehen (BGer 9C\_251/2023 vom 26. Mai 2023 E. 3.2.4, 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26, 2C\_483/2016 und 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.3; vgl. auch Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 5 N 12), insbesondere dann, wenn die Mitwirkungsverweigerung so schwer wiegt, dass sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Verschleierung der rechtserheblichen Tatsache dient (vgl. die Ausführungen von Imstepf/Seiler, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, FStR 2019, S. 227 und 234, die auch im Bereich der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen ihre Gültigkeit haben).

### 6.1.2.

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörde beim Nachweis steuerbegründender Tatsachen auf Indizien stützt und daraus Schlüsse zieht (sog. natürliche Vermutungen; vgl. BGer 9C\_251/2023 vom 26. Mai 2023 E. 3.2.4, 2C\_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis; vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.2, 147 III 73 E. 3.2, 141 III 241 E. 3.2.3). Diese Praxis ist sachgerecht, da ansonsten die Steuerbehörde allzu oft in einen Beweisnotstand geraten würde, den sie nicht verschuldet hat und aus dem sie sich auch nicht befreien kann, da die entsprechenden Beweismittel nicht ihr, sondern nur dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen (M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 151 DBG N 24). Das bedeutet jedoch nicht, dass sich die Behörde in ihren Untersuchungen gänzlich auf Indizien beschränken darf. Vielmehr kann von ihr im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht erwartet werden, dass sie die unmittelbar relevanten Tatsachen feststellt, soweit ihr dies mit verhältnismässigem Aufwand möglich ist (vgl. Imstepf/Seiler, a.a.O., S. 231).



### 6.1.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (analog Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, SR 210, ZGB; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5). Vorbehalten bleiben Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung im Bereich geldwerter Leistungen (vgl. dazu nachfolgend unter E. 6.3).

### 6.2.

#### 6.2.1.

Gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 177 StG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt hat. Anlass für eine Ermessensveranlagung bildet in beiden Fällen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, welche es der Steuerbehörde verunmöglicht, die Steuerfaktoren oder Teile davon einwandfrei zu ermitteln, d.h. gestützt auf eine beweismässige Abklärung des Sachverhalts (BGer 2C\_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2). Dieser Untersuchungsnotstand der Veranlagungsbehörde besteht in der Unmöglichkeit, die für die Steuerveranlagung rechtserheblichen Tatsachen durch Feststellung des "wahren" Sachverhalts, also durch Beweis unter Würdigung von Beweismitteln und Einbezug der Regeln über die objektive Beweislast, zu ermitteln. Der Untersuchungsnotstand tritt erst dann ein, wenn die Veranlagungsbehörde alle Untersuchungsmittel eingesetzt und die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung angehalten hat, der rechtserhebliche Sachverhalt aber dennoch ungewiss geblieben ist. Stellt sich trotz Verfahrenspflichtverletzung hingegen kein behördlicher Untersuchungsnotstand ein, namentlich, weil die Veranlagungsbehörde anderweitig an die erforderlichen Unterlagen gelangt ist oder die allgemeine Beweislastregel der steuerpflichtigen Person den Nachweis auferlegt, verbietet sich die Vornahme einer Ermessensveranlagung (Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013, S. 34 f.).

#### 6.2.2.

Eine Ermessensveranlagung kann die steuerpflichtige Person nur wegen



offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 180 Abs. 2 StG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. BGer 2C\_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.1). Die erhöhten prozessualen Anforderungen finden ihre Erklärung in der besonderen Natur der Ermessensveranlagung. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen, was naturgemäss eine gewisse Unschärfe mit sich bringt (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 32). Eine Ermessensveranlagung bzw. die darin enthaltene Schätzung kann mithin nicht auf Angemessenheit, sondern nur eingeschränkt auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die sachlich nicht begründbar bzw. willkürlich ist. Bei einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung wird eine qualifizierte Begründung verlangt, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt. Es ist nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts ist mit umfassendem Unrichtigkeitsnachweis zu beseitigen. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiiertem Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel zu nennen. Der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, wird in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen – also eine nicht eingereichte Steuererklärung bzw. fehlende Belege nachträglich vorlegen – müssen, um die Einsprache genügend zu begründen. Dabei handelt es sich nicht um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, deren Fehlen das Nichteintreten auf die Einsprache zur Folge hat (Zigerlig/Oertli/ Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 405 f.; BGer 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 4.2).

Ist die Veranlagungsbehörde mangels hinreichender Substantiierung der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung auf die Einsprache nicht eingetreten, hat dies zur Folge, dass im anschliessenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren in dieser Hinsicht faktisch keine Noven mehr vorgebracht werden können. Denn für den Entscheid der verwaltungsexternen Rechtsmittelinstanzen darüber, ob die Einsprache hinsichtlich der Frage der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung genügend substantiiert gewesen sei und ob die Einsprachebehörde daher zu Recht nicht eingetreten sei, ist allein der Aktenstand im Zeitpunkt des angefochtenen Einspracheentscheids massgebend. Noven sind im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren zwar grundsätzlich zulässig. Das Novenrecht kann aber nur im Rahmen des Streitgegenstands von Bedeutung sein. Eine erst im Rekurs- oder



Beschwerdeverfahren nachgeschobene hinreichende Substantiierung vermag daher keine materiell-rechtliche Überprüfung der Ermessensveranlagung herbeizuführen (Hunziker/Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 77/f2022 S. 446 mit Hinweis auf BGer 2C\_683/2013 vom 13. Februar 2014 E. 5 und BGer 2C\_36/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.4.2). Der Unrichtigkeitsnachweis muss daher mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist angeboten werden (BGer 2C\_799/2017, 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 E. 3.3).

### 6.3.

#### 6.3.1.

Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (in den Jahren 2010 bis 2014 gültigen Fassung, nGS 33–116) sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Geldwerte Vorteile aus Aktien sind bei der direkten Bundessteuer im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn die Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grundkapitals der Gesellschaft darstellt (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG in der in den Jahren 2010 bis 2014 gültigen Fassung [AS 2008 2893]). Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Der Grundtatbestand der geldwerten Leistung charakterisiert sich dadurch, dass:

- die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt,
- die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und
- der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war.



Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. zum Ganzen [BGE 138 II 57 E. 2.3](#), [138 II 545 E. 3.4](#)). Wird eine dem Beteiligungsinhaber nahestehende Person – auf dessen Disposition hin – zum Empfänger einer geldwerten Leistung der Kapitalgesellschaft, bleibt die Leistung dennoch auf Ebene des Beteiligungsinhabers steuerbar. An der Qualität der Leistung als Ertrag aus beweglichem Vermögen vermag der Auszahlungsmodus nichts zu ändern (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

### 6.3.2.

Was die Gesellschaft betrifft, hat die Veranlagungsbehörde im dortigen Verfahren hauptsächlich nachzuweisen, dass eine Leistung erbracht wurde, der keine angemessene oder gar keine Gegenleistung gegenübersteht, weshalb sie dem Drittvergleich nicht standhält. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die natürliche Vermutung, es liege eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person vor. Was auf Stufe der Gesellschaft als eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG. Ausgangspunkt bildet damit ein zweidimensionaler Sachverhalt, der sich aus der Kapitalgesellschaft und dem Anteilsinhaber zusammensetzt. Haben die Steuerbehörden im Rahmen der gewinnsteuerlichen Veranlagung der Gesellschaft festgestellt, dass die Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an einen Beteiligungsinhaber vorgenommen hat, so dürfen sie im Rahmen der einkommenssteuerlichen Veranlagung des Beteiligungsinhabers vermuten, dass diese geldwerte Leistung diesem oder einer ihm nahestehenden Person zugeflossen ist und deshalb der Einkommenssteuer untersteht (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N 26). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht indessen kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Die von der Gesellschaft vorgenommene verdeckte Gewinnausschüttung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Beurteilung der geldwerten Leistung im Rahmen der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Der Automatismus scheitert aber daran,



dass zwar das Dispositiv einer Veranlagung (Steuerfaktoren) von der Rechtskraft, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage erfasst werden. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Gesellschafter ist unerlässlich, da es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (BGer 2C\_1071/2020 und 1072/2020 vom 19. Februar 2021 E. 3.2.2). Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf Ebene der Gesellschaft einerseits und auf jener des Anteilsinhabers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Entsprechend genügt der blosser Hinweis, zulasten der Gesellschaft sei es rechtskräftig zu einer Aufrechnung gekommen, nicht, sondern es herrscht die übliche Beweislastverteilung (Normentheorie). Auszugehen ist in jedem Fall von der Ebene der Gesellschaft. Zu verlangen ist, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" davon überzeugt ist, dass die Kapitalgesellschaft dem Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht hat. Die erforderliche Überzeugung kann dabei auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (zum Ganzen BGer 2C\_647/2018 vom 29. November 2018 E. 3.2). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat dabei ein Anteilsinhaber, der gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde auf der einkommenssteuerlichen Ebene aufgerechneten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Denkbar ist, dass er Argumente vorträgt, die erst und nur für die Veranlagung des Beteiligungsinhabers von Belang sind. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene gewinnsteuerrechtlich rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (mitwirkungsorientierte Beweislast; BGer 2C\_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.4 und 2.3.5, 2C\_736/2018 vom 15. Februar 2019, E. 2.2.2).

### 7.

Zuerst ist zu prüfen, ob der Beschwerdegegner den Beschwerdeführer für die Jahre 2010 bis 2014 zu Recht ermessensweise veranlagt hat.

#### 7.1.

Im Rahmen der Veranlagungen der B.\_\_ AG, der E.\_\_ AG sowie der C.\_\_ AG für die Steuerjahre 2010 bis 2014 erfolgten diverse Aufrechnungen in folgender Höhe (act.



8/7/3.7-11 sowie 8/7/3.17-21):

	2010	2011	2012	2013	2014
B.__ AG	1'430'503	518'693	1'476'277	639'805	434'659
E.__ AG	80'732	86'318	65'013	82'292	19'608
C.__ AG	7'750				
Total	1'518'985	605'011	1'541'290	722'097	454'267

Es handelte sich dabei um Aufrechnungen im Zusammenhang mit zu hoch verbuchten Pauschalspesen und sonstigen Spesen, dem Privatanteil an Fahrzeugen, zu hoch verbuchten WIR-Verlusten (40 Prozent statt 35 Prozent), einem simulierten Darlehen zugunsten der F.\_\_ GmbH in H.\_\_, nicht drittvergleichskonformen Abschreibungen auf dem Kontokorrentkonto eines Mitarbeiters, einer Zinszahlung an eine Schwestergesellschaft, geschäftsmässig nicht begründeten, bar ausbezahlten Vertriebskostenaufwänden (Barzahlungen an G.\_\_ und den Beschwerdeführer), geschäftsmässig nicht begründeten Personalnebenkosten (Kauf Goldvreneli), einer fiktiven Verbuchung von Fremdarbeiten sowie einem Kauf von wertlosen Verlagsrechten. Die dagegen von der B.\_\_ AG erhobenen Einsprachen wurden mit Entscheid vom 19. Juli 2019 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde (act. 8/7/3.6).

### 7.2.

Mit E-Mails vom 5. September 2019 informierte die Abteilung Juristische Personen die für die Veranlagung des Beschwerdeführers zuständige Steuerkommissarin über die rechtskräftig veranlagten geldwerten Leistungen der B.\_\_ AG und der E.\_\_ AG in den Jahren 2010 bis 2016 (act. 8/7/2.16 + 17). Im Jahr 2010 war zudem bei der C.\_\_ AG eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 7'750 aufgerechnet worden (act. 8/7/2.18). Zwecks Überprüfung der zahlreichen geldwerten Leistungen wurde der Beschwerdeführer als Beteiligungsinhaber der drei Gesellschaften in der Folge mit je separaten Schreiben vom 28. April 2020 für die Steuerjahre 2010 bis 2014 unter Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen zur Mitwirkungspflicht aufgefordert,



Belege zu den einzelnen Aufrechnungen einzureichen. Dabei wurde auf die einzelnen Aufrechnungen konkret Bezug genommen und wurden je entsprechend Nachweise für die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen bei den Gesellschaften nicht akzeptierten Aufwand- und Aktivpositionen einverlangt. Ferner wurden auch Belege zu Liegenschaftsunterhaltskosten eingefordert (act. 8/7/1.9, 8/7/1.44, 8/7/1.78, 8/7/1.115 und 8/7/1.150). Auch wenn aufgrund der rechtskräftigen Veranlagungen der Aufrechnungen bei den juristischen Personen grundsätzlich hätte vermutet werden können, dass diese Leistungen dem Beschwerdeführer als Beteiligungsinhaber zugeflossen waren, gab es keinen Aufrechnungsautomatismus (vgl. E. 6.3.2 hiervor). Angesichts der grossen Anzahl und Verschiedenartigkeit der einzelnen Aufrechnungen über mehrere Jahre, erachtete der Beschwerdegegner den zugrundeliegenden Sachverhalt allein aufgrund der natürlichen Vermutung der rechtskräftigen Aufrechnungen bei den juristischen Personen (zugunsten des Beschwerdeführers) nicht als mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erstellt, weshalb er diesen gestützt auf seine gesetzliche Untersuchungspflicht (vgl. E. 6.1.1 hiervor) zu Recht näher abklären wollte. Hinzu kam der Umstand, dass in den Jahren 2012 bis 2014 die Aufrechnungen bei der B.\_\_\_ AG aufgrund erfolgloser Anfechtung mangels Rechtsschutzinteresses infolge Nullveranlagung ohne erneute materielle Überprüfung in Rechtskraft erwachsen (vgl. für eine vergleichbare Konstellation BGer 2C\_400/2020 vom 22. April 2021 E. 6.5.1), so dass die natürliche Vermutung insoweit relativiert war. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ging der Beschwerdegegner folglich gerade nicht von einem Aufrechnungsautomatismus aus, sondern wollte die einzelnen Aufrechnungen näher untersuchen, wozu er jedoch auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen war.

### 7.3.

Nach mehreren Fristerstreckungen beantragte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 21. August 2020, er sei gemäss den eingereichten Steuererklärungen einzuschätzen (act. 8/7/2.9). Inhaltlich nahm er zur Aufrechnung des Darlehens der B.\_\_\_ AG an die in Deutschland domizilierte F.\_\_\_ GmbH Stellung, welche völlig aus der Luft gegriffen sei. Dazu reichte er einen Datenträger mit den Jahresabschlüssen und den deutschen Steuerbescheiden der F.\_\_\_ GmbH ein. Weiter führte er aus, die übrigen Auflagen entbehrten einer Grundlage bzw. seien bereits rechtsgenügend erstellt. Der Bericht der ASU betreffe die Jahre bis und mit 2009, weshalb darauf nicht abgestützt



werden könne. Die von G.\_\_\_ quittierten Bezugsbelege belegten ferner, dass jene Ausgaben geschäftsmässig begründet gewesen seien. Der Beschwerdegegner forderte den Beschwerdeführer in der Folge am 15. September 2020 erneut auf, diverse Belege zu den in der Aufforderung detailliert beschriebenen Geschäftsvorfällen der B.\_\_\_ AG und E.\_\_\_ AG einzureichen; dies zwecks Prüfung, ob allenfalls geldwerte Leistungen an ihn vorlägen. Überdies wurden Belege zu Liegenschaftsunterhaltskosten, bezahlten Schuldzinsen sowie einer Hypothekarschuld eingefordert (act. 8/7/2.8). Dafür wurde eine Frist bis 6. Oktober 2020 gesetzt. Einem Fristerstreckungsgesuch des Beschwerdeführers vom 6. Oktober 2020 wurde nicht stattgegeben und der Steuerpflichtige aufgefordert, innerhalb einer Notfrist von sieben Wochentagen ab Erhalt des Schreibens die eingeforderten Unterlagen einzureichen (act. 8/7/2.6). Mit Schreiben vom 22. Oktober 2020 gab der Beschwerdeführer seinem Unmut über die nicht gewährte Fristerstreckung Ausdruck. Sodann führte er aus, aufgrund der offensichtlichen Doppelbesteuerung diverser Werte (Goldvreneli, WIR-Verluste, Barzahlungen an G.\_\_\_ etc.) sei von einer Vorbefassung der fallbearbeitenden Steuerkommissarin auszugehen, weshalb das Verfahren einer anderen Person zu übertragen sei. In materieller Hinsicht führte er aus, beim Darlehen der mittlerweile liquidierten F.\_\_\_ GmbH gebe es keinen Grund, deren Rückzahlungswilligkeit zu diskutieren (act. 8/7/2.5). Belege oder Unterlagen wurden keine eingereicht.

#### 7.4.

Am 10. November 2020 ergingen daraufhin die Veranlagungsverfügungen für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern der Jahre 2010 bis 2014, wobei ein neuer Steuerkommissär dafür verantwortlich zeichnete (act. 8/7/1.2, 8/7/1.38, 8/7/1.71, 8/7/1.108 und 8/7/1.143). Sämtliche bei den juristischen Personen B.\_\_\_ AG, E.\_\_\_ AG und C.\_\_\_ AG in den Jahren 2010 bis 2014 rechtskräftig festgestellten geldwerten Leistungen wurden dem Beschwerdeführer ermessensweise aufgerechnet. Da der Beschwerdeführer trotz zweimaliger Aufforderung samt Mahnung und Androhung der Ermessensveranlagung bei der zweiten Aufforderung (act. 8/7/2.8) einzig einen Datenträger betreffend die F.\_\_\_ GmbH einreichte, verletzte er seine Mitwirkungspflicht. Dass im Zeitpunkt der Aufforderung Ende April 2020 keine Unterlagen mehr erhältlich gewesen seien, da die Firmen mittlerweile liquidiert seien, erscheint mit Blick auf die (auch nach deutschem Recht notorisch bestehenden) gesellschaftsrechtlichen Aufbewahrungspflichten nach Liquidation nicht glaubhaft,



weshalb von einer Schutzbehauptung auszugehen ist. Die Jahresabschlüsse und die deutschen Steuerbescheide der Jahre 2010 bis 2016 der F.\_\_ GmbH waren für die Frage des Darlehensbestands nicht aussagekräftig und vermochten die Simulation des dieser gewährten Darlehens nicht zu widerlegen. Einerseits wird in Deutschland das Kapital von Gesellschaften nicht besteuert, sondern nur der Gewinn (Körperschafts- und Gewerbesteuer, wobei sich hier aber immerhin allfällige Zinsen im Aufwand niederschlagen). Andererseits vermag eine ausländische Steuereinschätzung die Besteuerung eines simulierten Darlehens auf Bundes- und Kantonebene nicht zu präjudizieren (vgl. dazu im interkantonalen Verhältnis BGer 2C\_400/2020 vom 22. April 2021 E. 6.5.2). Der Beschwerdegegner konnte den rechtserheblichen Sachverhalt ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht einwandfrei ermitteln. Er befand sich deswegen in einem Untersuchungsnotstand und war folglich zur Vornahme von Ermessensveranlagungen berechtigt.

### 8.

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdegegner auf die Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen zu Recht nicht eingetreten ist.

#### 8.1.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die Veranlagungen der Steuerjahre 2010 bis 2014 mit Eingabe vom 14. Dezember 2020 Einsprache mit dem Hauptantrag, er sei ordentlich einzuschätzen (act. 8/7/2.4). Vermutungsweise war damit die Veranlagung gemäss den eingereichten Steuererklärungen ohne ermessensweise Aufrechnungen gemeint. Die diversen im Veranlagungsverfahren von ihm eingeforderten Unterlagen reichte er auf Einspracheebene weiterhin nicht ein. In der zweiseitigen "Kurzbeurteilung" der Einsprache (Bezeichnung des Beschwerdeführers) bestritt er die Erfüllung der Voraussetzungen für die Vornahme von Ermessensveranlagungen, da er die Auflagen erfüllt habe, was indessen, wie unter E. 7.4 zuvor ausgeführt, nicht zutrifft. Inhaltlich nahm er Bezug auf den ASU-Bericht betreffend die Höhe der WIR-Verluste und die Barzahlungen an G.\_\_. Die Ausführungen in jenen Berichten würden sich auf die Jahre 2000 bis 2009 beziehen und könnten nicht auf die Folgejahre angewendet werden. Allein aus dem Umstand, dass womöglich bei den beteiligten Gesellschaften die verdeckte Gewinnausschüttung bejaht worden sei, sei nicht bereits festgestellt, dass diese Gelder dem Gesellschafter zugeflossen seien. Der Beschwerdegegner



müsse den Zugang der Gelder nachweisen, ansonsten liege eine verbotene Doppelbesteuerung vor (act. 8/7/2.4).

### 8.2.

Mit dieser Eingabe hat der Beschwerdeführer keine qualifizierte Begründung geliefert, aus welcher sich der bis anhin ungewisse Sachverhalt erhellt hätte. Er reichte weder Beweismittel ein noch bezeichnete er solche. Die im Veranlagungsverfahren versäumten Mitwirkungshandlungen holte er nicht nach. Allein die pauschalen Rügen, der herangezogene ASU-Bericht sei periodenfremd und die Aufrechnung der bei den Gesellschaften rechtskräftig festgestellten geldwerten Leistungen unzulässig, genügen für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen bei weitem nicht. Die im ASU-Bericht beschriebenen Vorgehensweisen der Gesellschaften wurden in den Folgejahren mutmasslich fortgesetzt, wie aus den Jahresrechnungen der B.\_\_ AG und E.\_\_ AG der Jahre 2010 bis 2014 hervorgeht; mangels gegenteiliger aussagekräftiger Unterlagen drängte sich dem Beschwerdegegner quantitativ insbesondere mit Blick auf die WIR-Verkäufe geradezu auf, die Aufrechnungen entsprechend den Vorjahren vorzunehmen. Es wäre am Beschwerdeführer gewesen, spätestens im Einspracheverfahren mit entsprechenden Beweismitteln darzulegen, dass dem nicht so ist und die Veranlagungen mit den Aufrechnungen demzufolge sachlich nicht begründbar bzw. willkürlich sind. Inhaltlich äusserte er sich lediglich zu den Aufrechnungen des Darlehens der B.\_\_ AG an die F.\_\_ GmbH, zur Höhe der WIR-Verluste und zu den Barzahlungen an G.\_\_. Zur überwiegenden Mehrheit der Aufrechnungen nahm er indessen weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren je Stellung. Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit wurde somit vom Beschwerdeführer nicht erbracht, weshalb der Beschwerdegegner auf die Einsprachen zu Recht nicht eintrat und die Ermessensveranlagungen keiner materiell-rechtlichen Überprüfung unterzog.

### 9.

Zusammenfassend sind die Beschwerden somit abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von insgesamt CHF 3'000 (B 2023/102: CHF 1'800; B 2023/103: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die vom



Beschwerdeführer in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse sind zu verrechnen.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist bei diesem Ergebnis nicht zuzusprechen (Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021).

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

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2023/102 und B 2023/103 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2023/102 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2014 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2023/103 betreffend die direkte Bundessteuer 2010 bis 2014 wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 3'000 (B 2023/102: CHF 1'800; B 2023/103: CHF 1'200), unter Verrechnung mit den von ihm geleisteten Kostenvorschüssen.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.