



Fall-Nr.: B 2010/284
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 29.08.2011
Entscheiddatum: 29.08.2011

Urteil Verwaltungsgericht, 29.08.2011

Steuerrecht, Art. 199 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Voraussetzungen zur Nachsteuererhebung bejaht bei einem Pflichtigen, der höhere Zahlungen von seiner Arbeitgeberin erhielt als auf den Lohnbestätigungen aufgeführt worden war (Verwaltungsgericht, B 2010/284).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

In Sachen

D. S.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. A. T.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,

9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuern 2002-2005)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ D. S. wohnte in den Jahren 2002-2005 an der xxx-Strasse 7 in S. und war von dort aus für die D. L., Gibraltar, tätig. Zusammen mit den Steuererklärungen 2002-2005 reichte er jeweils als "Lohnbestätigungen" bezeichnete Bescheinigungen ein, wonach ihm von der D. L. (in den entsprechenden Jahren) je ein Lohn von Fr. 36'000.-- ausbezahlt worden sei. Auf den Steuererklärungen gab er zudem jeweils an, er sei kaufmännischer Angestellter und unselbständig erwerbstätig. In den Deklarationen wies er mit Ausnahme von geringfügigen Vermögenserträgen und den vorerwähnten Erwerbseinkünften keine weiteren Einkünfte aus.

D. S. wurde für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 21'900.--, für 2003 mit Fr. 25'800.--, für 2004 mit Fr. 26'900.-- und für 2005 mit Fr. 26'700.-- veranlagt. Die entsprechenden Veranlagungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.



St.Galler Gerichte

B./ Mit Schreiben vom 14. August 2007 teilte der zuständige Steuerkommissär der Abteilung Nachsteuern des kantonalen Steueramtes mit, er habe im Veranlagungsverfahren 2006 bei D. S. eine ungenügende Deklaration von Lohneinkünften festgestellt. Daraufhin zeigte das Kantonale Steueramt D. S. am 8. Januar 2009 an, es werde ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, da festgestellt worden sei, dass (unter anderem) Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit der Firma D. L. steuerlich noch nicht erfasst worden sei; D. S. wurde aufgefordert, diverse Bank- und Postkontoauszüge einzureichen. Dieser Aufforderung kam er nach. Am 7. August 2009 erging die Nachsteuerbefugung für die Staats- und Gemeindesteuern; dabei wurde das steuerbare Einkommen für das Jahr 2002 auf Fr. 40'400.--, für das Jahr 2003 auf Fr. 54'400.--, für das Jahr 2004 auf Fr. 44'000.-- und für 2005 auf Fr. 51'500.-- erhöht. Eine dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 24. September 2009 ab. Ein Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission blieb ebenfalls erfolglos.

C./ Dagegen liess D. S. mit Eingabe vom 10. Dezember 2010 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben mit folgenden Anträgen:

- "1. Der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 21. Oktober 2010 sei aufzuheben.
2. Die angefochtene Nachsteuerbefugung vom 7. August 2009 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 bis 2005 sei aufzuheben.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

Die Verwaltungsrekurskommission beantragte mit Eingabe vom 17. Dezember 2010 Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt liess sich mit Eingabe vom 20. Januar 2011 zur Beschwerde vernehmen. Es stellte ebenfalls Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

D. S. liess mit Eingabe vom 17. März 2011 zur Vernehmlassung des kantonalen Steueramtes Stellung nehmen.



Auf die Begründungen des Beschwerdeführers und des Beschwerdegegners sowie auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeschrift vom 10. Dezember 2010 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten, zumindest soweit die Aufhebung des Entscheids der Verwaltungsrekurskommission vom 21. Oktober 2010 beantragt wird.

Auf die Beschwerde ist hingegen nicht einzutreten, soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung der Nachsteuerverfügung vom 7. August 2009 beantragen lässt. Durch den Devolutiveffekt gilt nämlich eine dem Rekursentscheid vom 21. Oktober 2010 zugrunde liegende Veranlagung als mitangefochten (BGE 2C_145/2010 vom 14. Juni 2010, E. 1).

2. Gemäss Art. 199 Abs. 1 StG kann eine Nachsteuer erhoben werden, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Dementsprechend kann eine Nachsteuer unter drei Voraussetzungen eingefordert werden: Es muss eine rechtskräftige Veranlagung vorliegen, mit der eine Unterbesteuerung einhergeht, die sich aus neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt.

Vorliegend sind die Veranlagungen der Steuerperioden 2002-2005 unbestrittenermassen rechtskräftig geworden. Umstritten ist hingegen, ob neue Tatsachen vorliegen und ob in den jeweiligen Perioden eine Unterbesteuerung gegeben ist.



2.1 Der Beschwerdegegner stellte im Nachsteuerverfahren anhand der vom Beschwerdeführer nachgereichten Post- und Bankauszüge fest, dass die von der D. L. an den Beschwerdeführer in den Jahren 2002-2005 ausgerichteten Zahlungen weit höher waren als die in den Lohnbescheinigungen bestätigten Fr. 36'000.--. Dagegen lässt der Beschwerdeführer im Verfahren vor Verwaltungsgericht erstmals vorbringen, es sei gar nie abgeklärt worden, ob es sich bei den Zahlungen der D. L. tatsächlich um Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gehandelt habe. Der einzige Hinweis hierfür sei die Bezeichnung der jährlich ausgestellten Bescheinigungen als Lohnbestätigungen. Diese würden jedoch den Anforderungen, welche an einen Lohnausweis inhaltlich gestellt würden, bei weitem nicht genügen. Der Beschwerdeführer habe für die D. L. im Wesentlichen Software entwickelt, eine Homepage in Deutschland betreut sowie dazugehörige Dokumentationen geschrieben. Die Tätigkeit sei von seinem Wohnsitz aus koordiniert worden, und die Einsätze seien vor Ort bei den Kunden erfolgt. Der Beschwerdeführer sei gegenüber der D. L. weder weisungsgebunden gewesen noch anderweitig in einem Subordinationsverhältnis gestanden. Dies schliesse die Qualifikation der Rechtsbeziehung zwischen ihm und der D. L. als Arbeitsverhältnis aus. Somit handle es sich bei den Einkünften um Dienstleistungsentschädigungen und seine Tätigkeit qualifiziere als selbständige Erwerbstätigkeit.

2.1.1 Diese erstmals im Rahmen der Beschwerdebeurteilung vom 3. Dezember 2010 gemachte Behauptung ist neu. Neue Tatsachen dürfen zumindest in Steuersachen auch noch vor dem Verwaltungsgericht vorgebracht werden, zumal hier keine Bindung an die Anträge der Parteien besteht und somit in Abweichung von Art. 61 Abs. 3 VRP sogar neue Begehren zulässig sind (vgl. VerwGE B 2009/171 vom 15. April 2010, E. 2.3.2, einsehbar unter: www.gerichte.sg.ch).

2.1.2 Jedoch steht die Behauptung, der Beschwerdeführer sei in den streitgegenständlichen Jahren gar nicht unselbständig, sondern selbständig erwerbstätig gewesen, zunächst einmal im Widerspruch zu seiner eigenen Sachdarstellung und derjenigen der D. L. Der Beschwerdeführer gab auf den Steuerklärungsformularen jeweils an, er sei unselbständig erwerbstätig. Die von der D. L. ausgerichteten, auf Lohnbestätigungen beruhenden Leistungen hat er als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Entgegen der Meinung



seines Rechtsvertreters qualifiziert der Beschwerdeführer in steuerlichen Angelegenheiten auch keineswegs als Laie, verfügt er doch offensichtlich über einen Abschluss als Buchhalter mit eidgenössischem Fachausweis. So gab er jedenfalls ab dem Jahr 2005 auf den Steuererklärungsformularen diese Berufsbezeichnung an.

2.1.3 Unabhängig davon ist aber ohnehin nicht erkennbar, dass die vom Beschwerdeführer ausgeführte Tätigkeit die Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllt. Als selbständig erwerbstätig gelten nach Lehre und Praxis natürliche Personen, die durch den Einsatz von Arbeit und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (statt vieler: BGE 125 II 113 ff. [120 f.], E. 5b; Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, S. 2). Der Beschwerdeführer verfügt weder über einen Marktauftritt noch über eine autonome Organisation. Er nimmt offensichtlich nicht am wirtschaftlichen Verkehr teil, indem er Leistungen auf dem Markt anbietet. Es muss zudem davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer in die Arbeitsorganisation der D. L. eingebunden ist oder war, nachdem die Rechnungen an die behaupteten Kunden in Deutschland und Österreich offenbar nicht durch ihn selbst, sondern von der Gesellschaft gestellt wurden. Irgendwelche Spesen- und Honorarabrechnungen des Beschwerdeführers an die D. L. liegen auch nicht im Recht. Des Weiteren war der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Perioden ausschliesslich für die D. L. tätig, mit der er sich angeblich auf eine Entschädigung von Fr. 36'000.-- pro Jahr geeinigt hat. Ein eigentliches wirtschaftliches Risiko war mit seiner Tätigkeit also nicht verbunden. Schliesslich wurden von ihm offensichtlich auch keine (erheblichen) Fremdmittel eingesetzt. Es fehlt somit an (sämtlichen) wesentlichen Kriterien für das Bestehen einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Für eine unselbständige Erwerbstätigkeit spricht demgegenüber auch, dass für die D. L. bestimmte Lieferungen an die Privatadresse des Beschwerdeführers erfolgten (vgl. etwa act. 9e, 9g, 11d des Beschwerdeführers).

2.1.4 Zu beachten bleibt sodann, dass der Beschwerdeführer und sein Vater ausdrücklich bevollmächtigt waren, im Namen der D. L. Handlungen vorzunehmen (act. 14 des Beschwerdeführers). Derart umfassende Handlungsbefugnisse, wie sie in der entsprechenden Vollmacht vorgesehen sind, werden für gewöhnlich nur leitenden



Mitarbeitern eingeräumt. Ob deswegen die tatsächliche Verwaltung der D. L. gemäss Art. 71 Abs. 1 StG in St. Gallen anzusiedeln ist, lässt sich aufgrund der vorhandenen Akten nicht beurteilen. Zumindest bestehen aber Anhaltspunkte für den Bestand einer Betriebsstätte im Sinn von Art. 72 Abs. 3 StG, nachdem sowohl der Beschwerdeführer als auch E. S. für die D. L. tätig waren und ihren Wohnsitz offensichtlich an der xxx-Strasse 7 in S. hatten.

2.2 Ist somit in den streitgegenständlichen Perioden von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers auszugehen, so handelt es sich bei den von der D. L. erhaltenen Zahlungen um exogene, also von aussen zufließende Vermögenszugänge, die nach der geltenden Einkommenskonzepktion grundsätzlich steuerbar sind (vgl. dazu im Einzelnen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Vorbem. zu Art.16-39, N 12 f.). Anders würde es sich dann verhalten, wenn die Überweisungen der D. L. lediglich Spesenersatz bildeten oder aus anderen Gründen nicht zu einem Reinvermögenszugang beim Beschwerdeführer führten. Nicht erkennbar ist (und vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet wird) im Übrigen, dass im hier zu beurteilenden Fall staatsvertragliche Regelungen einschlägig wären, welche das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken. So wird nämlich Gibraltar vom räumlichen Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (SR 0.672.936.712) nicht erfasst.

2.2.1 Der Beschwerdeführer lässt behaupten, einzelne der Überweisungen seien nicht für ihn, sondern für seinen Vater bestimmt gewesen. Er legt aber auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht keinerlei Nachweise für diese Behauptung vor. Der Umstand allein, dass der Vater ebenfalls bei der D. L. angestellt war, vermag daran nichts zu ändern. Auch hilft es dem Beschwerdeführer nicht weiter, dass er über seine Konten offensichtlich Aufwendungen seines Vaters bezahlt hat. Nur weil ein Vermögensabfluss an den Vater stattgefunden hat, heisst dies noch nicht, dass im entsprechenden Umfang auch ein Vermögenszufluss dem Vater und nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnen ist. In der Übernahme von Kosten für den Vater liegt vielmehr Einkommensverwendung, solange nicht nachgewiesen ist, dass der Beschwerdeführer lediglich als "Zahlstelle" fungiert hat.



2.2.2 Was sodann die geltend gemachten Kosten für Auto, Büromaterial, Telefonie und IT sowie das Arbeitszimmer angeht, so können diese angesichts der unselbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers nur entweder Spesen darstellen oder unter dem Titel der Berufskosten gemäss Art. 39 StG zum Abzug zugelassen werden. Spesen erwachsen dem Arbeitnehmer bei der Vornahme von dienstlichen Verrichtungen, während Berufskosten vor oder nach der Arbeit anfallen. Spesen zählen nicht zum Bruttolohn, soweit sie die effektiven Unkosten des Arbeitnehmers nicht übersteigen. Übernimmt der Arbeitgeber hingegen Berufskosten, so gehören solche Leistungen zum steuerbaren Lohn (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 50 ff. zu Art. 17). Entsprechend der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel, wonach die steuerbegründenden Tatsachen von den Steuerbehörden, die steuermindernden Tatsachen hingegen von den Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 77 zu Art. 123), wäre es am Beschwerdeführer gelegen nachzuweisen, dass die Vergütungen der D. L. nur Auslagenersatz darstellen oder ihm in diesem Umfang Berufskosten entstanden sind. Mit den ins Recht gelegten Beweismitteln sowie Aufstellungen (act. 7-11 des Beschwerdeführers) wurde dieser Nachweis nicht erbracht. Demgemäss kommt auch nicht in Betracht, weitere Kosten zum Abzug zuzulassen, die über das hinausgehen, was vom Beschwerdegegner bereits in den ordentlichen Veranlagungen (Arbeitszimmer) und zusätzlich im Nachsteuerverfahren (Spesen und Autokosten) zugestanden worden ist.

2.3 In quantitativer Hinsicht ist festzuhalten, dass nach den Feststellungen des Beschwerdegegners im Nachsteuerverfahren von der D. L. im Jahr 2002 insgesamt Fr. 58'791.95, im Jahr 2003 Fr. 67'173.05, im Jahr 2004 Fr. 56'732.40 und im Jahr 2005 Fr. 64'444.10 an den Beschwerdeführer überwiesen wurden (vgl. act. 7/V.8-11 des Beschwerdegegners). Der Beschwerdeführer setzt sich mit der Höhe der von der D. L. ausgerichteten Leistungen nicht substantiiert auseinander. Gleiches gilt für die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid (E. 3d/ee). Es besteht von daher keine Veranlassung, die Streitsache zwecks weiterer Abklärung an die Vorinstanz oder an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Nicht in Betracht kommt schliesslich zufolge des im Einkommenssteuerrecht massgebenden Periodizitätsprinzips (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 16-39, N 38), die – angeblich – im Steuerjahr 2001 eingetretene Überbesteuerung mit den



St.Galler Gerichte

festgestellten Unterbesteuerungen in den Steuerjahren 2002-2005 zu verrechnen. Alles in allem ist vielmehr von einer Unterbesteuerung in der vom Beschwerdegegner errechneten und festgesetzten Höhe auszugehen.

2.4 Das Vorliegen einer neuen Tatsache ist ebenfalls zu bejahen. Der Beschwerdegegner durfte sich auf die Richtigkeit der vom Beschwerdeführer eingereichten Deklarationen 2002-2005 verlassen. Im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagungen lagen keine konkreten Anzeichen vor, dass die Angaben in den Deklarationen nicht stimmten. Dies stellte der Beschwerdegegner erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungen anhand der vom Beschwerdeführer eingereichten Auszüge aus dem Bank- und Postkonto fest.

3. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer in der vom Beschwerdegegner festgesetzten Höhe gegeben sind. Dementsprechend erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

4. (...).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.--bezahlt der Beschwerdeführer. Sie werden mit dem Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 500.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.



Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt lic. iur. A. T.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 146 DBG und Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.