



Fall-Nr.: B 2014/67, B 2014/68
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 25.08.2015
Entscheiddatum: 25.08.2015

Entscheid Verwaltungsgericht, 25.08.2015

Steuerrecht. Art. 203 StG (sGS 811.1). Art. 152 DBG (SR 642.11).

Nachsteuererhebung. Streitig war, ob bei dem von der A. AG im Jahr 2002 an eine liechtensteinische Stiftung geleisteten Betrag von Fr. 200'000.-- von steuerbarem Einkommen auszugehen ist, welches eine Nachsteuererhebung für das Jahr 2002 zur Folge hat. Nach Lage der Akten war von der Zugehörigkeit der Beschwerdeführerin und ihres damaligen Ehemannes zum Begünstigtenkreis der Stiftung im Jahr 2002 auszugehen. Eine Nachsteuererhebung gegenüber der Beschwerdeführerin und ihrem ehemaligen Ehemann kommt in dem Umfang in Betracht, in welchem ihnen der von der A. AG an die Stiftung gezahlte Betrag auch tatsächlich zuzurechnen ist. Der vorinstanzliche Entscheid bestätigte zu Recht die Rechtmässigkeit der Nachsteuererhebung 2002 auf dem ganzen Betrag von Fr. 200'000.-- (Verwaltungsgericht, B 2014/67 und B 2014/68). Entscheid vom 25. August 2015

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Heer, Rufener, Bietenharder;
Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

X.Y.,

Beschwerdeführerin,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Michael Manser, Grand & Nisple Rechtsanwälte,
Oberer Graben 26, 9000 St. Gallen,

gegen

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer (Nachsteuern 2002)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a. Im Jahr 2002 veräusserte die G. AG ihre Filiale in O. an die A. AG für Fr. 300'000.-- zuzüglich Fr. 10'000.-- für die vorzeitige Übernahme des Mietvertrags. Die A. AG beglich den Preis mit einer Zahlung von Fr. 110'000.-- an die G. AG und einer solchen



St.Galler Gerichte

von Fr. 200'000.-- an eine Stiftung in Vaduz. X.Y. war zu jenem Zeitpunkt Verwaltungsratspräsidentin der G. AG und - zusammen mit ihrem damaligen Ehemann B.Y. - Mitglied des Stiftungsrats der Stiftung. Im Rahmen der Steuerveranlagung 2002 der G. AG rechnete das Kantonale Steueramt St. Gallen die Zahlung der A. AG an die Stiftung (Fr. 200'000.--) als Ertrag der G. AG auf. Diese Aufrechnung bestätigte die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen im rechtskräftigen Rekursentscheid vom 18. Oktober 2007 (act. G 8/7 I/2/5 Beilage). Der in der Folge am 12. Dezember 2008 ergangene Strafbescheid des Untersuchungsamtes St. Gallen, mit welchem X.Y. wegen Steuerbetrugs und ordnungswidriger Führung der Geschäftsbücher (G. AG) zu einer Geldstrafe, bedingt aufgeschoben unter Ansetzung einer Probezeit, und einer Busse verurteilt wurde (act. G 12/7 I/24), erwuchs in Rechtskraft.

b. Mit Verfügungen vom 14. Dezember 2012 veranlagte das Steueramt X.Y. und B.Y. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 mit einer Nachsteuer von Fr. 65'266.05 (einschliesslich Zins) und für die direkte Bundessteuer 2002 mit einer solchen von Fr. 32'821.75 (einschliesslich Zins; act. G 8/7 I/6). Die hiergegen erhobene Einsprache wies das Steueramt mit Entscheid vom 4. Juni 2013 ab (act. G 8/7 I/1). Hiergegen liess X.Y. Rekurs (Kantons- und Gemeindesteuern) und Beschwerde (direkte Bundessteuer) erheben (act. G 8/1). Diese Rechtsmittel wurden von der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 18. März 2014 abgewiesen (act. G 5).

B.

a. Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt lic. iur. Michael Manser, St. Gallen, für X.Y. mit Eingabe vom 22. April 2014 Beschwerde mit den Anträgen, es seien die Verfügungen vom 14. Dezember 2012 sowie der nachfolgende Einsprache- und der Rekursentscheid aufzuheben; unter Kosten- und Entschädigungsfolge (act. G 1).

b. In der Vernehmlassung vom 7. Mai 2014 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 7). Der Beschwerdegegner verzichtete mit Schreiben vom 30. Mai 2014 auf eine Vernehmlassung und verwies auf die Darlegungen im angefochtenen



Entscheid (act. G 10). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme (vgl. act G 11).

c. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Nachsteuer-Veranlagung vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 22. April 2014 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist auf das Begehren, die Verfügungen vom 14. Dezember 2012 und der danach ergangene Einspracheentscheid seien aufzuheben, da der angefochtene Rekursentscheid an deren Stelle getreten ist (Devolutiveffekt; vgl. BGE 129 II 438 E. 1).



Jeder Ehegatte kann im Steuerveranlagungsverfahren die Verfahrensrechte selbständig ausüben. Seine Handlungen binden indes auch den anderen Ehegatten. Der nichthandelnde Ehegatte wird somit durch den handelnden Ehegatten vertreten. Diese Vertretungsvermutung gilt für die Steuerperioden, während denen die Ehegatten gemeinsam zu veranlagten sind, auch noch, nachdem die Voraussetzungen für die gemeinsame Steuerpflicht weggefallen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. 2009, Rz. 6 zu Art. 113 DBG). Obschon vorliegend nur die Beschwerdeführerin gegen die Nachsteuer-Veranlagung betreffend das Jahr 2002 (act. G 8/7 I/6) die Rechtsmittel (Einsprache, Rekurs, Beschwerde) einlegte, gilt diesbezüglich die Vermutung, dass sie auch für ihren früheren Ehemann gehandelt habe.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die Beschwerdeführerin kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP).

2.

2.1. Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG und Art. 203 Abs. 1 StG zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. In ein Nachsteuerverfahren kann bzw. muss dementsprechend grundsätzlich jede Steuerperiode mit einbezogen werden, solange seit deren Ablauf noch nicht zehn Jahre verstrichen sind. Die Nachsteuer wird für Steuerperioden, in welchen die Ehegatten in ungetrennter Ehe lebten, beiden Ehegatten auferlegt, auch wenn sie zwischenzeitlich geschieden sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 152 DBG und Rz. 12 zu Art. 153 DBG). Die Eröffnung einer Strafverfolgung wegen Steuerdelikten gilt dabei zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 152 DBG).

2.2. In formeller Hinsicht wurde im vorinstanzlichen Entscheid festgehalten, der Umstand, dass dem früheren Ehemann der Beschwerdeführerin aufgrund seines unbekanntes Aufenthaltsortes die Nachsteuerveranlagung nicht habe eröffnet werden



können, stehe einer Nachsteuerveranlagung der Beschwerdeführerin nicht entgegen (act. G 5 S. 4). Die Beschwerdeführerin lässt einwenden, aus Gründen der Rechtsgleichheit und des Diskriminierungsverbotes sei es unzulässig, eine mutmasslich zwei oder mehrere solidarisch haftende Schuldner betreffende Verfügung nur einem (willkürlich ausgewählten) Solidarschuldner zu eröffnen. Gegenüber dem vormaligen Ehegatten sei keine Eröffnung erfolgt, so dass das Recht, Nachsteuern zu erheben, mit Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist (Art. 203 Abs. 1 StG, Art. 152 Abs. 1 DBG) am 1. Januar 2012 erloschen sei. Was aber für den einen Steuerpflichtigen gelte, müsse aus dem Willkürverbot auch für den anderen gelten (act. G 1 S. 13). - Nach Art. 113 Abs. 1 DBG und Art. 164 Abs. 1 StG üben Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus. Sämtliche Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden an die Ehegatten gemeinsam gerichtet (Art. 113 Abs. 4 DBG). Der Beschwerdegegner erliess die Nachsteuerverfügung vorliegend gegenüber beiden Ehegatten (act. G 8/7 I/6). Der Umstand, dass eine Zustellung an den damaligen Ehemann der Beschwerdeführerin wegen des unbekanntes Aufenthaltsorts offenbar nicht gelang, macht jedoch die Verfügung gegenüber der Beschwerdeführerin nicht ungültig. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass der ehemalige Ehemann in das Strafverfahren mit einbezogen (vgl. act. G 8/7 I/2/5/D1), das Verfahren gegen ihn jedoch mit Verfügung des Untersuchungsamtes St. Gallen vom 12. Dezember 2008 aufgehoben worden war (act. G 8/7 I/2/3). Mit Blick auf die Einleitung des Strafverfahrens gegen die Beschwerdeführerin im April 2007 (act. G 8/7 I/24 Beilage) hat die zehnjährige Frist für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens durch die Mitteilung vom 28. Juli 2011 (act. G 8/7 I/19) als gewahrt zu gelten.

3.

3.1. Streitig ist, ob bzw. inwiefern bei dem von der A. AG im Jahr 2002 an die Stiftung geleisteten Betrag von Fr. 200'000.-- von steuerbarem Einkommen der Beschwerdeführerin auszugehen ist, welches eine Nachsteuererhebung für das Jahr 2002 zur Folge hat. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder



unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). In Art. 53 StHG ist der Tatbestand der Nachsteuer in gleicher Weise geregelt. Als nicht bekannt im Sinn der gesetzlichen Tatbestände gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII./Rz. 110 mit Hinweisen; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, S. 985 f.; VerwGE B 2010/230 vom 26. Januar 2011, E. 4).

Eine steuerbare geldwerte Leistung (Art. 33 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) liegt vor, wenn eine Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten oder ihnen nahe stehende Personen Leistungen erbringt, denen keine oder jedenfalls keine genügenden Leistungen entgegenstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht würden. Dies kann durch eine eigentliche Ausschüttung geschehen. Möglich ist aber auch eine sogenannte Gewinnvorwegnahme; dabei verzichtet die Gesellschaft auf das an sich ihr zustehende Entgelt gänzlich oder teilweise und begünstigt insoweit den Anteilsinhaber. Geldwerte Leistungen haben ihren Grund einzig in der Beteiligung und stellen deshalb steuerbaren Vermögensertrag im Sinn von Art. 33 Abs. 1 StG dar. Auf Seiten der Gesellschaft werden sie zudem dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 100 ff. zu Art. 20 und Rz. 95 f. zu Art. 58).

Eine liechtensteinische Familienstiftung wird von der schweizerischen Steuerbehörde als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt, wenn der Stifter zum einen nicht weiterhin über das Stiftungskapital verfügen oder sich selbst begünstigen kann. Zum anderen muss die Stiftungsurkunde einen Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie die Abänderung der Stiftungsurkunde und sämtlicher Bei- oder Zusatzstatuten durch den Stifter oder - nach seinem Tod - durch den Stiftungsrat oder Destinatäre ausdrücklich ausschliessen (vgl. VerwGE B 2007/13 vom 29. August 2007). Soweit diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, werden Ertrag und Vermögen der Stiftung steuerlich dem Stifter selbst bzw. den Destinatären zugerechnet.



3.2. Anlässlich der polizeilichen Befragung am 8. Januar 2008 bestätigte der frühere Ehemann der Beschwerdeführerin unter anderem, dass die Stiftung von der A. AG den Betrag von Fr. 200'000.-- auf ein liechtensteinisches Bankkonto überwiesen erhalten habe. Die Beschwerdeführerin und er hätten neben einer weiteren Person dem Stiftungsrat der Stiftung angehört (act. G 8/7 I/2/5/D1 S. 2 und 3). Unbestritten blieb in diesem Zusammenhang, dass der an die Stiftung überwiesene Betrag in der G. AG, deren Verwaltungsratspräsidentin die Beschwerdeführerin im Jahr 2002 war, buchhalterisch (als steuerbarer Ertrag aus der Veräusserung des Ladens in O.) nicht erfasst worden war. Der Beschwerdegegner zog daraus den Schluss, dass die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Ehemann durch ihren Einsitz im Stiftungsrat die Fr. 200'000.-- vereinnahmt und somit eine steuerbare Gewinnvorwegnahme (aus der G. AG) realisiert hätten. Über das Aktionärsverhältnis (der G. AG) seien auf Anfrage der Veranlagungsbehörde hin am 13. Februar 2012 von Seiten der Beschwerdeführerin keine Unterlagen eingereicht worden. Es sei lediglich erwähnt worden, dass die Beschwerdeführerin damals nicht im Besitz von Aktien der G. AG gewesen sei und bei ihr keine Akten mehr vorhanden seien (act. G 8/7 I/1 S. 3 und 4; G 8/6).

Dem in Rechtskraft erwachsenen Strafbescheid vom 12. Dezember 2008 liegt als Sachverhalt zugrunde, dass eine der G. AG zustehende Leistung der A. AG von letzterer an die Stiftung erbracht wurde, wobei einzelzeichnungsberechtigte Stiftungsräte der Stiftung die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Ehemann waren. Im Strafbescheid wurde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin die Verantwortung für die Falschverbuchung (in der G. AG) aus "Steuerspargründen" auf sich genommen habe (act. G 8/7 I/24 Beilage). Der Beschwerdegegner und die Vorinstanz gingen unter diesen Umständen zu Recht vom Vorliegen einer neuen Tatsache (Art. 199 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG) mit Bezug auf die Steuerveranlagung 2002 der Beschwerdeführerin und ihres damaligen Ehemannes aus. Zu klären bleibt, ob der an die Stiftung geflossene Betrag der Beschwerdeführerin und ihrem damaligen Ehemann als steuerbares Einkommen zuzurechnen ist.

3.3.

3.3.1. Unbestritten blieb die vorerwähnte Feststellung im Strafbescheid, wonach die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Ehemann im Jahr 2002 als Stiftungsräte



einzelzeichnungsberechtigt waren (act. G 8/7 I/24; vgl. auch Amtsbestätigung vom 28. Juli 2000, act. G 8/7 I/2/5 A7 Beilage). Im Strafverfahren gab die Beschwerdeführerin zu Protokoll, soweit sie "die Akten gesehen" habe ("einfach was auf dem Zettel steht"), seien sie, ihr Mann und eine weitere Person Begünstigte der Stiftung (act. G 8/7 I/2/4 S. 2). Weitere konkrete Angaben zur Stiftung liessen sich bei der Befragung nicht eruieren. Die Vorinstanz hielt in diesem Zusammenhang im angefochtenen Entscheid fest, die Beschwerdeführerin lege keine nachvollziehbaren Gründe dar, nach denen die Stiftung eine wirtschaftlich plausible Funktion im Geschäft mit dem Verkauf der Filiale der G. AG gehabt habe. Aufgrund der Akten der Strafuntersuchung und in Übereinstimmung mit dem Strafbefehl (die Beschwerdeführerin habe darin die Verantwortung für die "Falschverbuchung aus Steuerspargründen" auf sich genommen; act. G 8/7 I/24) sei die Stiftung der Beschwerdeführerin und ihrem ehemaligen Ehemann zuzurechnen. Die Rolle der Stiftung im Zusammenhang mit dem Geschäft zwischen der G. AG und der A. AG bleibe aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin weitgehend im Dunkeln. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich um eine nicht geschäftsmässig begründete geldwerte Leistung der G. AG an die Stiftung gehandelt habe. Zum selben Schluss sei die Eidgenössische Steuerverwaltung im Schreiben vom 4. April 2007 gekommen, weshalb sie auf dem Betrag von Fr. 200'000.-- 35% Verrechnungssteuer erhoben habe. Entgegen ihrer Behauptung müsse die Beschwerdeführerin im Jahr 2002 auch Aktionärin der G. AG gewesen sein, da nach Art. 707 Abs. 1 aOR (in der bis 31. Dezember 2007 gültigen Fassung) der Verwaltungsrat zwingend Aktionär habe sein müssen. Es seien keine Gründe dargetan, welche geeignet wären, den Transaktionen einen anderen Sinn zuzuschreiben als den der steuerfreien Vereinnahmung eines Teils des Erlöses aus dem Verkauf der Filiale der G. AG. Die Stiftung habe die Abwicklung dieser Steuerumgehung bezweckt, weshalb die an sie erbrachte Leistung der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei. Es sei sodann nicht dargetan, dass die G. AG die ihr belastete Verrechnungssteuer der Stiftung überwält habe, so dass die Rückerstattung von der Leistungsempfängerin (Stiftung) auch gar nicht geltend gemacht werden könne (act. G 5 S. 9-11).

3.3.2. Die Beschwerdeführerin lässt ausführen, ihr selbst (und ihrem damaligen Ehemann) seien keine Mittel direkt zugeflossen. Eine Entnahme von Mitteln aus der G. AG zugunsten der Aktionäre wäre nur dann eine Gewinnentnahme gewesen, wenn ein Gewinn der G. AG vorgelegen hätte. Dies sei (im Jahr 2002) manifest nicht der Fall



gewesen. Bei der Rechnungstellung der Stiftung gegenüber der A. AG habe es sich um eine fiktive, nicht auf realer Maklertätigkeit basierende und somit rechtlich unbeachtliche bzw. nicht durchsetzbare Forderung gehandelt. Die Zahlung der A. AG sei ohne (eigenen) Rechtsgrund erfolgt, sondern für die G. AG und zugunsten derselben. Die A. AG habe gewusst, dass die Zahlung der G. AG geschuldet gewesen sei, und die Rechnungstellung nur "aus steuerlichen Gründen" durch eine Dritte (Stiftung) erfolgt sei, immer aber für die G. AG. Die seinerzeitige Schutzbehauptung im Steuerstrafverfahren, es habe sich um eine Mäklerprovision gehandelt, sei rechtskräftig im Steuerverfahren zurückgewiesen worden, so dass es rechtsmissbräuchlich und widersprüchlich sei, materiell über das Konstrukt der "Dreieckstheorie" bzw. des "Realisationsprinzips" (act. G 5 S. 8) weiterhin daran festzuhalten und Einkommen zu besteuern, das nie erzielt worden sei. Im Veranlagungsverfahren der G. AG sei nicht festgestellt worden, wer Aktionär und wer Begünstigter der Stiftung gewesen sei und wohin das von der A. AG überwiesene Geld letztlich geflossen sei. Der Ertrag aus diesem Geschäft sei einzig bei der G. AG entstanden. Eine "Vereinnahmung" der Ablösesumme über die Stiftung könne rechtlich gar nicht stattgefunden haben. Die Beweislast, dass die Stiftung Steuerumgehungszwecken diene, liege beim Beschwerdegegner; dieser Beweis sei nicht erbracht worden. Zur Frage, wer im Jahr 2002 Eigentümer der Inhaberaktien der G. AG gewesen sei, habe der Beschwerdegegner keine Abklärungen getroffen. Ohne weiteren Beleg werde der Schluss gezogen, die Beschwerdeführerin sei im Jahr 2002 Aktionärin der G. AG gewesen. Damit sei das rechtliche Gehör aufs Größte verletzt; der Beschwerdegegner sei seiner Sachverhaltsabklärungspflicht nicht nachgekommen. Die Beweislosigkeit zulasten des Beschwerdegegners sei hinzunehmen. Die Beschwerdeführerin habe in erkennbarer Weise die Schuld für die Vorgänge auf sich genommen (Einvernahmeprotokoll vom 20. August 2008; act. G 8/7 I/2/4), ohne aber selbst real in der Lage gewesen zu sein darzulegen, wie es wirklich gewesen sei. Das sei zu respektieren. Der Umstand, dass R.G. (als damaliger Hauptaktionär der G. AG) inzwischen verstorben sei, dürfe sich nicht zum Nachteil der Beschwerdeführerin und ihres damaligen Ehemannes auswirken. Ob die Gewinnvorwegnahme allenfalls R.G. zugute gekommen und die Stiftung nur Zahlstelle gewesen sei, wäre durch den Beschwerdegegner abzuklären gewesen. Entsprechende Abklärungsversuche seien jedoch nicht unternommen worden, sondern durch eine doppelte Annahme - der



Stiftungsrat einer Liechtensteiner Stiftung sei immer auch der Begünstigte, und Alleinaktionär einer Unternehmung sei, wer im Verwaltungsrat Einsitz nehme - ersetzt worden. Dies sei willkürlich. Die Beweislast für den Mittelzufluss an die Beschwerdeführerin und ihren damaligen Gatten sowie für den Besitz der Aktien im fraglichen Zeitpunkt liege beim Beschwerdegegner. Wenn der Beschwerdeführerin vorgehalten werde, dass sie selbst den Gegenbeweis von nur vermuteten Tatsachen nicht erbracht habe, so sei dies willkürlich. Mit der Vorinstanz sei festzuhalten, dass die Rolle der Stiftung im Zusammenhang mit dem Geschäft zwischen der G. AG und der A. AG weitgehend im Dunkeln bleibe. Da damit auch das Aktionariat nicht geklärt sei und den Hinweisen offenbar aus Bequemlichkeit nicht nachgegangen worden sei, seien sämtliche "Zurechnungen" und "Aufrechnungen" unhaltbar. Der Beschwerdegegner habe fünf Jahre nach Vorliegen der definitiven Veranlagung 2002 der G. AG und 8 ½ Jahre nach Ende der Steuerperiode zugewartet, um das Nachsteuerverfahren zu eröffnen. Damit dürften aber die Anforderungen an die Gegenbeweise, die die Beschwerdeführerin zu erbringen habe, nicht zu einer probatio diabolica führen. Im Zweifel müsse eine nicht bewiesene Tatsache als nicht mehr beweisbar akzeptiert werden und dürfe nicht durch Vermutungen und Fiktionen ersetzt werden. Es liege auf der Hand, dass die Beschwerdeführerin und ihr damaliger Ehemann, wären sie tatsächlich Aktionäre der G. AG gewesen, den Verrechnungssteuerbetrag zurückgefordert hätten. Der Umstand, dass dies unterblieben sei, sei ein starkes Indiz dafür, dass dem Ehepaar keine Mittel zugeflossen seien. Angesichts der Tatsache, dass die G. AG in den Jahren 2002 bis 2004 mit Reinverlusten abgeschlossen habe, wäre die Entnahme der Fr. 200'000.-- über die Stiftung an die Aktionäre der G. AG ohnehin keine Gewinnvorwegnahme, sondern bestenfalls eine steuerfreie Kapitalrückzahlung. Gewinnvorwegnahme könne nur vorliegen, wenn überhaupt je wieder Gewinn erzielt werde. Die G. AG sei aber im Jahr 2011 liquidiert worden (act. G 1 S. 5-12).

3.4.

3.4.1. Fest steht vorliegend, dass die A. AG am 15. Februar 2002 gegenüber der G. AG im Zusammenhang mit der Übernahme der Ladenfiliale in O. einen von ihr zu zahlenden Betrag von Fr. 300'000.-- zuzüglich Fr. 10'000.-- für die vorzeitige Übernahme (soweit ersichtlich eines Mietvertrags) bestätigte (act. G 8/7 I/2/5/Go1). Am



15. März 2002 stellte die G. AG der A. AG Fr. 110'000.-- in Rechnung, wobei sie die Rechnung der Stiftung in Höhe von Fr. 200'000.-- für die Ladenübernahme beilegte (act. G 8/7 I/2/5/Go 2 und 3). Die steuerliche Aufrechnung der von der G. AG nicht verbuchten Summe von Fr. 200'000.-- als steuerbarer Ertrag (vgl. dazu vorstehend A.a.) ergab sich aus dem Rechtsverhältnis zwischen der A. AG und der G. AG, betraf jedoch nicht das Rechtsverhältnis zwischen der G. AG und der Beschwerdeführerin einerseits und der Stiftung andererseits. Die steuerliche Aufrechnung gegenüber der G. AG weist von daher mit der Frage der Anrechnung des an die Stiftung geflossenen Betrages von Fr. 200'000.-- als Einkommen der Beschwerdeführerin keinen direkten Zusammenhang auf. Die Zahlung der Fr. 200'000.-- an die Stiftung begründete keine entsprechende Gegenforderung der G. AG gegenüber der Stiftung bzw. erfolgte - wie es die Beschwerdeführerin umschreiben lässt - "ohne eigenen Rechtsgrund" (act. G 1 S. 6). Ihr Einwand, dass die Stiftung keine tatsächlich und rechtlich durchsetzbare Forderung erworben habe (act. G 1 S. 6), ist jedoch insofern nicht relevant, als der Betrag von Fr. 200'000.-- der Stiftung bzw. der Bank in L. unbestritten effektiv überwiesen wurde (vgl. dazu vorstehende E. 3.2). Ihr Vorbringen, dass die A. AG einer Betreibung oder Klage der Stiftung die Einrede des fehlenden Rechtsgrundes hätte entgegensetzen können (act. G 1 S. 6), ist somit hypothetischer Natur. Der Betrag von Fr. 200'000.-- verblieb von daher - als eine nicht geschäftsmässig begründete geldwerte Leistung der G. AG - in vollem Umfang den Stiftungsdestinatären. Hieran vermag das an sich zutreffende Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach der Ertrag aus der Veräusserung der Filiale einzig bei der G. AG (und nicht bei der Stiftung) entstanden sei (act. G 1 S. 7), offensichtlich nichts zu ändern, zumal die Gläubigerin einer Leistung (G. AG) nicht unbedingt mit der Leistungsempfängerin (Stiftung) übereinstimmen muss.

3.4.2. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hielt mit Hinweis auf die fehlende geschäftsmässige Begründung der Zahlung der A. AG an die Stiftung im Schreiben vom 4. April 2007 fest, mit dem Verzicht auf die Vereinnahmung der Teilablösesumme habe die G. AG ihren Aktionären geldwerte Leistungen erbracht, die der Verrechnungssteuer von 35% unterliegen würden (act. G 8/2 Beilage 6). Die Vorinstanz wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es an Anhaltspunkten für eine Überwälzung der Verrechnungssteuer durch die G. AG an die Stiftung fehle, so dass die Rückerstattung bei der Leistungsempfängerin bzw. der Beschwerdeführerin und



ihrem damaligen Ehemann auch gar nicht geltend gemacht werden könne (act. G 5 S. 11). Eine Überwälzung im erwähnten Sinn wird auch im vorliegenden Verfahren nicht behauptet. Der Umstand, dass die G. AG die ihr belastete Verrechnungssteuer auf dem Betrag von Fr. 200'000.-- akzeptierte, macht sodann deutlich, dass es sich dabei - entgegen dem Standpunkt der Beschwerdeführerin (act. G 1 S. 12) - nicht um eine Kapitalrückzahlung zugunsten der Aktionäre der G. AG handeln konnte. Eine Kapitalrückzahlung fällt auch insofern ausser Betracht, als die Beschwerdeführerin gemäss Strafbescheid vom 12. Dezember 2008 die Falschverbuchung (bzw. Nichtverbuchung) der Fr. 200'000.-- in der G. AG "aus Steuerspargründen" zugestanden hatte (act G 8/7 I/24 Beilage). Von einer Kapitalrückzahlung durch die G. AG war damals jedenfalls nicht die Rede. Dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2002 Aktionärin der G. AG gewesen sein musste, legte die Vorinstanz mit Hinweis auf Art. 707 aOR ebenfalls zutreffend dar. Die Beschwerdeführerin liess denn auch selbst bestätigen, in der Zeit vom 20. November 2001 bis 27. Januar 2006 Verwaltungsratspräsidentin der G. AG gewesen zu sein und eine "Pflichtaktie" gehalten zu haben (act. G 1 S. 3); dass sie dies in derselben Rechtsschrift offenbar wieder in Abrede stellen lässt (act. G 1 S. 8), vermag hieran nichts zu ändern. Die von der Beschwerdeführerin diskutierte Frage, wer Eigentümer der weiteren Aktien der G. AG bzw. deren Hauptaktionär war (vgl. act. G 1 S. 8 mit Hinweis auf act. G 8/11 S. 2), braucht insofern nicht weiter geklärt zu werden, als es vorliegend einzig um die Frage der Zurechenbarkeit des an die Stiftung geflossenen Betrages von Fr 200'000.-- (als steuerbares Einkommen) geht. Nicht weiter hilft in diesem Zusammenhang auch das Vorbringen, wonach die G. AG während Jahren Verluste erzielt habe und daher gar keine Gewinnvorwegnahme durch die Beschwerdeführerin habe stattfinden können bzw. den Eheleuten X.Y. und B.Y. "direkt" keine finanziellen Mittel zugeflossen seien (act. G 1 S. 4 f., 9 und 11). Massgebend ist vielmehr der Umstand, dass der erwähnte Betrag der Stiftung effektiv zufloss (vorstehende E. 3.2) und dort dementsprechend für die Begünstigten der Stiftung zur Verfügung stand. Der von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen Frage, ob es sich um eine Stiftung "zu Steuerumgehungszwecken" handelte oder nicht (act. G 1 S. 7 f.), kommt im vorliegenden Kontext keine Bedeutung zu; dies umso weniger, als die Beschwerdeführerin gemäss Strafbescheid vom 12. Dezember 2008 die Falschverbuchung bzw. Nichtverbuchung (in der G. AG) aus "Steuerspargründen" sowie den Abfluss des nicht verbuchten Betrages an die Stiftung



implizit anerkannte (act. G 8/7 I/24). Ein Steuerumgehungszweck kann damit für den konkreten Fall nicht wirklich zweifelhaft sein. Dementsprechend stellen sich diesbezüglich auch keine Beweisfragen.

3.4.3. Die Frage, ob der an die Stiftung geflossene Betrag der Beschwerdeführerin selbst und ihrem damaligen Ehemann als Einkommen für das Jahr 2002 zuzurechnen ist, 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). Beweisbelastet für den Nachbesteuerungs-Sachverhalt ist konkret somit grundsätzlich der Beschwerdegegner. Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 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., Rz. 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, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 126 DBG). Verletzt die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen, kann eine Ermessensveranlagung vorgenommen werden, nachdem die steuerpflichtige Person zur Erfüllung der Verfahrenspflichten gemahnt wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 50 zu Art. 126 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 21 und 26).

3.4.4. Nach ihren eigenen Angaben im Strafverfahren gehörte die Beschwerdeführerin im Jahr 2002 - zusammen mit ihrem damaligen Ehemann und einer weiteren Person



(G.O.) - zum Kreis der Begünstigten der Stiftung (vgl. dazu act. G 8/7 I/2/4 S. 2). Dies lässt sie im vorliegenden Verfahren insofern in Frage stellen, als sie sinngemäss den Standpunkt vertritt, dass der (beweisbelastete) Beschwerdegegner den Nachweis der Begünstigteneigenschaft nicht erbracht bzw. keine entsprechenden Abklärungen getätigt habe (act. G 1 S. 10 f.). Wie dargelegt liessen sich bei der Befragung im Jahr 2008 weitere konkrete Angaben zu den internen Verhältnissen (Tätigkeit, Vermögen) der Stiftung nicht eruieren (vgl. act. G 8/7 I/2/4). Sodann liegen - abgesehen von einer "Amtsbestätigung" aus dem Jahr 2000 (act. G 8/7 I/2/5 Beilage) - keinerlei schriftliche Unterlagen (Stiftungsurkunde, Reglemente) bei den Akten. Nun ist jedoch die Beschwerdeführerin wie erwähnt auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der Rechtsprechung sind besonders strenge Beweiserfordernisse 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. Die geschäftsmässige Begründetheit muss auch in einem solchen Fall derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (BGer 2C_797/2012 vom 31. Juli 2013, E. 2.2.2 mit Hinweisen).

3.4.5. Die Tatsache, dass die Zahlung der A. AG an die Stiftung nicht Teil der eigentlichen Geschäftstätigkeit der G. AG war bzw. es an der geschäftsmässigen Begründetheit fehlte, wurde bereits im Verrechnungssteuerverfahren durch die Eidgenössische Steuerverwaltung festgestellt (act. G 8/2 Beilage 6). Unter diesen Umständen wäre es an der Beschwerdeführerin und Stiftungsrätin gewesen, zur Begründung ihres Standpunktes, wonach ihr persönlich durch die in Frage stehende Transaktion keine Mittel zugekommen seien, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht die internen Verhältnisse der Stiftung darzutun. Von dieser Möglichkeit machte sie keinen



St.Galler Gerichte

Gebrauch. Angesichts der anlässlich der Befragung vom 8. Januar 2008 gemachten Aussagen der Beschwerdeführerin (act. G 8/7 I/2/4 S. 2) ging der vorinstanzliche Entscheid zu Recht von der Zugehörigkeit der Beschwerdeführerin und ihres damaligen Ehemannes zum Begünstigtenkreis der Stiftung im Jahr 2002 aus. Der Betrag von Fr 200'000.-- ist der Beschwerdeführerin und ihrem damaligen Ehemann somit als Erstbegünstigte zuzurechnen. Hieran vermag der Umstand, dass zumindest noch ein weiterer Begünstigter der Stiftung zur Diskussion steht und die übrigen Verhältnisse der Stiftung im Wesentlichen unbekannt sind, nichts zu ändern. Indem der vorinstanzliche Entscheid die Rechtmässigkeit der Nachsteuererhebung 2002 auf dem ganzen Betrag von Fr. 200'000.-- bestätigte, lässt er sich nicht beanstanden.

4. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2014/67 und B 2014/68 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2002 wird, soweit darauf einzutreten ist, abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2002 wird, soweit darauf einzutreten ist, abgewiesen.
4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 3'000.-- unter Verrechnung der Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid

Publikationsplattform

St.Galler Gerichte

