



Fall-Nr.: B 2016/6
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 28.09.2017
Entscheiddatum: 28.09.2017

Entscheid Verwaltungsgericht, 28.09.2017

Steuerrecht, Nachsteuer, Art. 199 StG. Vorliegen einer neuen Tatsache (Untervermietung eines Büros im Kanton Schwyz) im Sinne von Art. 199 Abs. 1 StG bejaht (E. 3), (Verwaltungsgericht, B 2016/6).

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Bischofberger

Verfahrensbeteiligte

A.Y. und B.Y.,

Beschwerdeführerin 1 und Beschwerdeführer 2,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. et lic. oec. Ervin Deplazes, Isler Partner Rechtsanwälte, Kronenstrasse 9, Postfach 426, 8712 Stäfa,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Nachsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern 2008)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. A.Y. und B.Y. sind verheiratet und wohnten im Jahr 2008 gemeinsam mit ihren vier Kindern in M. B.Y. war Inhaber und seine Ehefrau Zeichnungsberechtigte des Einzelunternehmens B.Y. - X.-Büro mit Sitz in R. SZ (Domiziladresse: S.-strasse 01, 0000 W. SZ, fortan: X.). Diese Firma wurde am 17. Dezember 2007 im Handelsregister eingetragen und ist am 28. Dezember 2012 infolge Geschäftsüberganges auf die X.-Büro GmbH, E. ZH (bis 13. April 2016 R. SZ, Gesellschafter und Geschäftsführer: B.Y.), erloschen. Überdies war B.Y. Gesellschafter der Q. GmbH, K. (bis 12. Mai 2016 in R. SZ, Domiziladresse: S.-strasse 01, 0000 W. SZ, fortan: Q.), welche am 7. Mai 2008 im Handelsregister eingetragen wurde (act. 7/9/I/5/7, act. 7/9/I/24, act. 7/9/II/3, www.zefix.ch, sz.chregister.ch). Gemäss unbestrittenen Angaben der Vorinstanz mietete B.Y. mit Vertrag vom 22. bzw. 31. August 2007 per 1. Oktober 2007 einen Büroraum (zwei Arbeitsplätze) für monatlich CHF 640 im Mehrfamilienhaus (Geb. Nr. 0002) an der S.-strasse 01, 0000 W. SZ (act. 2, S. 2 lit. A, act. 7/9/II/7, Vertrag nicht aktenkundig, map.geo.sz.ch). Seit dem 1. Mai 2008 vermietete B.Y. resp. die X. das Büro an der S.-strasse 01, 0000 W. SZ, weiter an die Q. (Untermiete, act. 7/9/II/23, S. 16 Ziff. II/A/6, act. 7/9/III/14, S. 2 Ziff. II/li).



St.Galler Gerichte

B. Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 (Steuererklärung vom 25. März 2009, ergänzt am 18. Januar 2010) wurden A.Y. und B.Y. am 2. Februar 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 225'300 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 910'000 veranlagt. In der interkantonalen Steuerausscheidung wurde ein Drittel der Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit von B.Y. dem Kanton Schwyz zugewiesen. Dagegen erhoben die Eheleute A.Y. und B.Y. am 26. Februar 2010 Einsprache. Am 19. April 2010 führte das kantonale Steueramt einen Augenschein durch. Mit Entscheid vom 23. April 2010 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache gut. In der interkantonalen Steuerausscheidung wurde das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit vollumfänglich dem Kanton Schwyz zugewiesen. A.Y. und B.Y. wurden in M. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 38'800 zum Satz von CHF 224'900 und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 792'000 zum Satz von CHF 910'000 veranlagt (act. 7/9/II/1, 3, 6 f., 9 f., 13 f. und 16).

C. Mit Entscheid vom 27. August 2013 wies die Verwaltungsrekurskommission unter anderem einen Rekurs des Ehepaars A.Y. und B.Y. vom 23. November 2012 gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 23. Oktober 2012 (Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010, Veranlagung 2009 vom 3. April 2012, Einsprache 2009 vom 3. Mai 2012) ab, soweit sie darauf eintrat. Die Verwaltungsrekurskommission erwog (E. 4c in fine, S. 8 f.), das Einkommen von B.Y. aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei nicht in R., sondern in M. zu besteuern. Dieser Entscheid blieb unangefochten (act. 7/9/I/21 und 23, act. 7/9/III/13-15).

D. Am 6. August 2014 leitete das kantonale Steueramt ein Nachsteuerverfahren für das Steuerjahr 2008 ein. Mit Verfügungen vom 14. November 2014 wurden A.Y. und B.Y. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 mit einer Nachsteuer samt Zins von CHF 35'039 veranlagt. Ihre dagegen am 16. Dezember 2014 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 6. März 2015 ab (act. 7/9/I/2, 5-7, 18 f.). Gegen diesen Entscheid rekurrten sie am 8. April 2015 an die Verwaltungsrekurskommission (act. 7/1). Mit Entscheid vom 15. Dezember 2015 (expediert am 16. Dezember 2015) wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab, soweit sie darauf eintrat (act. 2).



E. Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 15. Dezember 2015 erhoben A.Y. (Beschwerdeführerin 1) und B.Y. (Beschwerdeführer 2) durch ihren Rechtsvertreter am 14. Januar 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, es sei der angefochtene Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 8. Februar 2016 schloss die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde (act. 6). Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte mit Eingabe vom 16. Februar 2016, es sei die Beschwerde abzuweisen (act. 9).

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. 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). Die Beschwerdeführer sind zur Erhebung des Rechtsmittels berechtigt. Die Eingabe vom 14. Januar 2016 (act. 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 StG in Verbindung mit 196 Abs. 1 und Art. 161 StG sowie Art. 64 in Verbindung mit Art. 45 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Offen bleiben kann, ob auf die Beschwerde, soweit darin auf den Rekurs vom 8. April 2015 (act. 7/1) verwiesen wird (act. 1, S. 3 f. lit. B/I und II/4), einzutreten ist, da die Beschwerde ohnehin abzuweisen ist (vgl. BGer 1C_150/2015 vom 12. Mai 2015 E. 2.5 mit Hinweisen, VerwGE B 2015/71 vom 26. Oktober 2016 E. 1 mit Hinweisen, www.gerichte.sg.ch, und GVP 2000 Nr. 49).

2. Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz zunächst vor, den Sachverhalt teilweise lückenhaft dargestellt zu haben (act. 1, S. 3 lit. B/I). Die Vorinstanz ging im angefochtenen Entscheid (act. 2) davon aus, dass der im Rekurs vom 8. April 2015 (act. 7/1, S. 3-7, lit. B/I) und in der Einsprache vom 16. Dezember 2014 (act. 7/9/I/5, S. 2-7 lit. B/I) ausführlich zitierte Schriftenwechsel zwischen dem kantonalen Steueramt



und den Beschwerdeführern nach Einleitung des Nachsteuerverfahren (vgl. Art. 201 Abs. 1 StG, act. 7/9/I/6-20) nicht entscheidrelevant war. Demzufolge war sie nicht verpflichtet, diesen Schriftenwechsel im Sachverhalt des angefochtenen Entscheids wiederzugeben (vgl. Art. 58 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 lit. a VRP und Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 587 f.).

3. Im Mittelpunkt der Auseinandersetzung steht die Frage, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer für das Jahr 2008 erfüllt sind.

3.1. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren unter anderem, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG, vgl. hierzu die gleichlautenden Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, und Art. 53 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Dementsprechend kann eine Nachsteuer unter drei Voraussetzungen eingefordert werden: Es muss eine rechtskräftige Veranlagung vorliegen, mit der eine Unterbesteuerung einhergeht, die sich aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt (vgl. VerwGE B 2011/18 vom 29. August 2011 E. 2, www.gerichte.sg.ch, bestätigt mit BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012). Als nicht bekannt resp. neu 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. VerwGE B 2014/242; B 2014/243 vom 19. Juli 2016 E. 2.1, bestätigt mit Entscheid BGer 2C_839/2016; 2C_840/2016 vom 12. April 2017, VerwGE B 2014/212; B 2014/213 vom 27. April 2016 E. 2.1, bestätigt mit Entscheid BGer 2C_473/2016; 2C_474/2016 vom 22. August 2016, und VerwGE B 2014/67; B 2014/68 vom 25. August 2015 E. 3.1 je mit Hinweisen, insbesondere auf Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII./Rz. 110 mit Hinweisen und Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, S. 985 f., www.gerichte.sg.ch, siehe auch GVP 1986 Nr. 30, in: SGE 1986 Nr. 6). Was dagegen bei der ordentlichen



Veranlagung aus den Steuerakten ersichtlich war, gilt als bekannt, selbst wenn die Steuerbehörde aus irgendeinem Grund davon keine Kenntnis genommen haben sollte. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige seine Steuererklärung vollständig und genau ausgefüllt hat (vgl. Art. 199 Abs. 2 StG, VerwGE B 2013/245; B 2013/246 vom 23. Januar 2015 E. 3.1, www.gerichte.sg.ch, bestätigt mit Entscheid BGer 2C_230/2015; 2C_231/2015 vom 3. Februar 2016, und VerwGE B 2010/230; B 2010/232 vom 26. Januar 2011 E. 4, in: SGE 2011 Nr. 4, sowie StB 199 Nr. 1, siehe auch Art. 151 Abs. 2 DBG und Art. 53 Abs. 1 Satz 2 StHG). Nach Art. 176 Abs. 1 StG prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung, nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor und stellt die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Praxisgemäss darf sich die Behörde jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Allerdings darf sie nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Dementsprechend liegen "neue Tatsachen", die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen, nach der Rechtsprechung dann nicht mehr vor, wenn die Steuerbehörde ihre Untersuchungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren verletzt hat. Die Praxis nimmt eine Pflicht der Veranlagungsbehörde, ergänzende Abklärungen schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen, üblicherweise dann an, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Behörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, wenn eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. VerwGE B 2013/264; B 2013/265 vom 24. März 2015 E. 2.1 mit Hinweisen auf BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1 ff. und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009 [neu: 3. Aufl. 2016], Art. 151 N 3 und 19, in: GVP 2015 Nr. 36, VerwGE B 2006/197 vom 15. März 2007 E. 2.3, in: SGE 2007 Nr. 5, und Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O.).



3.2. Nicht umstritten ist im konkreten Fall, dass eine rechtskräftige Veranlagung für das Jahr 2008 vorliegt und die konkrete Berechnung der Nachsteuer für das Jahr 2008, soweit eine solche erhoben werden durfte, korrekt erfolgte. Zudem stellen die Beschwerdeführer die Folgerung der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid nicht in Frage, dass sich der tatsächliche Sitz der X. im Steuerjahr 2008 wegen des Bestehens des Unvermietverhältnisses mit der Q. nicht in W. SZ, sondern in M. befand (vgl. für die Steuerperioden 2009 und 2010 Rekursentscheid der Vorinstanz vom 27. August 2013 E. 4c, act. 7/9/II/21, S. 7 ff.) und aus der anlässlich der ordentlichen Veranlagung 2008 vorgenommenen interkantonalen Steuerauscheidung deswegen eine Unterbesteuerung resultierte (vgl. zur interkantonalen Steuerauscheidung in Bezug auf eine Einzelfirma VerwGE B 2015/146; B 2015/147 vom 26. April 2017 E. 2.1 f. mit Hinweisen, www.gerichte.sg.ch). Im Rahmen der in der Beschwerdeschrift vorgetragene Kritik (act. 1, S. 4-12, lit. B/II/4 ff.) zu untersuchen bleibt, ob das Bestehen eines Untermietverhältnisses mit der Q. im ordentlichen Veranlagungsverfahren 2008 erkennbar war, resp. ob dies eine neue Tatsache darstellt, welche Voraussetzung für ein Nachsteuerverfahren ist: Die Parteien gehen darin einig, dass der zuständige Steuerkommissär die von den Beschwerdeführern im Zusammenhang mit der Veranlagung 2008 am 18. Januar 2010 nachträglich eingereichten Kontoblätter 2007/2008 der X., insbesondere das Mietkonto 6000 (Aufwandkonto), prüfte und ihm der Mietzins von CHF 640 für das Büro in W. SZ (ohne Parkplatz) bekannt war. Auch ist unbestritten, dass ihm für allfällige weitere Abklärungen die eingereichten zwei Ordner mit Buchungsbelegen der X. sowie der Vertrag für geschäftlich belastete Miete zur Verfügung standen (act. 7/9/II/11-14). Bei der Prüfung des Mietkontos 6000 musste der Steuerkommissär zunächst mit Blick auf das Bruttoprinzip bzw. das Verrechnungs- und Saldierungsverbot in der Rechnungslegung (vgl. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 und Art. 960 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 220, OR, und Boemle/Lutz, Der Jahresabschluss, 5. Aufl. 2008, S. 124) nicht davon ausgehen, dass es sich bei den Eingängen (Haben) um Mietzinse (Untermiete) handelt. Diese hätten via ein Ertragskonto verbucht werden müssen. Sodann ist nicht nachvollziehbar, wieso im Mietkonto 6000 der Buchungstext für sämtliche im Zusammenhang mit dem Büro an der S.-strasse 01, 0000 W., stehenden Buchungen mit der Abkürzung „G.“, welche den Namen des Vermieters des Büros, des



Einzelunternehmens G. G.-Consulting, bezeichnet (act. 7/1, S. 10 f. lit. B/II/2/2/7, www.zefix.ch, sz.chregister.ch), und dem jeweiligen Monat vermerkt war, obschon die Untermietzinsen gemäss den Gutschriftsanzeigen vom 8. November 2008 und 6. Dezember 2006 (act. 7/9/I/5/6) von der Q. bezahlt wurden. Wie die Vorinstanz in Erwägung 2c des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 6) zutreffend ausgeführt hat und die Beschwerdeführer ausdrücklich anerkennen (act. 1, S. 6 f. lit. B/II/9 f.), war für den Steuerkommissär vor diesem Hintergrund trotz der drei Gutschriften am 23. Oktober 2008 (CHF 640), 3. November 2008 und 1. Dezember 2008 (je CHF 320) ein Untermietverhältnis nicht klar ersichtlich. Hinsichtlich der Buchung vom 23. Oktober 2008 anerkennen die Beschwerdeführer, dass diese inhaltlich als Stornobuchung angesehen werden konnte, selbst wenn sie nicht als solche bezeichnet wurde. Diesbezüglich bestand für den Steuerkommissär kein Anlass, im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. In Bezug auf die Habenbuchungen vom 3. November 2008 und 1. Dezember 2012 hätte der Steuerkommissär allenfalls Verdacht schöpfen und die Eintragungen im Konto 1020 UBS, Kontokorrent (S. 3), das Bankkonto sowie den Sammelbeleg 120 konsultieren können (vgl. die Gutschriftsanzeigen vom 8. November 2008 und 6. Dezember 2006, act. 7/9/I/5/6). Zwingend war dies aber nicht. Im Weiteren bestätigten die Beschwerdeführer am 18./19. April 2015 schriftlich, die Frage des Steuerkommissärs anlässlich des Augenscheins vom 19. April 2010, ob ihnen die Büroräume im Mehrfamilienhaus an der S.-strasse 01 in 0000 W. ausschliesslich und uneingeschränkt zur Verfügung standen, bejaht zu haben, sofern der Steuerkommissär diese Frage gestellt habe (act. 7/5, act. 7/9/II/7). Auch aus diesem Grund bestand für den Steuerkommissär kein Anlass, zusätzliche Abklärungen im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen, selbst wenn ihm als Mitarbeiter der Hauptabteilung natürliche Personen des Beschwerdegegners (vgl. StB lit. C) die Domiziladresse der Q. über die sedex-Plattform (seit Mitte November 2009, www.sedex.ch) oder den zentralen Firmenindex (Zefix) hätte bekannt sein müssen. Daran ändert nichts, dass ihm der Beschwerdeführer 2 diese Frage nicht nur als Inhaber der X., sondern auch als Gesellschafter der Q. beantwortet haben will. Nicht der Beschwerdeführer 2, sondern die Gesellschafterin C.Y. war gemäss Handelsregister Geschäftsführerin der Q. (www.zefix.ch, sz.chregister.ch). Dementsprechend bezweckte der Augenschein lediglich, den Geschäftsort der X. und nicht denjenigen der Q. zu ermitteln. Unter diesen Umständen



ist davon auszugehen, dass dem Steuerkommissär der Untermietvertrag mit der Q. bei der Veranlagung für das Jahr 2008 nicht bekannt gewesen war. Folglich konnte die Untervermietung des Büros in W. SZ an die Q. erst im Veranlagungsverfahren für die Steuerperioden 2009 und 2010 bekannt geworden sein (Eingang Steuererklärung 2009 am 2. September 2010 nach Rechtskraft des Einspracheentscheids für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 vom 23. April 2010, act. 7/9/II/1 f., act. 7/9/III/2, vgl. insbesondere Einsprache vom 3. Mai 2012, act. 7/9/III/14, S. S. 2 Ziff. II/II). Die im ordentlichen Veranlagungsverfahren 2008 nicht bekannte Untermiete durch die Q. stellt demnach eine neue Tatsache im Sinne von Art. 199 Abs. 1 StG dar. Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz in Erwägung 2d des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 7) zu Recht angenommen, dass der Beschwerdegegner eine Nachsteuer samt Zins erheben durfte. Die Beschwerde ist abzuweisen.

4. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die amtlichen Kosten von CHF 1'500 bezahlen die Beschwerdeführer unter Verrechnung mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss.
3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Bischofberger