



Fall-Nr.: B 2018/251, B 2018/252
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 31.01.2020
Entscheiddatum: 07.10.2019

Entscheid Verwaltungsgericht, 07.10.2019

Art. 199 Abs. 1 StG (sGs 811.1). Art. 151 Abs. 1 DBG (SR 642.11).

Nachsteuererhebung. Streitig war, ob der vorinstanzliche Entscheid die von der Steuerverwaltung im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens vorgenommene Aufrechnung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zum steuerbaren Einkommen 2013 des Beschwerdeführers zu Recht bestätigte. Das Verwaltungsgericht verneinte das Vorliegen einer vom Beschwerdeführer behaupteten Schenkung und bestätigte den angefochtenen Entscheid. Sei das Arbeitsverhältnis bei Zugang der Leistungen - wie vorliegend - bereits beendet gewesen (Konkurs der Arbeitgeberin), richte sich die allfällige Besteuerung von Leistungen im Zusammenhang mit dem früheren Arbeitsverhältnis (Überbrückungsleistungen) nach Art. 36 lit. a StG und Art. 23 lit. a DBG. Der Mittelzugang habe dazu gedient, dem Beschwerdeführer das durch Konkurs der ehemaligen Arbeitgeberin weggefallene Einkommen zwischenzeitlich (bis zum Antritt eines neuen Arbeitsverhältnisses) zu ersetzen (Verwaltungsgericht, B 2018/251 und B 2018/252).

Entscheid vom 7. Oktober 2019

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

A.__,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

vertreten durch B.___,

gegen

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Nachsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

A.___ war bis 4. Februar 2013 für die C.___-AG und ab 1. September 2013 für die F.___-AG als kaufmännischer Angestellter unselbständig erwerbstätig. Dazwischen war er arbeitslos. Einziges Mitglied des Verwaltungsrats der F.___-AG ist B.___. Letzterer ist auch Verwaltungsrat der D.___-AG, welche Teil der E.___-Gruppe ist. Zur E.___-Gruppe



St.Galler Gerichte

gehörte auch die am 13. August 2013 zufolge Konkurses im Handelsregister gelöschte C.__-AG. Am 1. Oktober 2014 wurde A.__ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 43'900, ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 45'000 veranlagt. Die Veranlagungen erwuchsen in Rechtskraft. In der Folge teilte das kantonale Steueramt A.__ am 29. September 2015 mit, es liege eine Meldung über Unterstützungszahlungen vor, die ihm im Jahr 2013 zugeflossen seien. Auf die zweite Aufforderung vom 14. März 2016 hin, detaillierte Angaben zu diesen Vergütungen zu machen, gab A.__ dem kantonalen Steueramt am 29. März 2016 bekannt, die E.__-Gruppe habe ihm zur Überbrückung der Arbeitslosigkeit zinslose Darlehen gewährt, die ihm später erlassen worden seien. Er reichte dazu Gutschriftsanzeigen mit dem Vermerk "Darlehen" über zusammen CHF 21'586.20 ein (act. G 17/6 I/11). Das in der Folge durchgeführte Nachsteuerverfahren wurde am 10. November 2017 abgeschlossen und A.__ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 neu mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 65'500, ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 66'400 veranlagt.

A.b.

Das kantonale Steueramt wies die gegen diese Veranlagungen erhobenen Einsprachen mit Entscheiden vom 28. Februar 2018 ab. Gegen die Einspracheentscheide erhob A.__ am 23. März 2018 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Einspracheentscheide und die ihnen zugrundeliegenden Veranlagungen seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die von der E.__- Holding erhaltenen Schenkungen steuerfrei seien. Die Verwaltungsrekurskommission wies die Rechtsmittel mit Entscheid vom 20. November 2018 ab und auferlegte A.__ die amtlichen Kosten von zusammen CHF 1'200 (act. G 2).

B.

B.a.

A.__, vertreten durch B.__, erhob gegen diesen Entscheid mit Eingabe vom 17. Dezember 2018 Beschwerden beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und er sei von jeglicher Steuernachzahlung zu befreien. Zudem sei er für alle bisherigen und die neu anfallenden Verfahrenskosten zu entschädigen (act. G 1).

B.b.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurde der Beschwerdeführer zur Leistung von Kostenvorschüssen von zusammen CHF 2'500



St.Galler Gerichte

aufgefordert. In der Folge ersuchte er am 20. Dezember 2018/22. Januar 2019 um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege. Mit Verfügung vom 5. Februar 2019 lehnte der zuständige Abteilungspräsident das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und Rechtsverbeiständung ab und forderte den Beschwerdeführer auf, einen Kostenvorschuss von insgesamt CHF 2'500 zu leisten (act. G 11). Auf eine hiergegen erhobene Beschwerde trat das Bundesgerichts mit Urteil 2C_210/2019 vom 2. April 2019 nicht ein.

B.c.

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 16. Juli 2019 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 16). Der Beschwerdegegner teilte am 9. August 2019 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

B.d.

Auf die Vorbringen in der Beschwerde 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 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 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). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 17. Dezember 2018 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 einzutreten.



2.

2.1.

Unbestritten blieb, dass mit Blick auf die am 1. Oktober 2014 abgeschlossene Steuerveranlagung 2013 des Beschwerdeführers und die am 2. Juni 2015 beim zuständigen Steueramt eingegangene Meldung der an ihn für 2013 erfolgten Zahlungen von insgesamt CHF 21'586.20 zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnet wurde. Materiell streitig ist, ob der vorinstanzliche Entscheid die vom Beschwerdegegner im Rahmen des Nachsteuerverfahrens vorgenommene Aufrechnung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Betrag von CHF 21'586.20 zum steuerbaren Einkommen 2013 des Beschwerdeführers zu Recht bestätigte.

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, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). 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, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, 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).

2.2.

Das Arbeitsverhältnis des Beschwerdeführers bei der C.__-AG wurde per 4. Februar 2013 beendet (Konkurs). Zu klären ist, ob der nach diesem Zeitpunkt in Teilbeträgen ausbezahlte Betrag von insgesamt CHF 21'586.20 als Einkommen des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für das Jahr 2013 nachzubesteuern ist oder ob es sich dabei um eine Schenkung handelt. Leistungen des Arbeitgebers bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses können auf dem zu beendenden Arbeitsverhältnis beruhen (z.B. Abgangsentschädigung bei vorzeitiger Entlassung); solche Leistungen werden nach Art. 17 DBG bzw. Art. 30 Abs. 1 StG besteuert. Wurde das Arbeitsverhältnis indes bereits beendet, richtet sich die allfällige Besteuerung von Leistungen im Zusammenhang mit dem früheren Arbeitsverhältnis (z.B. Überbrückungsleistungen) nach Art. 36 lit. a StG und Art. 23 lit. a DBG. Der Mittelzugang dient hier regelmässig dazu, einer steuerpflichtigen Person, die ihre



Erwerbstätigkeit dauernd oder nur vorübergehend ganz oder teilweise einstellt, das weggefallene Einkommen zu ersetzen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Rz. 9 zu Art. 23 DBG).

Die zu klärende Frage 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 begrenzt. 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).

2.3.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, dass die Überweisungen vom 28. Februar, 26. März und 7. Mai 2013 von jeweils CHF 5'246.55 genau dem Betrag entsprochen hätten, den der Beschwerdeführer von der C.__-AG für seine Tätigkeit im Jahr 2013 (Bruttolohn CHF 1'400) und von der F.__-AG am 31. Januar 2013 erhalten habe (CHF 3'846.55). Deshalb sei davon auszugehen, dass mit diesen Zahlungen die eingestellten Lohnzahlungen der C.__-AG hätten kompensiert werden sollen. Aus der monatlichen Arbeitslosenentschädigung von durchschnittlich CHF 3'712 könne bei einem Entschädigungsansatz von 70 Prozent auf einen versicherten monatlichen Verdienst von rund CHF 5'300 geschlossen werden. Die Zahlungen seien von der D.__-AG, die ebenfalls zur E.__-Holding gehöre, und der F.__-AG gekommen, als deren Verwaltungsrat B.__ fungiere. Es sei zwar plausibel, dass B.__ für die notwendige



Unterstützung des Beschwerdeführers aufgekommen sei, jedoch habe er dies nicht als Privatperson, sondern als Leitungsorgan der beiden Gesellschaften und damit in seiner Funktion als Arbeitgeber getan. Die D.__-AG habe die Zahlungen als Lohnaufwand verbucht und im Rechtsmittelverfahren festgehalten, die Beträge seien vorübergehend ausbezahlt worden, um die wegen des Konkurses der C.__-AG eingetretene finanzielle Notlage des ehemaligen Mitarbeiters vorübergehend zu mildern. Daraus erschliesse sich, dass die Zahlungen das weggefallene Erwerbseinkommen ersetzen sollten. Die Ausführungen im Schreiben der D.__-AG vom 7. Juli 2015 liessen darauf schliessen, dass mit den Vergütungen im Wesentlichen unternehmerische Ziele verfolgt worden seien. Sie habe festgehalten, nachdem die Wiedereinstellung des Beschwerdeführers beschlossen worden sei, sei es dem Unternehmen wert gewesen, den Schaden des Mitarbeiters zu übernehmen; er sei angehalten worden, zwischenzeitlich wenn möglich keine andere Beschäftigung anzunehmen. Sein langjähriges Know-how ermögliche ein nahtloses Weiterarbeiten (act. G 17/6 I/3 Beilage). Die E.__-Gruppe sei demnach bereit gewesen, für die Kosten der Arbeitslosigkeit des Beschwerdeführers aufzukommen, um ihn als Arbeitskraft nicht zu verlieren. Die letzte Zahlung sei denn auch erst am 11. September 2013 und damit nach Wiedereinstellung per 1. September 2013 erfolgt. Das schliesse soziale oder freundschaftliche Motive von B.__ nicht aus. Eine Schenkung erscheine indes unglaublich, da die Zuwendung vorwiegend aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sei. Ein unbedingter Schenkungswille sei nicht erkennbar. Es fehle daher an einer Voraussetzung für die Annahme einer Schenkung gemäss Art. 37 lit. a StG und Art. 24 lit. a DBG. Entsprechend komme auch keine Steuerbefreiung gemäss Art. 37 lit. e StG und Art. 24 lit. e DBG (Unterstützung aus privaten Mitteln) in Betracht, da auch hier eine gegenleistungslose Unterstützung vorausgesetzt sei. Der Nachweis einer schenkungsweisen Zahlung (als steuermindernde Tatsache) wäre vom hierfür beweisbelasteten Beschwerdeführer zu erbringen gewesen (act. G 2).

2.4.

Der Beschwerdeführer wendet ein, die D.__-AG habe die Zahlungen an ihn nicht als Lohn verbucht. Er sei nie bei dieser Unternehmung angestellt gewesen. Welche Gründe die D.__-AG veranlasst hätten, auf die Rückzahlung der Darlehen zu verzichten, sei allein deren Entscheidung, und für die Steuerbehörde bedeutungslos. Unzutreffend sei die Feststellung im angefochtenen Entscheid, die Anker Treuhand AG habe ihm am 31. Januar 2013 den Betrag von CHF 3'846.55 überwiesen sowie weitere Zahlungen von CHF 5'300 getätigt. Ordentliche Lohnzahlungen an ihn seien erst nach seinem Eintritt per 1. September 2013 erfolgt. Die letzte Überweisung von CHF 2'000 sei entgegen den Feststellungen der Vorinstanz wiederum nur als Darlehen erfolgt und könne schon mangels Anstellung unter keinem Aspekt als Lohnzahlung deklariert



St.Galler Gerichte

werden. Dass hier ein Schenkungswille aberkannt werde, sei absurd und falsch. Auf den Bankbelegen beim Eingang Postfinance seien die Überweisungen immer als Darlehen vermerkt. Es spreche nicht für die Vorinstanz, ihn (B.__) als Zeuge nicht einvernommen zu haben. Die Schenkung hätte er nämlich klar als solche bestätigen müssen (act. G 1).

3.

Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach die Zahlungen in der D.__-AG entgegen den Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht als Lohn verbucht worden seien und lediglich ein Darlehen gewährt worden sei, welches die D.__-AG unter Personalkosten abgebucht habe (act. G 1 S. 2), trifft als solcher zu (vgl. Auszüge aus den Konten 1064 und 3800 der D.__-AG; act. G 1 Beilage). Indes ist zu beachten, dass im Einspracheentscheid vom 3. August 2016 eine Umqualifizierung der Unterstützungszahlungen in Lohnaufwand vorgenommen worden war (vgl. act. G 17/6 I/2 S. 2). Die Vorinstanz führte diesbezüglich im angefochtenen Entscheid mit Hinweis auf die Akten nachvollziehbar aus, dass die in Frage stehenden Zahlungen das per 4. Februar 2013 weggefallene Erwerbseinkommen ersetzen sollten. Nachdem ein Verzicht auf die Rückforderung der - wie erwähnt unter Personalkosten der D.__-AG abgebuchten (vgl. Auszug aus Konto 3800, act. G 1 Beilage) - Zuwendungen erst erfolgt war, nachdem der Beschwerdeführer seine Tätigkeit in der E.__-Gruppe wieder aufgenommen hatte (act. G 17/6 I) und im Schreiben vom 7. Mai 2015 der gewählte Weg als preisgünstiger bezeichnet worden war, da der Beschwerdeführer nicht mehr habe geschult werden müssen (act. G 17/6 I), kann in Anbetracht der aktenkundigen wirtschaftlichen Motive für die Zahlungen ein Schenkungswille nicht als nachgewiesen gelten. Letzterer würde beim Leistenden den Willen voraussetzen, die Zuwendung vorzunehmen, ohne dafür eine Gegenleistung zu empfangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 19 zu Art. 24 DBG). Vorliegend war die Arbeitgeberin (E.__-Gruppe bzw. D.__-AG) daran interessiert, den Beschwerdeführer ab 1. September 2013 (weiter) beschäftigen zu können. Die eine Schenkung bzw. die Unentgeltlichkeit ausschliessende Gegenleistung des Beschwerdeführers (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 20 f. zu Art. 24 DBG) bestand in seiner weiteren Verfügbarkeit als eingearbeiteter bzw. bereits geschulter Arbeitnehmer. Der Umstand, dass die Zahlungen freiwillig geleistet worden waren, belegt für sich allein noch keine (für eine Schenkung vorausgesetzte) Unentgeltlichkeit. Eine Befragung von B.__ als Zeuge im vorinstanzlichen Verfahren hätte an den dargelegten Gegebenheiten nichts zu ändern vermocht, weshalb zu Recht auf eine solche verzichtet wurde. In der unterbrochenen Erwerbstätigkeit begründete Zahlungen (Überbrückungsleistungen; vgl. dazu auch Stellungnahme vom 29. März 2016, act. G 17/6 I/11) sind als Ersatzeinkünfte im Sinn von Art. 23 lit. a DBG und Art. 36 lit. a StG zu versteuern (vgl. vorstehende E. 2.2 erster



Absatz). Vor diesem Hintergrund lässt sich der angefochtene Entscheid nicht beanstanden.

4.

4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 20. November 2018 abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'500 (B 2018/251: CHF 1'500; B 2018/252: CHF 1'000) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die amtlichen Kosten werden mit den vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschüssen verrechnet.

4.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 98bis 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 2018/251 und B 2018/252 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2013 wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdeführer bezahlt amtliche Kosten von CHF 1'500 (B 2018/251) und CHF 1'000 (B 2018/252), unter Verrechnung mit den von ihm geleisteten Kostenvorschüssen.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.