



**Fall-Nr.:** B 2023/54, B 2023/55  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 11.12.2023  
**Entscheiddatum:** 17.08.2023

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 17.08.2023**

**Steuerrecht, Nachsteuererhebung, geldwerte Leistungen, Beweislast, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11), Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1).** Lässt sich eine Aufrechnung von geldwerten Leistungen, wie vorliegend, nicht auf eine rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen, hat die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen. Im zu beurteilenden Fall war nach Auflösung einer Gesellschaft, die im fraglichen Jahr keine Steuererklärung eingereicht hatte und ermessensweise mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 100 veranlagt worden war, bekannt geworden, dass sie im fraglichen Jahr Umsätze von knapp CHF 90'000 erzielt hatte, was eine neue Tatsache für ein Nachsteuerverfahren darstellte. Es bestand der Verdacht, dass diese Zahlungen an die alleinige Gesellschafterin und einzige Verwaltungsrätin geflossen waren. Trotz Aufforderung der Veranlagungsbehörde reichte die mitwirkungspflichtige Alleinaktionärin keine Belege ein, die einen Zufluss der Zahlungen an die Gesellschaft nachgewiesen hätten. Sie vermochte daher die natürliche Vermutung für eine bei ihr unterbliebene Besteuerung nicht mittels Gegenbeweis zu entkräften, was zur Nachbesteuerung der Einkünfte führte (Verwaltungsgericht, B 2023/54, B 2023/55). Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C\_592/2023)

#### **Entscheid vom 17. August 2023**

##### Besetzung

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

##### Verfahrensbeteiligte

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



St.Galler Gerichte

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,**

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

**A.\_\_,**

**B.\_\_,**

**Beschwerdegegner,**

beide vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Remo Busslinger, Streichenberg  
Rechtsanwälte, Stockerstrasse 38, 8002 Zürich,

**Eidgenössische Steuerverwaltung,** Hauptabteilung Direkte

Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Nachsteuerverfahren (Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie direkte  
Bundessteuer 2013)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

A.\_\_ und B.\_\_ sind verheiratet und lebten in den Jahren 2012 und 2013 gemeinsam in Z.\_\_. Seit 2014 sind sie getrennt. In den Jahren 2012 und 2013 erzielten sie Erträge aus der Vermietung von Liegenschaften.



Für 2013 wurden A.\_\_\_ und B.\_\_\_ am 19. August 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 245'000 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 189'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) sowie einem steuerbaren Einkommen von CHF 243'700 (direkte Bundessteuer) veranlagt. Gegenüber ihrer Selbstdeklaration wurden einige Aufrechnungen, insbesondere die ermessensweise Aufrechnung eines Einkommens von CHF 200'000 zur Bestreitung des Lebensaufwands, vorgenommen. Die Steuerpflichtigen reichten in der Folge den Nachweis einer neuer Hypothekarschuld von CHF 215'000 ein, worauf eine Korrektur der Veranlagung vorgenommen und die Aufrechnung von CHF 200'000 fallengelassen wurde. Das steuerbare Einkommen für 2013 wurde auf CHF 45'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 43'700 (direkte Bundessteuer) und das steuerbare Vermögen auf CHF Null (Kantons- und Gemeindesteuern) festgesetzt.

### **B.**

A.\_\_\_ war vom 23. März 2012 bis 25. März 2014 einzige Verwaltungsrätin und Alleinaktionärin der C.\_\_\_ AG mit Sitz in Z.\_\_\_. Diese wurde 2017 im Handelsregister gelöscht. Sie bezweckte den Kauf und Verkauf, die Projektierung und den Bau sowie das Halten, Verwalten und Vermieten von Immobilien, Führen von Gastronomiebetrieben, Unternehmensberatung, insbesondere im Bereich Gastronomie, sowie nationalen und internationalen Handel mit Gütern aller Art. Das Aktienkapital betrug CHF 100'000. Die C.\_\_\_ AG wurde für 2012 am 6. Dezember 2013 ohne steuerbaren Gewinn (Reinverlust CHF 294) und mit einem steuerbaren Kapital von CHF 76'000 (satzbestimmend: CHF 99'000) veranlagt. Im Jahr 2013 wurde die Gesellschaft am 25. Februar 2016 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 100 und einem steuerbaren Kapital von CHF 100'000 nach Ermessen veranlagt, nachdem sie keine Steuererklärung eingereicht hatte.

### **C.**

Am 21. Februar 2019 erging eine steueramtliche Meldung, wonach bei der C.\_\_\_ AG "infolge Ermessensveranlagung 2013" Umsätze von CHF 43'000 und CHF 45'360 nicht verbucht worden seien, woraus sich allenfalls eine geldwerte Leistung an die damalige Aktionärin A.\_\_\_ ergeben könnte. Am 30. März 2019 leitete das Kantonale Steueramt ein Nachsteuerverfahren hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und der direkten Bundessteuer 2013 ein und forderte A.\_\_\_ und B.\_\_\_ mehrfach erfolglos auf, Unterlagen zu den Zahlungen einzureichen. Mit Nachsteuerverfügungen vom 21. September 2021 rechnete das Kantonale Steueramt A.\_\_\_ und B.\_\_\_ für das Jahr 2013 bisher nicht besteuerte Einkünfte aus Beteiligungen von CHF 88'360 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 53'016 (direkte Bundessteuer; 60 Prozent von CHF



88'360) auf. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 22. Dezember 2021 ab.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess die dagegen von den Steuerpflichtigen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) mit Entscheid vom 13. Februar 2023 gut, hob den angefochtenen Einsprache-Entscheid vom 22. Dezember 2021 auf und wies die Angelegenheit zu neuer Veranlagung und Steuerauscheidung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurück. Sie erwog, es sei nicht erwiesen, dass die zwei von der C.\_\_ AG einer Drittfirma gestellten Rechnungen von jener an die Beschwerdeführerin bezahlt worden seien. Diese habe keinen Zugang mehr zu Unterlagen der Gesellschaft.

### **D.**

Mit Eingabe vom 20. März 2023 erhob das Kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 13. Februar 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einsprache-Entscheid vom 22. Dezember 2021 sei zu bestätigen.

Die Vorinstanz beantragte am 30. März 2023 unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) stellte am 24. April 2023 den Antrag auf Gutheissung der Beschwerden. Mit Stellungnahme vom 8. Mai 2023 beantragten A.\_\_ und B.\_\_ (Beschwerdegegner) die kostenfällige Abweisung der Beschwerden (zuzüglich Mehrwertsteuer). Der Beschwerdeführer nahm am 22. Mai 2023 dazu Stellung. Beschwerdegegner, Vorinstanz und Beschwerdebeteiligte verzichteten auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die von den Beteiligten gemachten Ausführungen und die Akten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Nachsteuer und der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die



Kantons- und Gemeindesteuern 2013 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 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, Urteile 2C\_440/2014 und 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). Das Kantonale Steueramt 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 16. Februar 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 20. März 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). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

### 3.

#### 3.1.

Die Vorinstanz ging im angefochtenen Entscheid vom Vorliegen einer neuen Tatsache aus und erachtete die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens als grundsätzlich rechtmässig (act. 2, E. 4b). Sie erwog, es sei nicht nachgewiesen, dass die fraglichen Beträge der Beschwerdegegnerin und nicht der C.\_\_\_ AG zugeflossen seien. Dazu hätte ein Nachsteuerverfahren bei der Gesellschaft durchgeführt werden müssen, was aber nicht mehr möglich sei. Die Beschwerdegegnerin habe keinen Zugang mehr zu Unterlagen der Gesellschaft. Der Veranlagungsbehörde sei es nicht gelungen, die Beweislage umzustossen. Die Tatsache, dass die Beschwerdegegnerin im Zeitpunkt der strittigen Rechnungen als Alleinaktionärin, einzige Verwaltungsrätin und Geschäftsführerin agiert habe, sei als Indiz ungenügend. Der Beschwerdeführer habe die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (act. 2, E. 5).



### 3.2.

Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, die C.\_\_\_ AG habe für das Geschäftsjahr 2013 keine Steuererklärung eingereicht und sei in der Folge nach Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 100 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 100'000 veranlagt worden. Auch in den Folgejahren seien Ermessensveranlagungen erfolgt. Auf Meldung der Abteilung Juristische Personen hin, wonach die C.\_\_\_ AG im Jahr 2013 Umsätze von CHF 43'000 und CHF 45'360 erzielt habe, sei die Beschwerdegegnerin erfolglos um Zustellung diverser Dokumente ersucht worden. Die fraglichen Beträge seien von der F.\_\_\_ AG tatsächlich bezahlt worden. Die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens bei der C.\_\_\_ AG sei nicht mehr möglich, da diese im Handelsregister längst gelöscht sei. Die Beschwerdegegnerin sei als ehemalige einzige Verwaltungsrätin mitwirkungspflichtig in Bezug auf die damaligen Geschäftsunterlagen. Mit dem Hinweis, es seien alle Unterlagen an den neuen Gesellschafter übergeben worden, vermöge sie sich nicht zu entlasten. Bei der C.\_\_\_ AG könnten entgegen der Ansicht der Vorinstanz weder beim Konkursamt noch bei Liquidatoren Unterlagen erhältlich gemacht werden, da über diese kein Konkurs eröffnet und auch keine Liquidation durchgeführt worden sei. Obschon vorliegend auf Ebene der Gesellschaft keine rechtskräftige Aufrechnung der geldwerten Leistung erfolgt sei, obliege es aufgrund der unterlassenen Mitwirkung bei der Sachverhaltsabklärung der Beschwerdegegnerin, die behauptete geldwerte Leistung der Gesellschaft detailliert zu bestreiten. Wirke sie detailliert mit, bleibe es bei der Grundregel, wonach die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen zu tragen habe. Die Beschwerdegegnerin habe im Nachsteuerverfahren nicht gehörig mitgewirkt. Sie habe lediglich die Steuererklärung von D.\_\_\_ und Auszüge ihrer zwei Bankkonti eingereicht. Diesen Unterlagen kämen mit Blick auf die Fragestellung keine Beweiskraft zu. Eine Vollständigkeitsbescheinigung der Bank E.\_\_\_ woraus hätte geschlossen werden können, dass das Konto, auf welches die F.\_\_\_ AG die zwei Zahlungen überwiesen habe, nicht auf die Beschwerdegegnerin privat gelautet habe, sei nicht eingereicht worden. Da die Beschwerdegegnerin nach wie vor in Kontakt mit D.\_\_\_, ihrem Nachfolger bei der C.\_\_\_ AG, stehe, erstaune es, dass sie die damals beim Verkauf diesem übergebenen Geschäftsunterlagen nicht habe erhältlich machen können. Als ehemalige Verwaltungsrätin und Kontoberechtigte wäre es ihr auch heute noch möglich, den Nachweis zu erbringen, dass das fragliche Konto bei F.\_\_\_ auf die C.\_\_\_ AG gelautet habe. Ferner fehle auch der Vertrag zur Veräusserung der Aktien im Jahr 2014. Als einzige Verwaltungsrätin und Alleinaktionärin der C.\_\_\_ AG sei sie im Jahr 2013 für die korrekte Buchführung der Gesellschaft verantwortlich gewesen. Ihr sei anzulasten, dass die steuerrechtlichen Verfahrenspflichten damals nicht erfüllt worden seien. Diese Versäumnisse, die es der Veranlagungsbehörde



verunmöglichten, den direkten Beweis für die von ihr behauptete geldwerte Leistung zu erbringen, müssten sich im Rahmen der Beweiswürdigung zu Ungunsten der Beschwerdegegnerin auswirken.

### 3.3.

Dem halten die Beschwerdegegner entgegen, der Geldfluss wie auch die Vereinnahmung der Zahlungen der F.\_\_ AG seien nach wie vor nicht erwiesen. Der erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren vom Beschwerdeführer eingereichte buchhalterische Kontoauszug der F.\_\_ AG sei aus dem Recht zu weisen. Die aus dem Umstand, dass bei der gelöschten C.\_\_ AG kein Nachsteuerverfahren möglich sei, gezogene Schlussfolgerung, die Beschwerdegegnerin habe die Zahlungen persönlich erhalten, sei willkürlich. Zudem verfüge sie über keine Unterlagen der Gesellschaft mehr. Dazu sei sie auch nicht verpflichtet, und es sei ihr auch nicht möglich, ihren Nachfolger zur Herausgabe zu verpflichten. Die Aufbewahrungspflicht treffe die Gesellschaft und nicht sie als ehemalige Verwaltungsrätin. Der Beschwerdeführer sei seiner Beweispflicht nicht nachgekommen, sondern er schiebe die Verantwortung auf die Beschwerdegegnerin ab. Diese sei aber unverschuldet nicht in der Lage, den Gegenbeweis zu erbringen. Erste Anlaufstelle für Beweisaufgaben wäre die C.\_\_ AG gewesen, wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt habe.

## 4.

### 4.1.

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. 151 Abs. 1 DBG). In Art. 53 StHG und Art. 199 Abs. 1 StG 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 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, S. 415; M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum



Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 13 zu Art. 151; VerwGE B 2010/230 vom 26. Januar 2011, E. 4).

### 4.2.

Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG bzw. Art. 201 Abs. 3 StG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweisführungslast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 123 ff. DBG, Art. 168 ff. StG; [BGE 121 II 273 E. 3c/aa](#); Looser, a.a.O., N 24 zu Art. 151). 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 freilich 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). Zunächst muss er 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, Urteil 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, Urteile 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 / 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 (Imstepf/Seiler, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, FStR 2019, S. 227 und 234). Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen greifen im Nachsteuerverfahren erst, wenn das Vorliegen einer neuen Tatsache erwiesen ist und gewichtige Indizien den Schluss auf eine unrichtige Versteuerung zulassen (Looser, a.a.O., N 26 zu Art. 151).

### 4.3

Der Beweis, dass die Veranlagung ungenügend gewesen ist, obliegt gemäss den vorstehenden Ausführungen grundsätzlich der Steuerbehörde. Sie hat den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den für die Nachbesteuerung relevanten Tatsachen "voll überzeugt" ist (sog. Regelbeweismass). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörde hierbei auch auf Indizien stützt und daraus Schlüsse zieht (sog. natürliche Vermutungen; vgl. BGer, Urteile 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 Beweisnotstand geraten würde, den sie nicht verschuldet hat und sich aus diesem auch nicht befreien kann, da die entsprechenden Beweismittel nicht ihr, sondern nur dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen (Looser, a.a.O., N 24 zu Art. 151). 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).



### 4.4

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 (Art. 8 ZGB analog; 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).

### 4.5.

Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (in der im Jahr 2013 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 darstellen (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG in der im Jahr 2013 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. Dazu gehören insbesondere sogenannte Gewinnvorwegnahmen. Davon spricht man, wenn der Gewinn, welcher dem Unternehmen zusteht, nicht verbucht, sondern direkt an den Gesellschafter geleitet wird. Was auf der Stufe der Gesellschaft als geldwerte Leistung im Sinn von Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziffer 5 StG beziehungsweise Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG.

Ausgangspunkt bildet damit ein zweidimensionaler Sachverhalt, der sich aus der Kapitalgesellschaft und dem Anteilsinhaber zusammensetzt. Zu zweidimensionalen



Sachverhalten hat das Bundesgericht mehrfach entschieden, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus greift. 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, Urteile 2C\_1071/2020 und 1072/2020 vom 19. Februar 2021, E. 3.2.2). Lässt sich eine Aufrechnung von geldwerten Leistungen nicht auf eine rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen, hat die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen (VerwGE B 2018/4 und 5 vom 15. März 2018, E. 4.2).

## 5.

### 5.1.

Objektive Voraussetzung für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens ist eine neue Tatsache, woraus sich ergibt, dass die frühere rechtskräftige Veranlagung der steuerpflichtigen Person zu tief ausgefallen ist (vgl. E. 4.1 hiavor). Vorliegend geht es um das Nachsteuerverfahren gegenüber den Beschwerdegegnern in Bezug auf die Steuerperiode 2013. Der Beschwerdeführer erachtet es als hinreichend erstellt, dass die Zahlungen einer Drittfirma von zwei Rechnungen der C.\_\_\_ AG aus dem Jahr 2013 über zusammen CHF 88'360 anstatt von der Gesellschaft von der Beschwerdegegnerin als damaliger Alleinaktionärin vereinnahmt worden sind.

Zu Recht: Die C.\_\_\_ AG war für das Jahr 2013 nach Ermessen mit einem Gewinn von CHF 100 und einem Kapital von CHF 100'000 veranlagt worden, nachdem sie trotz Mahnung keine Steuererklärung und somit auch keine Jahresrechnung eingereicht hatte (vgl. Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2016, act. 6/7.22.4 und 7.22.5). Am 21. Februar 2021 übermittelte die Abteilung Juristische Personen der Abteilung



Natürliche Personen zwei Rechnungen der C.\_\_\_ AG an die F.\_\_\_ AG, für ausgeführte Arbeiten am Objekt G.\_\_\_-strasse 001\_ in Y.\_\_\_ – die eine vom 13. Februar 2013 über CHF 43'000 (Bauleitung, -beratung, -begleitung, act. 6/7.22.3) und die andere vom 31. Mai 2013 über CHF 45'360 (BKP 112, 281 und 283, act. 6/7.22.2). Die Zahlungen wurden bei der F.\_\_\_ AG als Aufwand verbucht und am 19. März 2013 bzw. 6. Juni 2013 von ihrem H.\_\_\_-Konto auf das auf den Rechnungen als Zahlungsverbindung angegebene Konto bei der E.\_\_\_ überwiesen (act. 3; da es sich bei dem im Beschwerdeverfahren eingereichten buchhalterischen Kontoauszug der F.\_\_\_ AG um ein unechtes Novum handelt, ist er nicht aus dem Recht zu weisen [vgl. Looser/Looser-Herzog, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 14 zu Art. 61 VRP]). Im begleitenden E-Mail zur Übermittlung der Rechnungen führte die Steuerkommissärin der Abteilung Juristische Personen an, aus dem nicht verbuchten Umsatz infolge Ermessensveranlagung 2013 könnten sich geldwerte Leistungen, gemeint bei den Beschwerdegegnern, ergeben (act. 6/7.22.1). Das Vorliegen einer neuen Tatsache wird von den Beschwerdegegnern nicht bestritten. Auch die Vorinstanz ging in ihrem Entscheid von einer neuen Tatsache aus (act. 2, E. 4b).

### 5.2.

Das Veranlagungsverfahren betreffend die Gewinn- und Kapitalsteuer 2013 der C.\_\_\_ AG war im Zeitpunkt der Meldung längst rechtskräftig abgeschlossen. Da die Gesellschaft seit der Löschung am 22. August 2017 nicht mehr existiert, konnte ihr gegenüber kein Nachsteuerverfahren zwecks Überprüfung der Verbuchung dieser Zahlungen eröffnet werden. Es gibt daher keine gestützt auf den zweidimensionalen Sachverhalt bei geldwerten Leistungen gestützte Vermutung (vgl. E. 4.5 hiervor), die Zahlungen der F.\_\_\_ AG seien als Gewinnvorwegnahme der Beschwerdegegnerin als damaliger Alleinaktionärin zugeflossen. Es ist somit am Beschwerdeführer, Tatsachen nachzuweisen, die eine Vereinnahmung dieser Zahlungen durch die Beschwerdegegnerin nahelegen. Kann er dafür ausreichende Indizien vorbringen, so haben die Beschwerdegegner Umstände darzutun, die dagegensprechen (sog. Gegenbeweis).

### 5.3.

Aufgrund der gesamten Umstände ist vorliegend davon auszugehen, dass die



Zahlungen der F.\_\_\_ AG als Gewinnvorwegnahme von der Beschwerdegegnerin als damaliger Alleinaktionärin der C.\_\_\_ AG direkt vereinnahmt worden sind.

### 5.3.1.

Die C.\_\_\_ AG hatte in der Bilanz des Jahres 2012 bei den Aktiven kein Bankkonto aufgeführt; auch wies sie keinerlei Geschäftstätigkeiten aus. In den Folgejahren 2013 bis 2016 reichte sie weder Steuererklärungen noch Jahresrechnungen ein. Am 22. August 2017 wurde sie mangels Geschäftstätigkeit und verwertbarer Aktiven im Handelsregister gelöscht (vgl. Art. 155 der Handelsregisterverordnung, SR 221.411, HRegV, in der damals geltenden Fassung AS 2016 4667). Vor diesem Hintergrund ist nicht davon auszugehen, dass die zwei im Jahr 2013 auf ein Konto der SGKB überwiesenen Zahlungen der F.\_\_\_ AG von zusammen CHF 88'360 von der C.\_\_\_ AG vereinnahmt worden sind. Ein Zufluss der Zahlungen an die Beschwerdegegnerin, die bei Ausstellung der Rechnungen an die F.\_\_\_ AG Alleinaktionärin und einzige Verwaltungsrätin der C.\_\_\_ AG war und damit auch allein über die betreffenden Rechnungen disponieren konnte, liegt daher auf der Hand.

### 5.3.2.

Die Beschwerdegegner trifft eine Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des Sachverhalts, zumal sie – im Gegensatz zum Beschwerdeführer – Zugang zu den entsprechenden Beweismitteln haben. Der Beschwerdeführer forderte die Steuerpflichtigen mehrmals erfolglos auf, Belege einzureichen, aus welchen der Zufluss an die Gesellschaft hervorgeht (act. 6/7.28, 32 und 58). Aus der Einreichung der Kontoauszüge zweier anderer von ihnen deklariertes Bankkontos liess sich diesbezüglich – mangels Vollständigkeitsbescheinigung der E.\_\_\_, deren Einreichung ohne weiteres möglich gewesen wäre – nichts ableiten. Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, wäre es der Beschwerdegegnerin als Alleinaktionärin, einziger (und alleinzeichnungsberechtigten) Verwaltungsrätin und Geschäftsführerin im Jahr 2013 auch heute rückwirkend möglich und zumutbar gewesen, den von ihr behaupteten Zufluss an die Gesellschaft (bzw. an eine andere Drittperson) zu erbringen. Der Nachweis, dass das Konto, auf welches die F.\_\_\_ AG die Beträge überwies, damals auf die C.\_\_\_ AG lautete, hätte bereits genügt. Nachdem es den Beschwerdegegnern möglich war, im Nachsteuerverfahren 2012 hinsichtlich des Aktionärsdarlehens (Verfahren B 2023/56 und 57) die private Steuererklärung des Nachfolgers im



Verwaltungsrat D.\_\_\_\_ einzureichen, ist nicht einzusehen, weshalb sie von diesem – auch wenn er rechtlich dazu nicht verpflichtet ist – nicht auch sachdienliche Unterlagen für das vorliegende Verfahren hätten erhältlich machen können. Die Behauptung der Beschwerdegegner, sie hätten alles offengelegt, was sie könnten, trifft daher nicht zu. Sie haben folglich ihre Mitwirkungspflicht verletzt, was als weiteres Indiz für die steuerrelevante Tatsache zu werten ist, zumal dafür kein anderer Grund als die Verschleierung des wahren Sachverhalts erkennbar ist.

### 5.3.3.

Zusammenfassend ist es den Beschwerdegegnern nicht gelungen, die aufgrund gewichtiger Indizien (vgl. E. 5.3.1 und 5.3.2 hiervor) bestehende natürliche Vermutung für eine bei ihnen unterbliebene Besteuerung von Einkünften in der Höhe von CHF 88'360 im Jahr 2013 zu entkräften. Da die Beweislast für den Gegenbeweis bei ihnen liegt (vgl. E. 4.3 hiervor), treffen sie die Folgen der natürlichen Vermutung. Die Aufrechnung der Einkünfte bei den Beschwerdegegnern als Nachsteuer im Jahr 2013 durch den Beschwerdeführer erfolgte somit zu Recht, weshalb die Beschwerden gutzuheissen sind, der angefochtene Rekurs- und Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 13. Februar 2023 aufzuheben und der Einsprache-Entscheid des Beschwerdeführers vom 22. Dezember 2021 zu bestätigen ist.

## 6.

### 6.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren den unterliegenden Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 (B 2023/54: CHF 1'800; B 2023/55: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art.7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Ausseramtliche Kosten sind bei diesem Ausgang nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98<sup>bis</sup> VRP).

### 6.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt



die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 500 (total somit CHF 1'000) gehen somit ebenfalls vollumfänglich zulasten der Beschwerdegegner, unter Verrechnung mit dem von ihnen in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüssen.

### **6.3.**

Zufolge Unterliegens besteht weder für die Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für die vorinstanzlichen Verfahren ein Anspruch der Beschwerdegegner auf ausseramtliche Entschädigung.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

#### **1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2023/54 und B 2023/55 werden vereinigt.

#### **2.**

Die Beschwerde B 2023/54 betreffend Nachsteuer zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 13. Februar 2023 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 22. Dezember 2021 bestätigt.

#### **3.**

Die Beschwerde B 2023/55 betreffend Nachsteuer zur direkten Bundessteuer 2013 wird unter Aufhebung des Beschwerdeentscheids vom 13. Februar 2023 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 22. Dezember 2021 bestätigt.

#### **4.**

Die Beschwerdegegner bezahlen die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 (B 2023/54: CHF 1'800; B 2023/55: CHF 1'200).

#### **5.**

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je



CHF 500 werden den Beschwerdegegnern auferlegt, unter Verrechnung mit den in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe.

### **6.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.