

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_473/2016, 2C_474/2016

Urteil vom 22. August 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen.

Gegenstand
2C_473/2016
Nachsteuer (Kantons- und Gemeindesteuern 2006),

2C_474/2016
Nachsteuer (Direkte Bundessteuer 2006),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 27. April 2016.

Sachverhalt:

A.

A.a. Der schweizerisch-britische Doppelbürger A.A. _____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) hat Wohnsitz in U. _____/SG. Seit dem 1. Februar 2006 wirkte er als Verantwortlicher für das Risikomanagement bei der Z. _____ Bank AG in Vaduz (FL). Am 31. März 2006 heiratete er die russische Staatsangehörige B.A. _____ geb. C. _____. Drei Monate später meldeten sich die Eheleute A. _____-C. _____ in die Russische Föderation ab. In der Steuererklärung vom 22. Juli 2006 (betreffend das erste Halbjahr 2006; nachfolgend: erste Steuererklärung) deklarierten die Eheleute unter anderem ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 6'689.--, eine Hypothekarschuld bei der St. Galler Kantonalbank (nachfolgend: SGK) von Fr. 400'000.-- sowie damit zusammenhängende Schuldzinsen von Fr. 14'400.--. Die Veranlagungsverfügung vom 22. August 2006 erging im Sinne der Steuererklärung.

A.b. In einer weiteren Steuererklärung vom 23. April 2007 (nun betreffend das zweite Halbjahr 2006; nachfolgend: zweite Steuererklärung) gaben die Eheleute zusätzlich ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes von Fr. 73'800.-- an, das dieser als Mathematiker erzielt hatte. Die (zweite) Veranlagungsverfügung erging am 18. September 2007.

A.c. Das Kantonale Steueramt St. Gallen verfügte am 9. September 2008, dass der Steuerpflichtige Ende 2006 unverändert am bisherigen Wohnsitz ansässig gewesen sei. Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen bestätigte die Sichtweise der kantonalen Vorinstanzen rechtskräftig mit Entscheid B 2009/171 vom 15. April 2010.

B.

B.a. In einer weiteren Steuererklärung vom 7. Juni 2010 (betreffend das ganze Kalenderjahr 2006; nachfolgend: dritte Steuererklärung) deklarierten die Eheleute A. _____-C. _____ nunmehr unter anderem ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes (Z. _____ Bank AG) von Fr. 200'322.--, ein solches aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes von Fr. 8'264.--, die Grundpfandschuld bei der SGKB (private Schulden) mit den entsprechenden Schuldzinsen sowie erstmals ein Passivdarlehen (geschäftliche Schulden) von Fr. 1'750'000.-- nebst zugehörigen Schuldzinsen von Fr. 131'250.--.

B.b. Am 7. Dezember 2012 erliess das Steueramt die erforderlichen Nachsteuerverfügungen. Das angeblich geschäftliche Darlehen und die zugehörigen Schuldzinsen liess es zum Abzug nicht zu. Im Einspracheentscheid vom 10. Oktober 2013 gelangte das Steueramt dagegen zur Auffassung, das geschäftliche Darlehen - nicht aber die betreffenden Zinsen - sei anzuerkennen. Die aufgrund der Nichtzulassung der Schuldzinsen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 30. September 2014 sowie Entscheid B 2014/212 und 213 des Verwaltungsgerichts vom 27. April 2016).

C.

Mit Eingabe vom 23. Mai 2016 erhebt der Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und in den Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons St. Gallen sowie der direkten Bundessteuer, je zum Steuerjahr 2006, seien zusätzliche Schuldzinsen in der Höhe von Fr. 131'250.- - zum Abzug zuzulassen. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Auf die Anordnung eines Schriftenwechsels wurde verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht - wie im vorliegenden Fall - gleich geregelt ist (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 1.1). Das Bundesgericht hat hier für die Kantons- und Gemeindesteuern (2C_473/2016) und die direkte Bundessteuer (2C_474/2016) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich - unter Vorbehalt von E. 1.3 hiernach - einzutreten (Art. 42 und Art. 100 BGG).

Die Beschwerde ist im vereinfachten Verfahren gemäss Art. 109 BGG zu behandeln. Das rechtfertigt es auch, redaktionell auf die ansonsten gebotene Trennung zwischen Kantons- und Gemeindesteuer bzw. direkter Bundessteuer zu verzichten.

1.3. Gemäss Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG haben Rechtsschriften unter anderem die Begehren und deren Begründung zu enthalten; in der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt (vgl. Art. 95 BGG; Urteil 1C_296/2015 vom 18. Mai 2016 E. 2.1 mit Hinweisen, zur Publikation vorgesehen).

1.3.1. Unerlässlich ist namentlich, dass die Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheids eingeht und im Einzelnen aufzeigt, worin Bundesrecht verletzt wird. Die Beschwerdeschrift soll vor Bundesgericht z.B. nicht bloss die Rechtsstandpunkte und Argumente

wiederholen, wie sie im kantonalen Verfahren vorgebracht worden sind, sondern muss sich konkret und spezifisch mit den als rechtsfehlerhaft erachteten Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen (vgl. BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.).

1.3.2. Besonderes gilt hinsichtlich der vorinstanzlichen Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorinstanz ihn festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann diesen - soweit entscheidungsrelevant - berichtigen oder ergänzen, wenn er offensichtlich unrichtig, in Missachtung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt worden ist oder anderweitig auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). In die vorinstanzliche Beweiswürdigung greift das Bundesgericht nur ein, wenn sie willkürlich ist; das ist dann der Fall, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (vgl. BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Die betroffene Person muss also rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der Sachverhalt bzw. die beanstandete Beweiswürdigung klar und eindeutig mangelhaft erscheint (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S.254 f.; 133 III 350 E. 1.3 S. 251 f.). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

1.3.3. Eine diesen strengen Anforderungen genügende Begründung ist hier nur teilweise zu erkennen. Soweit das nicht der Fall ist, kann auf die vorgetragene Kritik nicht eingegangen werden.

2.

2.1. Nach Art. 151 Abs. 1 DBG wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert, falls sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist. Mit dieser Vorschrift stimmen Art. 53 Abs. 1 StHG und Art. 199 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons St. Gallen] vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) überein.

Die Vorinstanz hat die Praxis zur Erhebung von Nachsteuern korrekt dargelegt und dazu ausgeführt, dass hier zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnet worden ist, da der Steuerpflichtige erst mit der dritten Steuererklärung ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie ein Darlehen der X. _____ AG in der Höhe Fr. 1'750'000.-- (Geschäftsschulden) mit Schuldzinsen von Fr. 131'250.-- deklariert hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2). Die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens wird vom Beschwerdeführer vor Bundesgericht im Grundsatz auch nicht (mehr) in Frage gestellt.

2.2. Strittig ist hier nur noch die Frage, ob die Vorinstanzen zu Recht den Einspruchentscheid des Steueramts vom 10. Oktober 2013 bestätigt haben, wonach im Rahmen des Nachsteuerverfahrens das Darlehen von Fr. 1'750'000.-- für den Schuldabzug zwar anerkannt, die Schuldzinsen von Fr. 131'250.-- jedoch nicht zum Abzug zugelassen wurden. Dabei ist zu beachten, dass das Darlehen von Fr. 1'750'000.-- gemäss einer vom Steuerpflichtigen eingereichten "Übernahme-Erklärung" vom 10. Mai 2006 an die russische Gesellschaft "GmbH Y. _____ Partner," (nachfolgend: Y. _____ GmbH) abgetreten worden ist.

2.2.1. Die Vorinstanz hat dazu im Wesentlichen ausgeführt, für geschäftliche Schuldzinsen komme Art. 27 Abs. 2 lit. d DBG bzw. Art. 40 Abs. 2 lit. e StG/SG zur Anwendung. Der Steuerpflichtige sei beweisbelastet für den Umstand, dass und in welcher Höhe Schuldzinsen im Jahr 2006 angefallen seien. Bei Zahlungen ins Ausland seien die gesamten Umstände darzulegen, die zu deren Ausrichtung geführt hätten. Gemäss dem ins Recht gelegten Darlehensvertrag zwischen dem Steuerpflichtigen und der X. _____ AG seien die Darlehenszinsen erst am 30. Dezember 2010 und nicht im Jahr 2006 fällig gewesen. Insgesamt liessen sich die Hintergründe der Darlehensaufnahme und die Verwendung des Darlehens durch den Steuerpflichtigen mit Blick auf die unübersichtlichen und teilweise widersprüchlichen Verhältnisse nicht plausibel nachvollziehen. Eine Begleichung der Zinsen ergebe sich auch aus dem eingereichten Schreiben der Y. _____ GmbH vom 6. März 2013 nicht. Auch in Bezug auf die angeblich selbständige Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen bei der Z. _____ Bank im Jahr 2006 stünden widersprüchliche Angaben im Raum: So ergebe sich aus der dritten Steuererklärung sowie den darin beigelegten Dokumenten, dass es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit gehandelt habe. Dem Steuerpflichtigen gelinge insgesamt der Nachweis nicht, dass

er im Steuerjahr 2006 einen Zins von Fr. 131'250.-- an die Darlehensgeberin geleistet habe. Der Steuerpflichtige habe die von ihm oder in seinem Umfeld geschaffenen komplexen wirtschaftlichen Strukturen nicht nachvollziehbar und widerspruchsfrei zu erklären vermocht.

2.2.2. Mit diesen entscheidungswesentlichen Erwägungen des angefochtenen Urteils setzt sich der Beschwerdeführer vor Bundesgericht nicht rechtsgenügend auseinander (vgl. E. 1.3.1 hiervor). Seine grösstenteils appellatorischen Ausführungen vermögen nicht aufzuzeigen, dass die von der Vorinstanz ihrem Urteil zugrunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen geradezu offensichtlich unrichtig wären (vgl. E. 1.3.2 hiervor). Ebenso wenig ist ersichtlich, inwiefern die vom Verwaltungsgericht aus diesen Feststellungen gezogenen rechtlichen Schlüsse gegen die hier massgeblichen Bestimmungen verstossen sollen.

2.2.3. Zwar liegt die Beweisführungslast aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Steuerbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 176 Abs.1 StG/SG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG; Art. 168 ff. StG/SG). Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 170 Abs. 1 StG/SG). Insbesondere hat sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 168 Abs. 2 StG/SG). Von einer "besonders qualifizierten" Mitwirkungspflicht geht die Praxis bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen aus. Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Masse gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2 mit Hinweisen). 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 Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (Urteil 2C_797/2012 und 2C_798/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.2 mit Hinweisen, in: ASA 82 144).

2.2.4. Unter diesen Umständen ist nicht ersichtlich, inwiefern der angefochtene Entscheid Bundesrecht verletzen soll: Vorab verkennt der Beschwerdeführer, dass hier die Beweislast nicht bei der Steuerbehörde liegt (vgl. E. 2.2.3 hiervor). Sodann hat die Vorinstanz die Praxis zur Abzugsfähigkeit von geschäftlichen Schuldzinsen (Art. 27 Abs. 2 lit. d DBG; Art. 40 Abs. 2 lit. e StG/SG) korrekt dargestellt. Ob sich aus dem ins Recht gelegten Darlehensvertrag zwischen der X. _____ AG und dem Steuerpflichtigen vom 22. Oktober 2004 bzw. der "Übernahme-Erklärung" der Y. _____ GmbH vom 10. Mai 2006 ableiten lässt, dass die Darlehenszinsen erst per Ende 2010 fällig wurden, kann offen gelassen werden. Entscheidend ist hier, dass keine konkreten Beweise für die Zinszahlung von Fr. 131'250.-- im Jahr 2006 erbracht worden sind. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer vermögen die Bestätigungsschreiben der Y. _____ GmbH vom 3. Juli 2012 und 6. März 2013 bzw. der Liquidatoren der Y. _____ GmbH vom 10. Oktober 2014 den erhöhten Beweisanforderungen im internationalen Verhältnis nicht zu genügen (vgl. E. 2.2.3 hiervor). Mit diesen Dokumenten lassen sich keine tatsächlich erfolgten Geldflüsse beweisen; dazu wären Bankkontoauszüge oder -belege erforderlich, die jedoch vom Steuerpflichtigen nicht eingereicht worden sind (vgl. Urteil 2C_720/2015 und 2C_721/2015 vom 18. April 2016 E. 2.3).

2.2.5. Wie bereits vor der Vorinstanz gelingt es dem Steuerpflichtigen auch vor dem Bundesgericht nicht, die unübersichtlichen und komplizierten wirtschaftlichen Strukturen, die um das angebliche Darlehen aufgebaut worden sind, für Dritte nachvollziehbar darzulegen. Auch der ins Feld geführte Umstand, dass der Steuerpflichtige angeblich als Treuhänder und Vermögensverwalter für die Darlehensgeberin tätig gewesen sein soll, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Es ist schliesslich auch nicht ersichtlich, inwiefern die Staatsanwaltschaft oder die Anklagekammer des Kantons St. Gallen aufgrund eines von der Z. _____ Bank gegen den Steuerpflichtigen angestrebten Verfahrens hier zur Klärung beitragen könnte.

2.2.6. Es steht somit fest, dass die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen sich nicht als geradezu offensichtlich unrichtig erweisen und auch nicht auf Verstössen gegen (verfahrens) rechtliche Vorschriften beruhen. Bei der vom Verwaltungsgericht seiner Beurteilung zugrunde gelegten Faktenlage ist insgesamt nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen den vom kantonalen Steueramt verweigerten Abzug der Darlehenszinsen als rechtmässig bestätigt haben.

3.

Nach dem Gesagten sind die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden im vereinfachten Verfahren gemäss Art. 109 BGG abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann. Zur Begründung wird ergänzend auf die Erwägungen im angefochtenen Urteil verwiesen (Art. 109 Abs. 3 BGG).

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der unterliegende Beschwerdeführer kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_473/2016 und 2C_474/2016 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C_474/2016) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (2C_473/2016) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von insgesamt Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. August 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Winiger