



Fall-Nr.: B 2015/327 und B 2015/328
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 29.06.2017
Entscheiddatum: 29.06.2017

Entscheid Verwaltungsgericht, 29.06.2017

Steuerrecht, Verfahrensrecht. Bestätigung der Rechtsprechung, wonach die selbständige Anfechtung einer erstinstanzlichen Verfügung (Veranlagungsverfügung) vor Verwaltungsgericht nicht zulässig ist. Die entsprechende Verfügung wurde durch den Einspracheentscheid und dieser wiederum durch den Rekurs- und Beschwerdeentscheid der Verwaltungsrekurskommission ersetzt. Auf die Beschwerden, in der (nur) die Anpassung der Veranlagungsverfügungen verlangt wird, ist deshalb nicht einzutreten. Bei einer materiellen Beurteilung wären die Beschwerden ohnehin abzuweisen: Wenn eine natürliche Personen die ihr während der Veranlagungsperiode tatsächlich zugeflossenen Vermögenserträge im Nachhinein (obligatorisch im Rahmen einer Sacheinlagegründung) an eine Gesellschaft abtritt und dieser mithin entgegen der wirtschaftlichen Wirklichkeit zuscheidet, ist dies (steuerlich unbeachtliche) Vermögensverwendung. Eine Besteuerung als Erträge der Gesellschaft scheidet aus (Verwaltungsgericht, B 2015/327 und B 2015/328).

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Wehrle

Verfahrensbeteiligte

A.Y. und B.Y.,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Daniel Gebert, Christoph Senti AG,
Kriessernstrasse 40, 9450 Altstätten SG,



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführer,

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

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2011)

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2011)



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. A.Y. und B.Y. halten bzw. hielten im Privatvermögen diverse Liegenschaften (act. 8/6, Steuerakten 2011, Nr. 1.7). Am 5. Dezember 2011 gründeten sie die N. AG und die R. AG mit Sitz in X.; deren Eintrag in das Handelsregister des Kantons St. Gallen erfolgte am 16. Dezember 2011. Das Aktienkapital von nominal je Fr. 100'000.-- liberierten sie mittels Sacheinlagen:

- Mit Sacheinlageverträgen vom 7. Dezember 2011 übertrug A.Y. der R. AG die Stockwerkeigentumseinheiten S00000 und S00001, Grundbuch Q., am M.-weg 0 in Q. B.Y. übertrug ihr die Stockwerkeigentumseinheiten S00002 und S00003, Grundbuch X., an der O.-strasse 01x, X. Hierfür wurden den Beiden insgesamt 1000 voll liberierte Namenaktien der R. AG im Nominalwert von je Fr. 100.-- ausgegeben. Im Mehrbetrag gewährten die Gründeraktionäre der Gesellschaft Darlehen von insgesamt Fr. 1'266'600.-- (act. 8/6, Steuerakten 2011, Nr. 1.11 und 1.14).

- Mit Sacheinlagevertrag vom 7. Dezember 2011 übertrug A.Y. der N. AG die Stockwerkeigentumseinheiten S00004, S00005, S00006, S00007, S00008 und S00009 an der P.-strasse 02, Z., sowie S00010 an der C.-gasse 03, Z. (alle Grundbuch Z.) zu einem Übernahmepreis von total Fr. 2'853'400.--. Hierfür wurden den beiden Gründeraktionären je 500 voll liberierte Namenaktien der N. AG im Nominalwert von je Fr. 100.-- ausgegeben. Im Mehrbetrag von Fr. 2'753'400.-- gewährten sie der N. AG ein Darlehen (act. 8/6, Steuerakten 2011, Nr 1.16).

Unter Ziff. 1 der „weiteren Vertragsbestimmungen“ vereinbarten die Parteien, dass der Besitzesantritt mit Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahr für den Käufer rückwirkend per 1. Januar 2011 bereits stattgefunden habe. In der Steuererklärung 2011 deklarierten A.Y. und B.Y. keine Erträge aus den in die Gesellschaften eingebrachten Liegenschaften. Die Veranlagungsbehörde rechnete die Erträge und Aufwendungen der übertragenen Grundstücke bis 15. Dezember 2011 jedoch dem Ehepaar A.Y. und B.Y. zu und veranlagte dieses am 30. September 2014 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 373'100.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 8'975'000.-- und für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 371'000.--. Die



St.Galler Gerichte

dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 27. November 2014 ab.

B. Die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 19. November 2015 teilweise gut, hob die angefochtenen Einspracheentscheide auf und wies die Angelegenheiten zu neuer Veranlagung und Steuerauscheidung an das Kantonale Steueramt zurück. Die teilweise Gutheissung bezieht sich auf die zeitliche Abgrenzung der Liegenschaftserträge; die gesamten Nettoeinnahmen seien fälschlicherweise exakt pro rata für elfeinhalb Monate dem Einkommen der Pflichtigen aufgerechnet worden. Mietzinse würden indessen regelmässig monatlich vereinnahmt, was bedeute, dass in der Zeit vom 1. Januar bis 15. Dezember 2015 je nach vereinbarten Zahlungsterminen entweder elf oder zwölf ganze Monatszinse zugeflossen sein dürften. Das Kantonale Steueramt habe die Einkünfte aus den Grundstücken in diesem Sinne erneut festzusetzen und die Steuerauscheidung vorzunehmen. Im Übrigen wies die Verwaltungsrekurskommission Rekurs und Beschwerde ab: Nach der geltenden Soll-Methode würden Kapitalzinsen aus beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Fälligkeit zufließen. Die bis 15. Dezember 2011 zugeflossenen Mietzinse hätten deshalb A.Y. und B.Y. wirtschaftlich und steuerlich vereinnahmt. Die rückwirkende Vereinbarung über die Tragung von Nutzen und Gefahr ändere daran nichts.

C. Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt Daniel Gebert, Altstätten, für A.Y. und B.Y. (Beschwerdeführer) mit (gemeinsamer) Eingabe vom 22. Dezember 2015 Beschwerden beim Verwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen (act. 1):

„1.1 Die Beschwerdeführer seien in Bezug auf Ziffer 5.1 und Ziffer 15 gemäss Veranlagungsberechnung Kantons- und Gemeindesteuer 2011 vom 30. September 2014 wie in der Rubrik „Deklariert Steuerbar“ zu veranlagern, und die Veranlagungsverfügung des Steueramtes X. vom 30. September 2014 (Kantons- und Gemeindesteuer 2011; Steuerperiode 01.01.2011 bis 31.12.2011) sei dementsprechend abzuändern.“



St.Galler Gerichte

1.2 Die Beschwerdeführer seien in Bezug auf Ziffer 5.1 und Ziffer 15 gemäss Veranlagungsberechnung Kantons- und Gemeindesteuer 2011 vom 30. September 2014 wie in der Rubrik „Deklariert Steuerbar“ zu veranlagern, und die Veranlagungsverfügung des Steueramtes X. vom 30. September 2014 (Direkte Bundessteuer 2011; Steuerperiode 01.01.2011 bis 31.12.2011) sei dementsprechend abzuändern.

1.3 Eventualiter sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 19. November 2015 aufzuheben und zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

1.4 Der vorliegenden Beschwerde sei die aufschiebende Wirkung zu gewähren.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.“

Die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) beantragte mit Vernehmlassungen vom 13. Januar 2016 Abweisung der Beschwerden. Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte am 15. Februar 2016, auf die Beschwerden sei infolge unzulässiger Rechtsbegehren nicht einzutreten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte im Verfahren betreffend direkte Bundessteuer) verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme. Die Beschwerdeführer nahmen am 3. März 2016 (Datum Postaufgabe) zu den eingereichten Vernehmlassungen Stellung, indem sie insbesondere ihre Rechtsbegehren ergänzten und verdeutlichten.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Die streitigen Einkommenssteuerveranlagungen fallen unter die harmonisierte Steuergesetzgebung (vgl. insbesondere Art. 7 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Die Vorinstanz erledigte deshalb den Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern;



unter diesen Umständen durften auch die Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. statt vieler BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1, www.gerichte.sg.ch).

2. Gemäss Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) und Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG) in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 der kantonalen Bundessteuerverordnung (sGS 815.1) können beim Verwaltungsgericht nur Entscheide der Verwaltungsrekurskommission mit Beschwerde angefochten werden; diese sind Anfechtungsobjekt der Beschwerden. Aus dem Antrag muss sich folglich ergeben, inwiefern der angefochtene Entscheid abzuändern ist. Aus der vorliegenden Beschwerdebegründung, die sich formell an den vorinstanzlichen Entscheid hält, ergibt sich zwar, dass sich die Beschwerde (auch) gegen diesen richtet. Beantragt wird jedoch nicht dessen Aufhebung. Vielmehr stellte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer explizit nur die Anträge, es seien die Verfügungen des Beschwerdegegners vom 30. September 2014 in seinem Sinne abzuändern. Die entsprechenden Anträge erweisen sich als unzulässig: Durch den Devolutiveffekt sind die Verfügungen vom 30. September 2014 durch die Einspracheentscheide und letztere wiederum durch den Rekurs- und Beschwerdeentscheid ersetzt worden. Die selbständige Anfechtung der Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2014 ist deshalb ausgeschlossen (vgl. BGE 136 II 177 E. 1.3; 139 II 404 E. 2.5; VerwGE B 2011/107,108 vom 7. Dezember 2011 E. 2, www.gerichte.sg.ch). Der Streitgegenstand kann überdies nach Ablauf der Rechtsmittelfrist grundsätzlich nicht mehr erweitert werden. Die nachträgliche Änderung der Rechtsbegehren in act. 15 – entgegen der von den Beschwerdeführern gewählten Bezeichnung handelt es sich nicht nur um eine (untergeordnete) Ergänzung und Verdeutlichung – ist deshalb unzulässig (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 919; A. Griffel, in: Ders. [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. Aufl. 2014, § 23 N 4 und 16). Auf die Beschwerden ist damit nicht einzutreten. Daran ändert auch der Eventualantrag (Rückweisung an die Vorinstanz) nichts, zumal dieser in keiner Weise begründet ist und damit auch diesbezüglich ein Eintretenshindernis besteht (vgl. Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP).



3. Im Übrigen wären die ansonsten form- und fristgerecht erhobenen Beschwerden abzuweisen.

3.1.

3.1.1. Das Steuerrecht richtet sich nach dem verfassungsmässigen Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV). Im Bereich der Einkommenssteuer schlägt sich dieser Grundsatz nieder, indem vom Reinvermögenszugang ausgegangen wird: Danach unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG). Der Gesetzgeber hat dieser Generalklausel einen Positivkatalog (Art. 30-36 StG) angefügt, der das Konzept verdeutlicht. Dieses herrscht indessen nur in modifizierter Weise: Obwohl sie einen Reinvermögenszugang begründen, sind – neben anderen Vermögensanfällen – die Kapitalgewinne, die bei der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen entstehen, von der Einkommenssteuer ausgenommen (Art. 37 lit. b StG), umgekehrt aber auch die erlittenen Kapitalverluste. Unberücksichtigt bleibt auch die eigentliche Einkommensverwendung (Art. 47 Abs. 1 lit. a StG; zum Ganzen vgl. z.B. BGer 2C_616/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.1 und 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.1, je mit Hinweisen).

3.1.2. Der derart umschriebene Reinvermögenszugang, von welchem die in Art. 39-46 StG abschliessend aufgeführten Abzüge abgezogen werden können (vgl. Art. 38 Abs. 1 StG), ist eine Nettogrösse. Diese ergibt sich aus dem Überschuss der gesamten steuerbaren Vermögenszugänge gegenüber den gesamten zum Abzug zugelassenen Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (BGE 139 II 363 E. 2.2). Steuerrechtlich gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat, über den sie tatsächlich verfügen kann (sog. „Soll-Methode“; statt vieler vgl. M. Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 10 N 51 und 54 mit Hinweisen). Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit wird beispielsweise in der Regel in jener Periode realisiert, in der die Arbeitsleistung erbracht wurde. Die Lohnforderung entsteht laufend, wird aber regelmässig erst am Ende des Monats fällig. Umgekehrt ist in den meisten Mietverträgen abweichend von der gesetzlichen Regelung (vgl. Art. 257c des



St.Galler Gerichte

Obligationenrechts, SR 220, OR) vereinbart, dass der Zins monatlich zum Voraus geschuldet ist. Aus Gründen der Praktikabilität stellt die Praxis mitunter auf den Zeitpunkt der Zahlung ab (BGer 2C_144/2008 vom 12. November 2008 = StE 2009 B 22.1 Nr. 6 E. 2.1).

3.1.3. Der Vermögenszufluss ist ein faktischer Vorgang. Er tritt ein, falls und sobald die steuerpflichtige Person die rechtliche Verfügungsmacht über die zugegangenen Vermögenswerte erhält (BGer 2C_214/2014 vom 7. August 2014 = StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 3.3.2). Nicht einkommensbildend sind Vermögenszuflüsse, die mit einem korrelierenden Vermögensabgang einhergehen (BGE 139 II 363 E. 2.2). Es fehlt am zentralen Element der Bereicherung, wenn mit dem Zufluss eine ebenso hohe Verpflichtung verbunden ist. Die Neutralisation darf nicht leichthin angenommen werden, ansonsten die Schranke zwischen (steuerlich massgebendem) Einkommenszufluss und (steuerlich unbeachtlicher) Einkommensverwendung zu verwischen droht (BGer 2C_616/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.4 mit Hinweisen). Keine mit dem Zufluss korrelierende Vermögensabgänge sind beispielsweise Rückleistungen von Zuflüssen, deren Rechtsgrund nicht bereits im Zuflusszeitpunkt, sondern erst nachträglich entstanden ist (Reich/Weidmann, in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N 22a zu Art. 16 DBG). Ein unbelasteter Vermögenszufluss lässt demnach die Einkommenssteuerforderung ohne weiteres entstehen. Diese ist unabänderlich und kann insbesondere nicht durch blosse Rückabwicklung des steuerbegründenden Sachverhalts aus der Welt geschafft werden (BGer 2C_214/2014, a.a.O, E. 3.3.2).

3.2.

3.2.1. Die Vorinstanz hat in E. 3.b des angefochtenen Entscheids ausgeführt, die Beschwerdeführer hätten die schliesslich an die N. AG und die R. AG übertragenen Liegenschaften bis 15. Dezember 2011 im Privatvermögen gehalten. Als Vermieter dieser Liegenschaften seien ihnen während des Jahres 2011 periodisch Mietzinszahlungen zugeflossen. Die bis zum Übertragungszeitpunkt zugeflossenen Mietzinse hätten sie steuerlich und wirtschaftlich vereinnahmt.



3.2.2. Die Beschwerdeführer machen demgegenüber geltend, die Vorinstanz verkenne die Bedeutung des Periodizitätsprinzips. Es spiele keine Rolle, ob den Beschwerdeführern unterjährig Einkünfte zugeflossen seien. Als Bemessungsperiode sei lediglich das Steuerjahr massgebend. Tatsächlich seien die Mieteinkünfte mittels Sacheinlagen im selben Jahr rückwirkend per 1. Januar 2011 auf die beiden neu gegründeten Rechtsträger übertragen worden, und zwar durch Verrechnung des Liegenschaftserfolgs mit den von den Beschwerdeführern der N. AG und der R. AG gewährten Darlehen. Die Beschwerdeführer hätten eine tiefere Darlehensgutschrift erhalten, weil die bereits zugeflossenen Mietzinseinnahmen nicht als Ertrag, sondern als Teil der Vergütung für die Sacheinlagen angerechnet worden seien. So gesehen handle es sich bei den Mietzinseinnahmen um eine erfolgsneutrale Vorauszahlung, welche das am Ende der Steuerperiode gutgeschriebene Darlehen gegenüber der Gesellschaft reduziert habe.

3.2.3. Die Beschwerdeführer verkennen zunächst die Bedeutung des Periodizitätsprinzips für den konkreten Fall. Nach diesem bildet das in der Bemessungsperiode erzielte Einkommen den Gegenstand der jährlichen Steuerbemessung; es dient der Präzisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. z.B. Reich, a.a.O., § 10 N 61). Für die Beurteilung des behaupteten Neutralisationsvorgangs ist es indessen ohne Belang.

3.2.4. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass ihnen bis zum 15. Dezember 2011 aus den anschliessend übertragenen Liegenschaften Mietzinse tatsächlich zugeflossen sind. Ebenso wenig stehen die damit zusammenhängenden Aufwendungen in Frage. Der aus den betroffenen Liegenschaften resultierende Nettovermögenszugang war im Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs weder mit Rückerstattungs- noch mit Weiterleitungspflichten belastet. Der obligatorische Anspruch der beiden Gesellschaften auf die (mit den Darlehen verrechneten) Nettoerträge entstand erst im Nachhinein, nämlich frühestens mit Abschluss der Sacheinlageverträge am 7. Dezember 2011. Die Erträge wurden den Gesellschaften im Nachhinein, mithin entgegen der wirtschaftlichen Wirklichkeit zugeschrieben (vgl. auch BGer 2C_325/2013 vom 10. Dezember 2013 E. 2.4.2). Bei diesem Vorgang handelte es sich um (steuerlich unbeachtliche) Einkommensverwendung. Der Nettoertrag aus den Liegenschaften wurde deshalb – mit der von der Vorinstanz zu Recht angebrachten Präzisierung in



zeitlicher Hinsicht – bei den Beschwerdeführern in korrekter Weise als Einkommen erfasst.

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass auf die Beschwerden nicht einzutreten ist. Im Übrigen wären sie als unbegründet abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von den Beschwerdeführern zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Entscheidgebühren von Fr. 1'200.-- für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer 2011 und von Fr. 1'800.-- für das Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2011 sind angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die in dieser Höhe geleisteten Kostenvorschüsse sind zu verrechnen. Anspruch auf Ersatz der ausseramtlichen Kosten besteht bei diesem Verfahrensausgang nicht (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98bis VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2015/327 und B 2015/328 werden vereinigt.
2. Auf die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wird nicht eingetreten.
3. Auf die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2011 wird nicht eingetreten.
4. Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von insgesamt Fr. 3'000.-- durch Verrechnung mit den geleisteten Kostenvorschüssen.
5. Die Begehren der Beschwerdeführer um Ersatz der ausseramtlichen Kosten werden abgewiesen.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Wehrle