



Fall-Nr.: B 2017/208, B 2017/209
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 06.02.2020
Entscheiddatum: 26.09.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 26.09.2018

Steuerrecht, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Die juristische Person wurde rechtskräftig ermessensweise unter Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung veranlagt. Die Berücksichtigung als geldwerte Leistung bei der Ermittlung des Einkommens der natürlichen Person führt zu einer – systeminhärenten, teilweise gemilderten – steuerlichen Doppelbelastung (Verwaltungsgericht, B 2017/208 und B 2017/209).

Entscheid vom 26. September 2018

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterinnen Bietenharder und Zindel; a.o.
Gerichtsschreiber Fehlmann

Verfahrensbeteiligte

A.____,

Beschwerdeführer,

gegen

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

Vorinstanz,

und



St.Galler Gerichte

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 2014) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2014)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. A.__ (geb. 1979) wohnte im Jahr 2014 in K.__. Er war bei der X.__ AG unselbständig erwerbstätig und einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der sich damals in Liquidation befindlichen Y.__ GmbH. Für das Jahr 2014 deklarierte er Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 17'986. Unter dem Vermerk «Aufrechnung geldwerte Leistungen (Provisionen) gemäss Meldung Y.__ GmbH vom 14.4.16» erhöhte das Steueramt die Einkünfte um CHF 159'950 und veranlagte ihn am 20. April 2016 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 173'500 und ohne steuerbares Vermögen. Die direkte Bundessteuer 2014 veranlagte es mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 109'900. Dagegen erhob der Steuerpflichtige Einsprachen. Nachdem die Ermessensveranlagung der Y.__ GmbH mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 148'750 (Umsatz CHF 159'000 abzüglich anerkannte Aufwendungen von CHF 11'200) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 271'890 am 16. Dezember 2016 rechtskräftig geworden war, wies das Kantonale Steueramt die Einsprachen mit Entscheiden vom 26. Januar 2017 ab.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 21. Februar 2017 (Datum des Poststempels) Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Dieses



hiess den Rekurs entsprechend dem Antrag des Kantonalen Steueramtes mit Entscheid vom 12. September 2017 teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 auf CHF 91'300. Die Beschwerde wurde im gleichen Entscheid ebenfalls teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf CHF 60'500 verringert. Die Aufrechnung betrug nunmehr CHF 77'680.05 (bei der Y.__ GmbH nicht anerkannte Aufwendungen von CHF 75'000 zuzüglich Differenz zwischen verbuchten und tatsächlichen Steuern von CHF 2'680).

B. A.__ (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 10. Oktober 2017 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben sowie die Aufrechnung von CHF 77'680.05 auf CHF 0 zu korrigieren, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates. Im Übrigen beantragte der Beschwerdeführer, es sei die Einhaltung der Beschwerdefrist festzustellen. Am 7. November 2017 reichte der Beschwerdeführer ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ein, welches mit Verfügung vom 9. November 2017 abgewiesen wurde. Die Vorinstanz beantragte mit Eingabe vom 5. Dezember 2017 unter Verweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids die Abweisung der Beschwerden. Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete auf eine Vernehmlassung und beantragte die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids und die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Begründung seiner Anträge sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens hinsichtlich der Einkünfte und der Abzüge, soweit vorliegend umstritten, vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkten



St.Galler Gerichte

Bundessteuern 2014 andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1; www.gerichte.sg.ch). Die Verfahren können dementsprechend vereinigt und in einem einzigen Entscheid erledigt werden.

2. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (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). Als im vorinstanzlichen Verfahren unterlegener Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer zur Erhebung der Beschwerden legitimiert. Die Beschwerden gegen den am 19. September 2017 versandten Entscheid wurden mit Eingabe vom 10. Oktober 2017 (Poststempel: 12.10.2017) rechtzeitig erhoben und erfüllen formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht ist im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP gilt in diesem Rechtsbereich nicht (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1, B 2012/266 vom 12. Februar 2014 E. 2.4.1 und B 2013/8 und 9 vom 12. Februar 2014 E. 4.1, www.gerichte.sg.ch).

3. Der Beschwerdeführer rügt die Aufrechnung geldwerter Leistungen der Y.___ GmbH im Jahr 2014 an ihn in der Höhe von CHF 77'680.05.

4.



4.1. Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c StG sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen), soweit sie keine Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital sowie von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, darstellen, steuerbar. Dasselbe gilt hinsichtlich der Bundessteuern (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Als geldwerte Vorteile gelten neben den offenen auch die verdeckten Gewinnausschüttungen. Verdeckte Gewinnausschüttungen an den Beteiligungsinhaber liegen eigens dann vor, wenn diesen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und sie einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nicht im gleichen Umfang erbracht worden wären. Des Weiteren ist auch auf die – zutreffenden - rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zu den geldwerten Leistungen und der verdeckten Gewinnausschüttung (E. 2b f. des angefochtenen Entscheids) zu verweisen. Anzustellen ist demnach ein Drittvergleich (sog. Prinzip des „dealing at arm’s length“), bei dem alle konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 142 zu Art. 20 DBG). Im Übrigen ist es Sache der steuerpflichtigen Person eine begründete Vermutung der Steuerbehörden zum Missverhältnis zwischen geldwerter Leistung und Gegenleistung zu entkräften (BGer 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.2). Bei Beweislosigkeit trägt folglich die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 142 II 488 E. 3.8).

4.2. Unbestritten sind die Einkünfte des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 17'986 sowie die Einnahmen, welche durch die Y.__ GmbH im Jahr 2014 generiert wurden. Bei Letztgenannten handelt es sich insgesamt um CHF 159'950 (act. 13/7/IIb). Schliesslich ergibt sich aus dem vorinstanzlichen Entscheid sodann eine Aufrechnung der geldwerten Leistungen an die Einkünfte des Beschwerdeführers (als natürliche Person) von CHF 77'680.05 (act. 13/6/2). Ebenfalls unbestritten respektive in Rechtskraft erwachsen ist die Ermessensveranlagung der Y.__ GmbH für das Jahr 2014. Dass der Beschwerdeführer eine Einsprache gegen diese Ermessensveranlagung zurückgezogen hat, tut, wie im Folgenden zu zeigen ist, nichts zur Sache.



4.3. Vor Verwaltungsgericht vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, die Aufrechnung der geldwerten Leistungen sei schon deshalb nicht rechtens, weil die Veranlagungsbehörden bereits vor der rechtskräftigen Veranlagung der Y.___ GmbH eine Aufrechnung geltend machten, obwohl zu diesem Zeitpunkt nicht feststand, welche geldwerten Leistungen überhaupt erbracht wurden (act. 1 S. 2 Ziff. 3). Die Aufrechnung bestand in der Folge aus dem Umsatz der Y.___ GmbH. Es würde einen Widerspruch in sich bedeuten, wenn einerseits von steuerbarem Gewinn und in der Folge von steuerbarem Eigenkapital bei der juristischen Person und andererseits einer geldwerten Leistung im gleichen Umfang bei ihm ausgegangen werde.

4.4. Aus den Akten und den Ausführungen des Beschwerdeführers im vorliegenden Beschwerdeverfahren ergeben sich indessen keinerlei Hinweise, wonach es sich bei besagten, ihm zugerechneten, geldwerten Leistungen im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. c StG resp. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG nicht um solche handeln sollte. Mangels Einreichung einer ordnungsgemässen Buchhaltung ist die Veranlagungsbehörde bei der Y.___ GmbH davon ausgegangen, dass die Erträge der Gesellschaft – abzüglich der anerkannten Aufwände – dem Beschwerdeführer als einzigem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttungen zugeflossen seien. Hinsichtlich der entsprechenden Aufrechnung als geldwerte Leistung ist nun nicht ersichtlich, inwiefern die leistende Kapitalgesellschaft (Y.___ GmbH) für ihre Leistungen eine entsprechende Gegenleistung erhielt; ebenso wenig, dass der Beteiligungsinhaber (Beschwerdeführer) dadurch keinen Vorteil erlangte. Es ist auch nicht dargetan, dass die Leistung mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren vereinbar war, oder sie unter denselben Umständen einer beteiligten Drittperson im gleichen Umfang gewährt worden wäre (Drittvergleich). Die Aufrechnung geldwerter Leistungen zum einen sowie die Gewinn- und Kapitalbesteuerung der Gesellschaft zum anderen führen in der Tat beim Beschwerdeführer zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung. Soweit er diesen Umstand rügt, ist er darauf hinzuweisen, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung grösstenteils systeminhärent ist (vgl. Zigerlig/Oertli/Hoffmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Rz. III/10). Gemildert wird diese Doppelbelastung jedoch dadurch, dass – im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuern – ausgeschüttete Gewinne von Kapitalunternehmen nur zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10% am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist



St.Galler Gerichte

(Art. 50 Abs. 5 StG). Ähnliches gilt bzgl. der direkten Bundessteuer; im Vergleich zum kantonalen Ansatz wird hier jedoch nicht der Steuersatz geändert, sondern die besagten Gewinne nur in einem Umfang von 60% besteuert (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung von geldwerten Leistungen lässt sich nun aber weder hinsichtlich deren Umfang noch deren Zulässigkeit beanstanden. Dass der Beschwerdeführer nicht aufzeigen konnte, wohin die Einkünfte der Y.___ GmbH flossen, muss ihm angelastet werden. Darüber hinaus und aus dem Umstand, dass die Aufrechnung aufgrund der steueramtlichen Meldungen (act. 13/7/IIe) vom April 2016 – also noch vor der Ermessensveranlagung der Y.___ GmbH vom 1. September 2016 – erfolgte, vermag der Beschwerdeführer ebenfalls nichts zu Gunsten seiner Begehren abzuleiten. Soweit die damalige Aufrechnung nicht der Veranlagung der Gesellschaft entsprach, wurde diese während des Rekursverfahrens – im Rahmen der Vernehmlassung des Beschwerdegegners (act. 11/6/2) – korrigiert und im dazugehörigen Dispositiv des angefochtenen Entscheides vom 12. September 2017 angepasst. Für eine weitergehende Anpassung der Steuerfaktoren 2014 im Sinne der Anträge des Beschwerdeführers besteht daher keinerlei Anlass.

5. Bei dieser Sachlage erweisen sich beide Beschwerden folglich als unbegründet und sind dementsprechend abzuweisen.

6. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

- 1.** Die Beschwerdeverfahren B 2017/208 und B 2017/209 werden vereinigt.
- 2.** Die Beschwerde B 2017/208 betreffend Kantons- und Gemeindessteuern für das Jahr 2014 wird abgewiesen.
- 3.** Die Beschwerde B 2017/209 betreffend direkte Bundessteuer für das Jahr 2014 wird abgewiesen.
- 4.** Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 (Kantons- und Gemeindesteuern) und von CHF 1'200 (direkte



Bundessteuer) unter Anrechnung der von ihm geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 3'000.

5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der a.o. Gerichtsschreiber

Zürn

Fehlmann