



Fall-Nr.:	B 2018/54, B 2018/55, B 2018/56, B 2018/70, B 2018/57, B 2018/58
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	24.09.2019
Entscheiddatum:	27.06.2019

Entscheid Verwaltungsgericht, 27.06.2019

Steuerrecht, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Anteilsinhaber bzw. bei einer ihm nahestehenden Person als geldwerte Leistung. Umfang der geldwerten Leistung; Abschreibung, Finanzierungskosten, Verzinsung des eingesetzten Kapital plus einen Gewinnzuschlag von ca. 5-10 % (Verwaltungsgericht, B 2018/54 und 55; B 2018/56 und 70; B 2018/57 und 58). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 7. Juli 2020 gutgeheissen (Verfahren 2C_750/2019).

Entscheid vom 27. Juni 2019

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Steiner; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

X.__,

Beschwerdeführer I u. Beschwerdegegner II,

vertreten durch UV-Treuhand & Partner AG, Untere Bahnhofstrasse 19, Postfach 56, 9500 Wil SG,

gegen



St.Galler Gerichte

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner I u. Beschwerdeführer II,

sowie

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern 2011 (Nachsteuern) und 2012 sowie direkte Bundessteuer 2011 (Nachsteuer) und 2012 von Y.__/Z.__ sel.

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Y.__/Z.__ waren verheiratet und wohnten in G.__. Y.__ war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der M.__ GmbH mit Sitz an der Wohnadresse der Eheleute Y.__/Z.__. Die Gesellschaft bezweckte Beratungen aller Art sowie den Betrieb von Schulflugzeugen. Am 10. Dezember 2013 verstarb Z.__ und am 19. März 2014 Y.__. Einziger Erbe ist der gemeinsame Sohn X.__ (geb. 1960).

Am 2. April 2013 wurde das Ehepaar Y.__/Z.__ sel. für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie Bundessteuern 2011 rechtskräftig veranlagt. Die Steuererklärung 2012 ging am 10. Januar 2014 bei der Veranlagungsbehörde ein.



B. Am 24. Januar 2014 meldete das kantonale Steueramt der für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständigen Stelle verdeckte Gewinnausschüttungen der M.___ GmbH betreffend das Geschäftsjahr 2011 an Y.___ unter anderem im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Flugzeugs und Zugfahrzeugs sowie des Fahrzeugunterhalts in der Höhe von insgesamt CHF 243'185, wovon CHF 217'385 auf die Anschaffung und CHF 25'800 auf den Unterhalt entfielen. Am 30. Juli 2014 meldete das kantonale Steueramt der für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständigen Stelle verdeckte Gewinnausschüttungen der M.___ GmbH betreffend das Geschäftsjahr 2012 an Y.___ unter anderem im Zusammenhang mit dem Unterhalt eines Flugzeugs und Zugfahrzeugs in der Höhe von insgesamt CHF 24'700.

In der Folge teilte das kantonale Steueramt X.___ am 17. Oktober 2016 mit, dass in Sachen Y.___/Z.___ sel. im Jahr 2011 gewisse Einkommens- und Vermögensteile steuerlich noch nicht erfasst worden seien, und stellte ihm gleichzeitig einen Vorschlag für die Nachbesteuerung zu. Mit E-Mail vom 24. und 25. Januar 2017 reichte X.___ einen abweichenden Vorschlag für die Aufrechnung der Flugzeug- und Zugfahrzeugbeschaffung im Jahr 2011 ein. Mit Schreiben vom 27. Januar 2017 teilte das kantonale Steueramt X.___ den Abschluss des Nachsteuerverfahrens mit.

Mit Nachsteuerverfügungen vom 27. Januar 2017 wurde X.___ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 von Y.___/Z.___ sel. mit einer Nachsteuer samt Zins von CHF 33'115 und für die direkte Bundessteuer 2011 von Y.___/Z.___ sel. mit einer Nachsteuer samt Zins von CHF 16'166 veranlagt. Die Nachsteuern beruhen auf einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens von bisher CHF ... um CHF 264'366 (Lohneinkünfte M.___ GmbH CHF 16'800, verdeckte Gewinnausschüttungen M.___ GmbH im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges von CHF 201'485 [Flugzeug], CHF 15'900 [Zugfahrzeug], CHF 25'800 [Unterhalt] sowie mit Spesen CHF 6'500, abzüglich Pauschalabzug Berufskosten CHF 2'380 zuzüglich Wegfall Krankheits- und Unfallkosten CHF 261) auf CHF ... und des steuerbaren Vermögens von bisher CHF ... um CHF 15'791 (Darlehen an M.___ GmbH) auf CHF ... (Kantons- und Gemeindesteuern 2011). Mit Verfügungen vom 31. Januar 2017 veranlagte die Steuerbehörde X.___ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 von Y.___/Z.___ sel. mit einem steuerbaren Einkommen von CHF ... und einem steuerbaren Vermögen von CHF ... und für die direkte



Bundessteuer 2012 von Y.__/Z.__ sel. mit einem steuerbaren Einkommen von CHF Dabei rechnete die Veranlagungsbehörde unter anderem im Zusammenhang mit dem Unterhalt und der Anschaffung des Flugzeugs und des Zugfahrzeugs beim Einkommen einen Betrag von insgesamt CHF 24'700 und beim Vermögen einen Betrag von CHF 130'430 auf.

Die gegen die Nachsteuerverfügungen für die Steuerperiode 2011 erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 9. Mai 2017 abgewiesen. Gleichentags hiess das kantonale Steueramt die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen für die Steuerperiode 2012 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf CHF ... und das steuerbare Vermögen auf CHF ... und das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2012 auf CHF ... fest.

C. X.__ erhob mit Eingaben seiner Vertreterin vom 9. Juni 2017 bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs und Beschwerde sowohl gegen die Nachsteuerverfügungen für die Steuerperiode 2011 als auch gegen die ordentlichen Veranlagungsverfügungen für die Steuerperiode 2012. Er beantragte jeweils die Aufhebung der Einspracheentscheide. Mit seinen Entscheiden vom 22. Januar 2018 (I/1-2017/149,150 betreffend Nachsteuern 2011 und I/1-2017/147,148 betreffend Einkommens- und Vermögenssteuern sowie direkte Bundessteuer 2012) hiess die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs und die Beschwerde teilweise gut.

D. X.__ (Beschwerdeführer I), vertreten durch D.__, erhob gegen diese beiden Entscheide der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 22. Januar 2018 mit Eingabe vom 22. Februar 2018 sowie Ergänzung vom 20. März 2018, nun vertreten durch die UV-Treuhand & Partner AG, 9500 Wil, Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit u.a. folgenden Rechtsbegehren (B 2018/54, 55, 56 und 70):

- es seien die Entscheide der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 22. Januar 2018 aufzuheben, soweit nicht gutgeheissen wurden,
- es seien die Steuerjahre 2011 und 2012 zu vereinigen,



St.Galler Gerichte

- eventualiter sei für die private Nutzung des Flugzeugs für das Steuerjahr 2011 CHF 600 sowie für das Steuerjahr 2012 CHF 300 dem Einkommen in den Nachsteuerverfahren hinzuzurechnen, - es sei die Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 vom 9. Mai 2017 soweit aufzuheben, als CHF 24'700 als verdeckte Gewinnausschüttung in Form von Beteiligungsertrag zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet wurde und soweit das Flugzeug und das Zugfahrzeug im Betrag von CHF 130'430 zum steuerbaren Vermögen hinzugerechnet wurde,

- alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer II) erhob gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 22. Januar 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012 am 22. Februar 2018 Beschwerde (B 2018/57 und 58) mit dem Rechtsbegehren, die von der Gesellschaft getätigten Abschreibungen in der Höhe von CHF 51'800 seien dem Beschwerdeführer I als geldwerte Leistung aufzurechnen und somit das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf CHF ... sowie bei der direkten Bundessteuer auf CHF ... festzusetzen.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 (betreffend Beschwerden B 2018/57 und 58) und vom 23. März 2018 (betreffend Beschwerden B 2018/54, 55, 56 und 70) verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Die eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) hat stillschweigend auf Vernehmlassungen verzichtet; ebenso der Beschwerdeführer I in den Verfahren B 2018/57 und 58.

Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner I und Beschwerdeführer II) stellte in der Beschwerdevernehmlassung vom 7. Mai 2018 folgende Anträge:

- die hängigen Verfahren B 2018/54, B 2018/55, B 2018/56, B 2018/70, B 2018/57 und B 2018/58 seien zu vereinigen,

- die Entscheide der Vorinstanz vom 22. Januar 2018 seien hinsichtlich des steuerbaren Einkommens aufzuheben,



St.Galler Gerichte

- das steuerbare Einkommen sei im Sinne einer reformatio in peius betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2011 auf CHF ... sowie direkte Bundessteuer 2011 auf CHF ... und betreffend Kantons und Gemeindesteuer 2012 auf CHF ... sowie direkte Bundessteuer 2012 auf CHF ... festzusetzen,

- eventualiter sei die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2011 abzuweisen und der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 22. Januar 2018 hinsichtlich dem steuerbaren Einkommen aufzuheben, und das steuerbare Einkommen sei betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2012 auf CHF ... sowie direkte Bundessteuer 2012 auf CHF ... festzusetzen.

Der Grund für die beantragte reformatio in peius liege in der neuen Tatsache begründet, dass sich das Flugzeug nicht im Eigentum der M.___ GmbH befinde, dies gehe aber erst aus den vom Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht erstmals eingereichten Akten hervor.

In seiner Replik vom 23. Juli 2018 beantragt der Beschwerdeführer I u.a. nicht auf den Antrag (B2018/54 und 55 sowie B2018/56 und 70) des Beschwerdegegners betreffend der reformatio in peius einzutreten resp. diesen eventualiter abzuweisen.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen der Beschwerdeführer I und II sowie des Beschwerdegegners I zur Begründung ihrer Anträge sowie die Akten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des steuerbaren Einkommens der natürlichen Personen vereinheitlicht sind, soweit sie vorliegend einschlägig 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 durften auch die Beschwerdeführer ihre Beschwerden je in einer gemeinsamen Rechtschrift 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).

2. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, in Verbindung mit Art. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Als einziger Erbe der Steuerpflichtigen, dessen Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist der Beschwerdeführer I zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG). Das kantonale Steueramt ist ebenfalls zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 StHG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen die vorinstanzlichen Entscheide vom 22. Januar 2018 wurden mit Eingabe vom 22. Februar 2018 und Ergänzung vom 20. März 2018 (Beschwerdeführer I) resp. Eingabe vom 22. Februar 2018 (Beschwerdeführer II) rechtzeitig erhoben und erfüllen formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1 VRP; Art. 142 DBG in Verbindung mit den genannten Bestimmungen; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 142 DBG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

3.

3.1. Beschwerdeführer und Beschwerdegegner beantragen, die vor Verwaltungsgericht hängigen Verfahren B 2018/54, B 2018/55, B 2018/56, B 2018/70, B 2018/57 und B 2018/58 zu vereinigen.

Rechtsmittelverfahren, die sich auf denselben Streitgegenstand beziehen und die nämlichen Tatbestands- und Rechtsfragen aufwerfen, sind verfahrensrechtlich zu vereinigen und durch einen einzigen Entscheid zu erledigen (vgl. GVP 1972 Nr. 30, BGE 128 V 124 E. 1). Die Vereinigung eines Verfahrens kommt in allen Verfahrensstadien und -abschnitten in Frage. Sie gelangt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn sie der Vereinfachung des Verfahrens dient (Bertschi/Plüss, in: A. Griffel [Hrsg.],



Kommentar VRG, 3. Aufl. 2014, N 50 ff. der Vorbemerkungen §§ 4-31 VRG/ZH). Da den beiden Beschwerden derselbe Sachverhalt zu Grunde liegt, sich die gleichen Rechtsfragen stellen, die Rechtsmittel die nämlichen vorinstanzlichen Entscheide betreffen und es auch der Vereinfachung des Verfahrens dient, rechtfertigt sich die Erledigung der Verfahren B 2018/54, B 2018/55, B 2018/56, B 2018/70, B 2018/57 und B 2018/58 in einem Entscheid.

3.2. Der Beschwerdegegner I verlangt in seiner Beschwerdevernehmlassung vom 7. Mai 2018 eine *reformatio in peius*. Es stellt sich die Frage, ob auf diesen Antrag eingetreten werden kann, nachdem die vor Verwaltungsgericht beantragte (höhere) Aufrechnung nicht Gegenstand des Einsprache- und Rekursverfahrens bildete. Nach der Vorschrift von Art. 196 Abs. 2 StG, welche gemäss Art. 2 Abs. 1 VRP der allgemeinen Verfahrensordnung des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vorgeht, entscheidet das Verwaltungsgericht im Steuerbeschwerdeverfahren, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein. Es hat im Rahmen einer angefochtenen Veranlagung aufgrund des Sachverhalts und der massgeblichen Vorschriften dem objektiven Recht zum Durchbruch zu verhelfen. Daraus folgt insbesondere, dass eine Ausweitung des Sachverhalts von Amtes wegen oder aufgrund entsprechender Parteivorbringen zulässig sein muss, und neue Tatsachen bis zum Zeitpunkt des Beschwerdeentscheides zu berücksichtigen sind; dies selbst dann, wenn sie bereits vor der Vorinstanz hätten vorgebracht werden können. Vorliegend bedeutet dies, dass auf den Antrag des Beschwerdegegners I einzutreten ist, zumal es den Parteien gestattet sein muss, etwas zu beantragen, was das Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 196 Abs. 2 StG selbst ohne Parteibegehren zum Verfahrensgegenstand machen könnte (VerwGE B 2014/33 vom 24. März 2016 E. 2.1, www.gerichte.sg.ch). Auf den Antrag des Beschwerdegegners I ist daher einzutreten.

3.3. Der Beschwerdeführer I beantragt eine Änderung des Rubrums der angefochtenen Entscheide mit der Begründung, die D.____ habe ihn direkt vertreten. Die UV-Treuhand & Partner AG, Wil, sei am vorinstanzlichen Verfahren nicht beteiligt gewesen. Diese Darstellung steht im Widerspruch zu den Angaben auf den Rechtsmitteleingaben vom 9. Juni 2017 in den vorinstanzlichen Verfahren, wonach die D.____ die UV-Treuhand & Partner AG vertrat, welche ihrerseits für den Beschwerdeführer als einzigen Erben der verstorbenen Steuerpflichtigen handelte (vgl. act. 11/1 in den Verfahren I/



1-2017/149+150; act. 7/1 in den Verfahren I/1-2017/147+148). Abgesehen davon ist nicht ersichtlich und legt der Beschwerdeführer auch nicht dar, inwieweit dadurch der Verfahrensausgang beeinflusst oder ihm ein anderer Nachteil entstanden sein sollte. Die Rüge erweist sich deshalb als unbegründet.

4.

4.1. Streitig ist die Höhe des steuerbaren Einkommens der Eltern des Beschwerdeführers I für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2011 und 2012. Nicht angefochten – und daher nicht bestritten – sind die Entscheide der Vorinstanz betreffend die Unzulässigkeit der Aufrechnung der Kosten für die Anschaffung des Flugzeuges sowie des Zugfahrzeuges beim Vermögen der Eltern des Beschwerdeführers I.

4.2. Der Beschwerdeführer I beantragt in seiner Beschwerde unter anderem, eine geldwerte Leistung für die private Nutzung des Flugzeuges dem Einkommen zuzurechnen, und zwar im Geschäftsjahr 2011 CHF 600 und im Geschäftsjahr 2012 CHF 300. Der Beschwerdegegner I und Beschwerdeführer II beantragt unter anderem, es seien die Abschreibungen im Geschäftsjahr 2012 ebenfalls als geldwerte Leistung aufzurechnen. In seiner Beschwerdevernehmlassung vom 7. Mai 2018 beantragt er betreffend das Geschäftsjahr 2011, die Anschaffungskosten des Flugzeugs als geldwerte Leistung zu qualifizieren, da das Flugzeug gar nicht im Eigentum der M.___ GmbH sei.

4.3. Vorab ist abzuklären, ob die M.___ GmbH überhaupt Eigentümerin des Flugzeuges ist. Aus dem Vertrag zwischen P.___ Inc. und Q.___ GmbH vom 7. Juli 2011 (act. 8-III/11 in den Beschwerdeverfahren B 2018/54+55) geht hervor, dass die P.___ Inc. als Halterin und Eigentümerin diese Maschine der Q.___ GmbH zur Benützung zur Verfügung stellt. Gemäss Vertrag vom 6. Januar 2011 schloss die P.___ Inc. als Verkäuferin mit der M.___ GmbH einen Kaufvertrag (aircraft bill of sale) über die [Typ] ab (act. 27-IV/1 in den Beschwerdeverfahren B 2018/54+55). Am 3. März 2011 wurde gemäss Veranlagungsverfügung der MWSt das in Teile zerlegte Flugzeug von der M.___ GmbH in die Schweiz importiert (act. 27-IV/2). Entsprechend war die M.___ GmbH ab diesem Datum nicht nur Eigentümerin sondern auch Besitzerin der [TYP]. Gemäss Special



Authorization der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Federal Office of Civil Aviation, FOCA, (to operate in Swiss airspace with restricted airworthiness) vom 24. Juni 2011 (act. 27-IV/3) wurden, wie der Beschwerdeführer I ausführt, in den USA verschiedene Änderungen an diesem Flugzeug vorgenommen, in den USA geprüft und dort zum Betrieb zugelassen. Dass diese [TYP] in der Schweiz so zugelassen worden wäre, ist eher unwahrscheinlich. Die [TYP] konnte aber als in der USA zugelassenes Flugzeug, mit Halterin der amerikanischen P.___, in die Schweiz eingeführt werden. Vgl. dazu auch die Conditions Experimental operating limitations dated 09-05-2008 der o.a. Special Authorization, die an die M.___ GmbH als Eigentümerin (nicht Halterin) ausgestellt wurde und besagt, dass an diesem Flugzeug diverse Änderungen vorgenommen wurden, so dass es grundsätzlich eigentlich nicht mehr dem Typ [TYP] entsprach. Mit dieser Authorization (und Halterin P.___ Inc. resp. Eigentümerin M.___ GmbH) durfte die [TYP] nun auch in der Schweiz geflogen werden. Auch die Erneuerung der Flugzeugregistration am 1. April 2014 (act. 27-IV/4) wurde auf die M.___ GmbH ausgestellt. Somit ist festzustellen, dass die M.___ GmbH Eigentümerin und Besitzerin dieses Flugzeuges, nicht aber Halterin war. Der Vertrag vom 7. Juli 2011 hat somit fälschlicherweise die P.___ Inc. als Eigentümerin (und nicht nur Halterin) aufgeführt. Entsprechend ist der Antrag des Beschwerdegegners I in der Vernehmlassung vom 7. Mai 2018, das steuerbare Einkommen im Sinne einer reformatio in peius festzulegen, mit der Begründung, dass die M.___ GmbH gar nicht Eigentümerin des Flugzeuges sei, abzuweisen.

5.

5.1. Zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer I eine geldwerte Leistung erhalten hat und falls ja, wie hoch diese geldwerte Leistung ist.

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlungen, 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 verdeckte Gewinnausschüttungen, das heisst Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilnehmers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2 mit Hinweisen).

Was auf der Stufe der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinn von Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 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. Soweit die geldwerte Leistung der Gesellschaft rechtskräftig festgestellt ist, nehmen die Kantone daher regelmässig eine analoge Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber vor. Dessen ungeachtet besteht kein eigentlicher Aufrechnungsmechanismus. Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Eine qualifikationserstreckende Wirkung scheidet aber daran, dass zwar die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung der formellen und materiellen Rechtskraft zugänglich ist, nicht jedoch die Sachverhaltsdarstellung oder die Erwägungen zur Rechtslage. Folglich haben nur die Steuerfaktoren der Gesellschaft an der Rechtskraft teil. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Gesellschafter ist daher unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und beim Beteiligungsinhaber – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat ein Beteiligungsinhaber, soweit er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe des von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Vorteils detailliert zu bestreiten. Denkbar ist, dass er Argumente vorträgt, die erst und nur für die Veranlagung des Beteiligungsinhabers von Belang sind. Unterlässt er eine Bestreitung oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Beteiligungsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (vgl. BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6-2.5.8).



5.2. Der Beschwerdeführer I macht geltend (act. 7 in den Beschwerdeverfahren B 2018/54+55, Ziff. 4), dass die [TYP] ein Schulungsflugzeug sei und entsprechend kommerziell genützt werden könne, es handle sich keinesfalls um Liebhaberei.

Allerdings steht die [TYP] als Schulungsflugzeug nur selektiv zur Verfügung, da es für die Ausmietung, wie der Beschwerdeführer I selbst sagt, vorerst einer Typenberechtigung mit ca. 10 Flugstunden bedürfe und für Vorkurse für zukünftige Berufspiloten geeignet sein könnte. Letzteres ist sehr fraglich, da es sich um ein nicht in der Schweiz typengeprüftes Flugzeug handelt. Weiter führt er aus (act. 7 Ziff. 4.6), dass das Zielpublikum vor allem Halter von Pilotenlizenzen, welche eine Akrobatikschule ins Auge fassen würden, sei. Allerdings handelt es sich bei der [TYP] um ein sehr schweres, untermotorisiertes Flugzeug (vgl. www.(...)) mit hohem Benzinverbrauch, das nicht geeignet ist, Anfängern Flugschulung zu erteilen. Ebenso wenig ist die [TYP] für Passagierflüge geeignet, da sie ja nur über zwei Sitze verfügt, also nur ein Passagier mitfliegen kann. Auch Schnupperflüge können nur mit einem zertifizierten Fluglehrer durchgeführt werden. Im Übrigen benötigte die Q.___ GmbH die [TYP] auch nicht, um Akrobatikschulung zu erteilen, da sie mit der [Typ] über ein solches Flugzeug schon verfügte. Glaubhaft ist, dass es Widerstand gegen den Flugbetrieb in B.___ gegeben hat. Dies vor allem aus dem Grund, weil die [TYP] einen überdurchschnittlichen Lärm verursachte. Wie die Motorfluggruppe C.___, deren Cheffluglehrer H.___ war, eine Konkurrenz zu der Q.___ GmbH resp. im Speziellen zu der [TYP] sein soll (act. 7 Ziff. 4.7), wenn diese Gruppe in B.___ über keinen Akrobatikflieger verfügt, ist nicht nachvollziehbar. Ob der Zugang zur [TYP] im E.___ Hangar nur mit Hilfe von Dritten möglich war, möge dahingestellt sein; in jedem Fall stellte die F.___ diese Hilfeleistung praktisch jederzeit zur Verfügung.

Aus all den o.e. Gründen wurden die Betriebskalkulationen mit 120 plus 80 Stunden (act. 7 Ziff. 4.4) als viel zu optimistisch berechnet. Ob es sich vorliegend um ein kommerzielles Business oder um eine Liebhaberei handelt, mag allerdings dahingestellt sein und ist hier gar nicht zu entscheiden. Sicher ist, dass es sich bei der [TYP] nicht um ein so beliebtes Schulflugzeug handelt, wie es der Beschwerdeführer I darstellt und auch die äusseren Bedingungen (Hangar) nicht dazu geführt haben, dass der Flugbetrieb hätte eingestellt werden müssen. Auch N.___, Geschäftsführer der Q.___ GmbH, hält in seiner vom Beschwerdeführer I eingereichten Erklärung vom



14. September 2018 (act. 38-V/1 in den Beschwerdeverfahren B 2018/54+55) fest, dass die Nutzung eines solchen Kleinflugzeuges nach aviatischem Verständnis nicht kommerzieller, sondern nur privater Natur sein könne.

5.3. Die diversen Aufrechnungen in der M.___ GmbH in den Geschäftsjahren 2011 und 2012 sind unbestrittenermassen rechtskräftig. Zu entscheiden ist, ob diese Aufrechnungen ebenfalls geldwerte Leistungen beim Anteilsinhaber (oder bei dessen nahestehender Person) sind und falls ja, in welcher Höhe.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt dann vor, wenn kumulativ folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind: Es wird eine Leistung ausgerichtet, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt. Mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt, d.h. die Leistung wird direkt oder indirekt zugehalten, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sie nicht mit sachgemäsem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt. Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war (Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 222 zu Art. 58 DBG).

Es ist unbestritten, dass eine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer I vorliegt. Letzterer hat dies selber in seiner Beschwerde (eventualiter) beantragt. Es wird auch nichtbestritten, dass der Beschwerdeführer I eine dem (damaligen) Anteilsinhaber der M.___ GmbH nahestehende Person ist. Ebenfalls ist das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe erkennbar gewesen, beantragt doch der Beschwerdeführer I wie oben erwähnt in seiner Beschwerde selbst, für die private Nutzung des Flugzeuges einen Betrag als Einkommen aufzurechnen.



Es fragt sich, wie dieser geldwerte Vorteil, den der Beschwerdeführer I erhalten hat, zu berechnen ist. Die Gesellschaft erbringt eine Leistung, der keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Die Leistung, die der Beschwerdeführer I von der M.___ GmbH erhalten hat, ist die unentgeltliche Benutzung des Flugzeuges [TYP]. Für diese Benutzung hat der Beschwerdeführer I eine Gegenleistung zu erbringen. Das heisst, es ist ihm dafür ein marktmässiges Entgelt in Rechnung zu stellen, das ihm als geldwerte Leistung aufzurechnen ist. Wenn es keinen Marktpreis gibt, hat die Berechnung eines solchen sämtliche Aufwendungen der M.___ GmbH inkl. Abschreibung, Finanzierungskosten, Verzinsung des eingesetzten Kapital plus einen Gewinnzuschlag von ca. 5-10 % zu umfassen. Es können aber nicht, wie der Beschwerdegegner I es getan hat, dem Beschwerdeführer I die Anschaffungskosten, der Unterhalt und allenfalls auch noch die Abschreibung des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges als geldwerte Leistung aufgerechnet werden. Das ist ihm nicht zugeflossen.

[Auf dem Markt] wird genau die besagte [TYP] für eine Flugdauer von 45 Minuten für CHF 450 angeboten, d.h. für eine Flugstunde für CHF 600. Dabei ist davon auszugehen, dass dieser Preis einem Marktwert entspricht. Aufgrund des Flugbuches der [TYP] sind daher folgende Flugzeiten dem Beschwerdeführer I aufzurechnen:

(...)

Total 2011 302 Min.

Das entspricht bei einem Stundenansatz von CHF 600 total CHF 3'020.

(...)

Total 2012 210 Min.

Das entspricht bei einem Stundenansatz von CHF 600 total CHF 2'100.

6. Dementsprechend ist die Beschwerde des Beschwerdeführers I teilweise gutzuheissen. Es ist im Jahr 2011 dem Einkommen der Eheleute Y.___/Z.___ sel. eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 3'020 bei den Kantons- und



St.Galler Gerichte

Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer aufzurechnen (anstatt CHF 243'185 gemäss Abschluss des Nachsteuerverfahrens und Veranlagungsberechnung Nachsteuern vom 27. Januar 2017). Es ist im Jahr 2012 dem Einkommen der Eheleute Y./Z. sel. eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 2'100 bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer aufzurechnen (anstatt CHF 24'700 gemäss Einspracheentscheid vom 9. Mai 2017). Im Übrigen bleiben Ziffern 1 und 2 der angefochtenen Entscheide I/1-2017/147+148 und I/1-2017/149+150 unverändert. Die Angelegenheit ist zu entsprechender Veranlagung an den Beschwerdegegner I zurückzuweisen.

Die Beschwerde des Beschwerdeführers II wird abgewiesen. Ebenso werden die Anträge des Beschwerdegegners I in seiner Beschwerdevernehmlassung vom 7. Mai 2018 abgewiesen.

7. Bei diesem Verfahrensausgang – der Beschwerdeführer I obsiegt lediglich teilweise mit seinem Eventualantrag – sind die amtlichen Kosten der Rechtsmittelverfahren je zur Hälfte dem Beschwerdeführer I und dem Staat (Beschwerdegegner I) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 1 DBG). Bei diesem Ausgang der Verfahren sind – zufolge nicht mehrheitlichen Obsiegens (Beschwerdeführer I) beziehungsweise mangels Anspruchs (und Antrags; Beschwerdeführer II und Beschwerdegegner I) – keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98^{ter} VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, VwVG; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 829; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2016, N 44 zu Art. 144 DBG). An den vorinstanzlichen Kostensprüchen – je Ziffern 3-5 in den Entscheiden I/1-2017/149 und 150 und I/1-2017/147 und 148 – ändert sich damit nichts. Entscheidgebühren für die Beschwerdeverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern B 2018/54 und 56/57 von je CHF 1'000 und betreffend die direkten Bundessteuern B 2018/55 und 58/70 von je CHF 750 erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Anteile des Beschwerdeführers von zusammen CHF 1'750 sind mit den von ihm insgesamt geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 5'000 zu verrechnen. CHF 3'250 sind ihm



zurückzuerstatten. Auf die Erhebung des Kostenanteils des Staats (Kantonales Steueramt) ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerden B 2018/54 und 55, B 2018/56 und 70, B 2018/57 und 58 werden vereinigt.
2. Die Beschwerden des Beschwerdeführers I werden teilweise gutgeheissen. Die Rechtsmittelentscheide I/1-2017/147+148 und I/1-2017/149+150 werden aufgehoben, soweit sie die Aufrechnungen geldwerter Leistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb des Flugzeuges und des Zugfahrzeugs betreffen. Die Angelegenheit wird zur neuen Veranlagung im Sinn der Erwägungen (vgl. E. 6) an den Beschwerdegegner I zurückgewiesen.
3. Die Beschwerden des Beschwerdeführers II werden abgewiesen. Die Anträge des Beschwerdegegners I in seiner Beschwerdevernehmlassung vom 7. Mai 2018 werden abgewiesen.
4. Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von insgesamt CHF 3'500 bezahlt der Beschwerdeführer I zur Hälfte unter Verrechnung mit seinen Kostenvorschüssen von CHF 5'000; die andere Hälfte der Kosten bezahlt der Staat (Kantonales Steueramt). Dem Beschwerdeführer I werden CHF 3'250 zurückerstattet.
5. Ausseramtliche Kosten werden für die Beschwerdeverfahren nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Scherrer