



**Fall-Nr.:** I/1-2011/16  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 19.01.2012  
**Entscheiddatum:** 19.01.2012

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 19.01.2012**

**Nachsteuer, geldwerte Leistungen, Art. 151 Abs. 1 DBG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11). Bei der Veranlagung einer AG wurde die Leistung von Honoraren als geldwerte Leistung rechtskräftig als Gewinn aufgerechnet. Empfänger der Honorare war der Vater des Verwaltungsratspräsidenten und –delegierten sowie Minderheitsaktionärs der AG. Der Vater hatte der AG ein Darlehen gewährt und in der Folge auf Zinsen sowie auf die Darlehensforderung verzichtet. Gegen den Verwaltungsratspräsidenten wurde zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet und dabei die geldwerte Leistung bei ihm als steuerbares Einkommen erfasst. Die Aufrechnung als geldwerte Leistung bei der AG präjudiziert als solche beim Empfänger den Einkommenszufluss nicht; dieser ist im Veranlagungs- oder Nachsteuerverfahren festzustellen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 19. Januar 2012, I/1-2011/16).**

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

A und B X-Y, Beschwerdeführer,

vertreten durch Dr. Franz J. Schärli, Rechtsanwalt, Eisenbahnstrasse 41,  
9401 Rorschach,

gegen

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

und



## St.Galler Gerichte

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Nachsteuer 2005 und 2006)

### **Sachverhalt:**

A.- A und B X-Y wohnen in U. A X ist Präsident und Delegierter des Verwaltungsrates der C AG (bis April 2009: D AG), U, mit Kollektivunterschrift zu zweien. Am Aktienkapital von Fr. 500'000.-- war er in den Jahren 2005 und 2006 mit 1'429 Aktien à nominal Fr. 500.--, mithin zu 14,29% beteiligt. Die Eheleute X-Y wurden am 5. April 2007 für die direkte Bundessteuer 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 104'700.-- und am 9. August 2007 für die direkte Bundessteuer 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 78'800.-- veranlagt. Die Veranlagungen wurden unangefochten rechtskräftig.

B.- Im Anschluss an die Veranlagungen der D AG vom 6. Juni 2008 aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2005 und 31. Dezember 2006 ergingen am 16. Juli 2008 Meldungen des kantonalen Steueramtes an das Steueramt der Gemeinde U über geldwerte Leistungen der D AG an A X in der Höhe von Fr. 52'000.-- in beiden Geschäftsjahren. In der Folge leitete das kantonale Steueramt gegenüber A und B X-Y am 11. August 2009 für die Steuerjahre 2005 und 2006 ein Nachsteuerverfahren ein. Bei den steuerbaren Einkünften wurden die Leistungen von Fr. 52'000.-- je Jahr berücksichtigt, so dass sich für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 156'700.-- im Jahr 2005 und – unter Berücksichtigung des höheren Selbstbehaltes bei den Krankheitskosten – von Fr. 130'900.-- im Jahr 2006 ergab. Das Verfahren wurde am 4. September 2009 mit dem Erlass der Nachsteuerverfügungen abgeschlossen. Das kantonale Steueramt wies eine dagegen erhobene Einsprache am 24. März 2010 ab. Nachdem A und B X-Y dagegen Beschwerde unter anderem mit der Begründung, ihrem Antrag auf eine mündliche Begründung der Einsprache sei nicht entsprochen worden, erhoben hatten, wurde der Entscheid widerrufen. Am



## St.Galler Gerichte

27. September 2010 fand die Besprechung statt. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 20. Dezember 2010 erneut ab.

C.- Gegen den Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2010 erhoben A und B X-Y durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 20. Januar 2011 und Verbesserung vom 16. Februar 2011 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragen, die Nachsteuerverfügungen für die direkten Bundessteuern 2005 und 2006 seien aufzuheben und auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung von Fr. 52'000.-- sei zu verzichten, eventuell die Aufrechnung auf 14,29%, d.h. Fr. 7'430.-- zu beschränken; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 28. März 2011 die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Möglichkeit, zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung zu nehmen, nutzten die Beschwerdeführer nicht. Auf die Ausführungen der Beschwerdeführer und der Vorinstanz zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 20. Januar 2011 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt zusammen mit der Verbesserung vom 16. Februar 2011 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass die steueramtlichen Meldungen vom 16. Juli 2008, nach denen die D AG dem Beschwerdeführer in den Jahren 2005 und 2006 geldwerte Leistungen von Fr. 52'000.-- je Jahr erbracht haben



soll, als neue Tatsachen im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG geeignet sind, ein Nachsteuerverfahren betreffend die am 5. April 2007 bzw. am 9. August 2007 erfolgten und unangefochten rechtskräftig gewordenen Veranlagungen für die direkte Bundessteuer 2005 bzw. 2006 in Gang zu setzen. Umstritten ist indessen, ob und in welchem Umfang diese Leistungen als steuerbare Einkünfte der Beschwerdeführer in diesen Jahren berücksichtigt werden dürfen.

3.- E und F X, die Eltern des Beschwerdeführers, gewährten der D AG gemäss Darlehensvertrag vom 15. Mai 2003 ein Darlehen in der Höhe von Fr. 800'000.-- zu einem Zinssatz von 6,5%, d.h. jährlich Fr. 52'000.--, mit unbestimmter Laufzeit, kündbar unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils auf Monatsende. In den Jahren 2003 und 2004 wurden die bei der D AG verbuchten Zinszahlungen in der Höhe von Fr. 52'000.-- als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. In der Folge bedurfte die D AG zur Beseitigung einer Unterbilanz der Sanierung. E und F X verzichteten gegenüber der D AG am 27. April 2005 auf ihre Forderung und die allfällig aufgelaufenen Zinsen. Am 1. Januar 2005 hatte sich die D AG verpflichtet, E X monatlich Fr. 4'333.33 "für seine Beratertätigkeiten in Sachen Finanzmittelbeschaffung und für seine Bemühungen zur Liquiditätsverbesserung" zu bezahlen. Die jährliche Zahlung belief sich damit auf Fr. 52'000.--. In den Veranlagungen der D AG für die Steuerjahre 2005 und 2006 wurden diese Zahlungen als geldwerte Leistungen zum Gewinn gemäss den Erfolgsrechnungen per 31. Dezember 2005 und 31. Dezember 2006 hinzugerechnet. Die Veranlagungen vom 6. Juni 2008 sind rechtskräftig.

Die Beschwerdeführer machen zutreffend geltend, die rechtskräftige Veranlagung der D AG ersetze die gesetzmässige Veranlagung des Aktionärs in keinem Fall. Die rechtskräftige Veranlagung einer Aktiengesellschaft unter Einbezug geldwerter Leistungen an ihre Aktionäre ersetzt die gesetzmässige Veranlagung der natürlichen Personen nicht. Sie vermag Bestand und Umfang einer steuerbaren geldwerten Leistung weder in formellem Sinn noch als unwiderlegbare Tatsache zu definieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 147 zu Art. 20 DBG). Bei der Veranlagung der natürlichen Person als möglicher Empfängerin einer geldwerten Leistung kann aber auf alle Tatsachen und Unterlagen abgestellt werden, welche im Veranlagungsverfahren der Aktiengesellschaft erhoben und für



richtig befunden worden sind, soweit nicht neue Erkenntnisse etwas anderes gebieten. Ebenso verhält es sich mit den im Verfahren für die Veranlagung der Gesellschaft gezogenen rechtlichen Folgerungen. Soweit sie nicht offenkundig unzutreffend oder durch neue Argumente in Frage gestellt sind, können sie übernommen werden (vgl. VerwGE B 2005/197 vom 12. April 2006 E. 2a mit Hinweisen auf StE 1990 B 24.4 Nr. 23 und P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 123 zu Art. 20 DBG; publiziert in SGE 2006 Nr. 15 und auf [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

4.- Die Beschwerdeführer bestreiten die von der Vorinstanz angewendete Dreieckstheorie.

a) In der Beschwerde wird vorgebracht, zwar hätte ein unbeteiligter Dritter – anders als die Eltern des Beschwerdeführers – wohl kaum auf die Darlehensforderung gegenüber der D AG verzichtet. Das Darlehen habe zu einer Umfinanzierung und zu einer Reduktion der Kosten – 6,5% statt 9% Zinsen – geführt. Das Darlehen und der Zins seien bis zum Forderungsverzicht steuerlich anerkannt worden. Der Beschwerdeführer sei als Minderheitsaktionär (14,29%) nicht in der Lage gewesen, eine verdeckte Gewinnausschüttung zu seinen Gunsten zu bewirken. Für das Vorliegen einer beherrschenden Stellung sei die Vorinstanz beweisbelastet. Der Beschwerdeführer sei einer von zwei Verwaltungsräten und neben andern Kadermitgliedern nur kollektivzeichnungsberechtigt. Die Beschwerdeführerin scheine im Handelsregister überhaupt nicht auf. Die Beschwerdeführer hätten von der ihnen voll aufgerechneten geldwerten Leistung höchstens indirekt und in geringem Masse profitiert. Sie hätten primär im Interesse der D AG gehandelt. E und F X hätten nur das erhalten, was auch einem Dritten zugestanden wäre ("dealing at arm's length").

Die Vorinstanz hält dem entgegen, mit dem Verzicht auf das Darlehen und die aufgelaufenen Zinsen am 27. April 2005 habe die D AG E und F X keine Zinsen mehr geschuldet. Sämtliche Aufwandsbuchungen in der D AG im Zusammenhang mit diesem Darlehen seien demzufolge nicht mehr geschäftsmässig begründet. Die D AG habe am 20. August 2008 die Verrechnungssteuer des Jahres 2005 für die nicht geschäftsmässig begründete Zahlung an E und F X geltend gemacht. Als Begünstigter sei der Beschwerdeführer aufgeführt. Die Steuerbehörde dürfe demnach zu Recht annehmen, die geldwerten Leistungen seien bei ihm zu erfassen. Die



Beschwerdeführer hätten auch geltend gemacht, die Schuld bestehe persönlich weiter und werde als Erbvorbezug angerechnet. Die Übernahme der Zinsen durch die D AG stelle damit privaten Aufwand des Beschwerdeführers dar und sei geschäftsmässig nicht begründet. Dass der Beschwerdeführer lediglich Minderheitsaktionär zu 14,29% sei, ändere daran nichts.

b) aa) Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. Zu den geldwerten Vorteilen zählen unter anderen auch die verdeckten Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_84/2011 vom 18. Mai 2011 E. 2.1; Urteil 2C\_764/2008 vom 5. März 2009 E. 2). Zu berücksichtigen sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts. Davon ausgehend muss bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 142 zu Art. 20 DBG). Wenn eine Gesellschaft Vorteile an natürliche oder juristische Personen zuwendet, die dem Beteiligungsinhaber nahe stehen, stellt sich das Problem der sogenannten "Dreieckstheorie". Bei Vorteilszuwendungen an natürliche Personen unterliegt eine solche Leistung zunächst der Besteuerung als Vermögensertrag beim Beteiligungsinhaber und anschliessend als unentgeltliche Zuwendung des Beteiligungsinhabers an die nahe stehende Person noch (auf kantonaler Ebene) der Schenkungssteuer. Die "Dreieckstheorie" steht im Gegensatz zur Direktbegünstigungstheorie. Nach dieser Theorie, die vor allem bei der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe angewandt wird, wird die geldwerte Leistung direkt der begünstigten Gesellschaft und nicht dem Aktionär zugerechnet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 148 zu Art. 20 DBG). Für die direkte Bundessteuer wird in der Lehre die Dreieckstheorie als massgebend erachtet (vgl. Locher, a.a.O., N 130 zu Art. 58 DBG; VerwGE B 2005/197 vom 12. April 2006 E. 2c, a.a.O.).



Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 19. November 2001, in: ASA 74 S. 660 ff. und StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42; BGE 107 Ib 325) ist von einer geldwerten Leistung auszugehen, wenn die Leistung ohne angemessene Gegenleistung ausgerichtet wurde (vgl. dazu nachfolgend E. 4b/bb), ein Anteilshaber oder eine ihm nahestehende Person direkt oder indirekt begünstigt wird (vgl. dazu nachfolgend E. 4b/cc) und dies für die handelnden Organe erkennbar war (vgl. dazu nachfolgend E. 4b/dd).

bb) Mit dem Verzicht der Eltern des Beschwerdeführers auf ihr Darlehen in der Höhe von Fr. 800'000.-- gegenüber der D AG entfiel ab 1. Januar 2005 auch deren Verpflichtung zur Bezahlung von Zinsen von jährlich Fr. 52'000.--. Die D AG hat trotzdem unbestrittenermassen weiterhin Zahlungen von Fr. 52'000.--, monatlich Fr. 4'333.33, an den Vater des Beschwerdeführers verbucht. Dabei soll es sich um ein Entgelt "für seine Beratertätigkeiten in Sachen Finanzmittelbeschaffung und für seine Bemühungen zur Liquiditätsverbesserung der D AG" handeln. Die entsprechende Vereinbarung ist vom 1. Januar 2005 datiert. Worin die umschriebenen Leistungen konkret bestanden haben, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Sie werden auch in der Beschwerde nicht weiter konkretisiert. Dass eine in Liquiditätsnöten stehende Unternehmung einem unabhängigen Dritten für eine nicht konkret nachvollziehbare Finanzberatung jährlich Fr. 52'000.-- leistet, erscheint unüblich. Diese Unüblichkeit des Rechtsgeschäfts stellt ein gewichtiges Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 22. Juni 1995, in: ASA 65 S. 390 und StE 1996 B 24.4 Nr. 40; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 98 zu Art. 58 DBG).

cc) Der Beschwerdeführer brachte gegenüber der Vorinstanz vor, seine Eltern hätten nur gegenüber der D AG auf ihr Darlehen von Fr. 800'000.-- verzichtet. Gegenüber ihm hätten sie nicht auf diese Summe verzichtet; die Schuld bestehe persönlich weiter. Er müsse sich die Fr. 800'000.-- einst als Vorbezug des Erbes anrechnen lassen und diesen Betrag mit den Geschwistern ausgleichen. Weiter legt er in der Beschwerde dar, die Eltern hätten das Darlehen durch die Aufnahme einer privaten Hypothek bei der Liechtensteinischen Landesbank finanziert und diese Verpflichtung sei bestehen geblieben.



Auffallend ist, dass im Darlehensvertrag wie auch im Forderungsverzicht neben den Eltern des Beschwerdeführers auch die L-Bank als Darlehensgeberin bzw. Gläubiger aufgeführt ist. Allerdings wird nicht geltend gemacht, jene Bank sei Gläubigerin der D AG oder des Beschwerdeführers (gewesen), und auf den Kopien der Verträge sind auch keine Unterschriften einer Bank zu finden. Für eine Gläubigereigenschaft der Bank liegen in den Akten auch keine Anhaltspunkte vor. Der Beschwerdeführer macht allerdings geltend, seine Eltern hätten sich die Mittel für die Darlehenshingabe durch ein Darlehen bei der besagten Bank verschafft. Sodann führte er vor der Vorinstanz aus, seine Eltern hätten nur gegenüber der D AG auf das Darlehen verzichtet, gegenüber ihm selbst bestehe die Schuld aber weiter. Die Beschaffung fremder Mittel durch die Eltern zugunsten des Beschwerdeführers und die für sie weiter bestehende Verpflichtung zur Leistung von Zinsen machen deutlich, dass die Leistungen der D AG dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, der damit einen Beitrag an die elterlichen Fremdkapitalkosten erbrachte. Im Lichte der vom Beschwerdeführer geltend gemachten persönlichen Darlehensverpflichtung ist daher diese Zahlung der D AG an die Eltern vollumfänglich als geldwerte Leistung dem Beschwerdeführer zuzurechnen, auch wenn seine Beteiligung an der D AG lediglich rund 15% beträgt. Verfügt ein Aktionär über eine Organstellung, die ihm einen entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft verschafft und erfolgt die Vorteilszuwendung einzig in seinem Interesse, ist ihm die geldwerte Leistung auch dann in vollem Umfang zuzurechnen, wenn er nur über eine Minderheitsbeteiligung verfügt (vgl. H.-J. Müllhaupt, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 3. Aufl. 2009, N 46 zu § 29 StG/AG).

dd) Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2005 und 2006 unbestrittenermassen mit knapp 15% am Aktienkapital der D AG beteiligt und damit nicht Mehrheitsaktionär. Wie sich aus dem Auszug des Handelsregisters ergibt, war er jedoch Präsident und gleichzeitig Delegierter des Verwaltungsrates. Sowohl der Forderungsverzicht der Eltern des Beschwerdeführers vom 27. April 2005 als auch die Vereinbarung vom 1. Januar 2005 über die monatlichen Zahlungen in der Höhe von Fr. 4'333.33 an den Vater des Beschwerdeführers waren zudem von einem weiteren zeichnungsberechtigten Mitarbeiter der D AG unterschrieben. Entsprechend war die Ablösung der Zinszahlungen an die Eltern des Beschwerdeführers durch das Beratungshonorar an den Vater des Beschwerdeführers den zuständigen Organen der



Gesellschaft bekannt und die Erbringung einer verdeckten Gewinnausschüttung im Umfang des Honorars erkennbar.

c) Zusammenfassend sind damit die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung der D AG zugunsten des Beschwerdeführers und damit für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung, bei der es sich um das Gegenstück der verdeckten Gewinnausschüttung aus der Sicht des Begünstigten handelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 140 zu Art. 20 DBG) erfüllt. Die Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von  
  
Fr. 600.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.