



Fall-Nr.: I/1-2015/53, 54
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.10.2015
Entscheiddatum: 20.10.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.10.2015

Art. 33 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 20 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Ertrag aus beweglichem Vermögen in Form einer Beteiligung. Eine nicht dem Kapitalanteil entsprechende Dividende, die einer Gesellschaft zugeführt wurde, stellt eine verdeckte Kapitaleinlage dar und begründet beim Alleinaktionär der begünstigten Gesellschaft steuerbares Einkommen als Ertrag aus beweglichem Vermögen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 20. Oktober 2015, VRKE I/1-2015/53, 54).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2013) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2013)

Sachverhalt:



A.- X ist Alleinaktionär der im Jahre 0000 gegründeten und in A domizilierten Holding AG. Zudem hält er 8% der Stimm- und Kapitalrechte der B AG mit Sitz in A (früher C AG, nachfolgend: C AG). Die übrigen Aktien dieser Gesellschaft (92%) standen im Eigentum des in den USA ansässigen Y. Dieser verkaufte sein Aktienpaket im August 0000 für Fr. 1'556'000.– bzw. Fr. 6'000.– pro Aktie an die Holding AG. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellte sich mit Schreiben vom 14. August 2012 auf den Standpunkt, durch diesen Aktienerwerb seien den ausländischen Aktienverkäufern in Form des bezahlten Kaufpreises betriebsnotwendige Reserven steuerfrei zugeflossen, so dass der Tatbestand der Steuerumgehung als erfüllt anzusehen sei. Der kaufenden Gesellschaft bzw. der Holding AG müsse die Rückerstattung der Verrechnungssteuer deshalb verweigert werden, bis die umgangene Steuer (die auf die Beteiligungsquote anfallenden nicht betriebsnotwendigen Reserven der verkauften Gesellschaft) abgegolten worden seien. Am 15. Mai 2013 stimmte die ESTV schliesslich einer Vereinbarung zu, wonach sich die C AG verpflichtete, der Holding AG eine Sonderdividende von Fr. 1'000'000.– auszuschütten und die Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.– mittels Deklaration auf Formular 102 zu melden. Es wurde sodann festgehalten, dass die Holding AG nicht berechtigt sei, die Verrechnungssteuer zurückzufordern (Ziff. 1 der Vereinbarung) und die Nettodividende von Fr. 650'000.– der C AG als Darlehen gewähre, verzinsbar zum jeweils gültigen Zinssatz gemäss Merkblatt der ESTV (Ziff. 2). Die ESTV anerkannte im Gegenzug die seit 0000 im Meldeverfahren entrichteten Dividenden der C AG an die Holding AG und verzichtete in diesem Rahmen auf die Einforderung der Verrechnungssteuern und die Erhebung von Verzugszinsen (Ziff. 3). Zudem wurde vereinbart, dass die künftigen Dividendenzahlungen der C AG an die Holding AG im Meldeverfahren erledigt werden können (Ziff. 4). An der ausserordentlichen Generalversammlung der B AG vom 7. August 2013 wurde schliesslich beschlossen, Fr. 1'000'000.– als ausserordentliche Dividende aus dem Gewinnvortrag auszuschütten.

B.- Am 2. Dezember 2014 wurde X für die Kantons- und Gemeindesteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 000'000.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0'000'000.– und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 000'000.– veranlagt. Die Veranlagungsbehörde rechnete unter anderem eine Dividendenzahlung der B AG in der Höhe von Fr. 80'000.– auf. Die



St.Galler Gerichte

dagegen erhobenen Einsprachen wurden mit Entscheiden vom 18. Februar 2015 abgewiesen.

C.- Mit Eingabe vom 17. März 2015 erhob X Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragte, die Einsprache-Entscheide vom 18. Februar 2015 sowie die Steuerveranlagungen für die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuer vom 2. Dezember 2014 seien aufzuheben, die steuerliche Aufrechnung der Dividendenerträge von Fr. 80'000.– sei vollumfänglich aufzuheben, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Das kantonale Steueramt liess sich am 13. Mai 2015 zu den Rechtsmitteln vernehmen und beantragte deren Abweisung. X erhielt Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Davon machte er keinen Gebrauch. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme zur Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Parteien zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einsprache-Entscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3; BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs bzw. die Beschwerde vom 17. März 2015 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St.Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Die Vereinbarung zwischen der Holding AG und der ESTV vom 15. Mai 2013 wurde offensichtlich deshalb getroffen, weil Letztere im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der C AG von einem in den USA ansässigen Verkäufer von einem Steuerumgehungstatbestand ausging. Sie führte im Schreiben vom 14. August 2012 dazu aus, durch den Aktienerwerb seien der ausländischen Aktienverkäuferin in Form des bezahlten Kaufpreises nicht betriebsnotwendige Reserven steuerfrei zugeflossen, so dass der Tatbestand der Steuerumgehung als erfüllt angesehen werden müsse. Der kaufenden Gesellschaft (X AG) müsse somit die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert werden, bis die umgangene Steuer abgegolten worden sei (act. 2/9). Einzelheiten über die Verhandlungen zwischen der ESTV und der Holding AG sind den Akten nicht zu entnehmen, es ist jedoch davon auszugehen, dass die Abgeltung mittels der nicht rückforderbaren Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.– gemäss der Vereinbarung vom 15. Mai 2013 erfolgte. Wie die Ausschüttung seitens der C AG (rechtlich) gestaltet wurde, war nicht Teil der Vereinbarung und hatte die ESTV in diesem Zusammenhang auch nicht zu interessieren, da für sie vielmehr der Bezug der umgangenen Steuer im Vordergrund stand. Die beiden Sachverhalte – die Rückzahlung der umgangenen Steuer einerseits und die rechtliche Gestaltung der Dividendenausschüttung andererseits – sind deshalb getrennt zu beurteilen, wobei im vorliegenden Fall ausschliesslich zu prüfen ist, ob die ausserordentliche Dividendenausschüttung der B AG vom 8. August 2013 nur der Mehrheitsaktionärin zu Gute kam, wie der Pflichtige geltend macht, oder diesem bzw. dessen Einkommen im Umfang seines Anteils von 8% zuzurechnen war.

a) Die Vorinstanz erwog, in der Vereinbarung mit der ESTV vom 15. Mai 2013 sei nicht erwähnt worden, dass es sich um eine asymmetrische Dividende gehandelt habe. Zudem betreffe diese Vereinbarung die Belange der Verrechnungssteuer in Bezug auf das Meldeverfahren. Auch im Protokoll der Generalversammlung vom 7. August 2013 sei einzig festgehalten worden, dass eine Dividende von Fr. 1'000'000.– ausbezahlt werde. Mit dem Formular 102 sei gegenüber der ESTV bestätigt worden, dass die Ausschüttung im Verhältnis zum Gesellschaftskapital erfolgt sei (act. 2/26). Somit



St.Galler Gerichte

handle es sich bei der Dividende von Fr. 80'000.– um eine verdeckte Kapitaleinlage des Rekurrenten an die Holding AG. Von einer steuerrechtlich nicht zulässigen Doppelbesteuerung der Dividende könne nicht gesprochen werden, da es sich um eine wirtschaftliche Doppelbelastung handle.

Der Rekurrent und Beschwerdeführer bringt vor, das sogenannte Altreservenkonzept der ESTV sehe eine Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer bspw. dann vor, wenn wesentliche Beteiligungen an Schweizer Gesellschaften mit erheblichen bzw. nicht betriebsnotwendigen Reserven in der Schweiz übertragen würden und danach verbesserte Möglichkeiten zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer zur Anwendung gelangten. Nach Meinung der ESTV seien die Kriterien der Altreservenpraxis mit dem Erwerb der Aktien der C AG durch die Holding AG vom ausländischen Verkäufer erfüllt gewesen. Um Klarheit bezüglich der betragsmässigen Festlegung vorhandener nicht betriebsnotwendiger Reserven in der C AG zu schaffen, seien Gespräche mit der ESTV geführt worden, die mit der Vereinbarung vom 15. Mai 2013 beendet worden seien. Mit der Ausschüttung der Sonderdividende von Fr. 1'000'000.– an die Holding AG und der Entrichtung einer nicht rückerstattungsberechtigten Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.– sei der Altreservenpraxis vollständig Genüge getan worden. Demzufolge habe die Holding AG die auf ihrer Beteiligungsquote angefallenen nicht betriebsnotwendigen Reserven in der C AG "entsteuert" und damit die Vorgaben der ESTV vollumfänglich und uneingeschränkt erfüllt. Die steuerlichen Problemfelder seien von Anfang an auf die X AG und die Holding AG begrenzt gewesen. Eine Ausweitung der Altreservenproblematik auf den Rekurrenten und Beschwerdeführer sei nicht haltbar. Dies gelte sowohl für die Belange der Verrechnungssteuer als auch für diejenigen der Einkommens- und Vermögenssteuer. Aus der Abfolge der Ereignisse lasse sich zudem erkennen, dass die Ausschüttung der Sonderdividende offensichtlich asymmetrisch gewesen sei. Der GV-Beschluss vom 7. August 2013 mit der formellen Unachtsamkeit bezüglich des fehlenden Hinweises auf eine asymmetrische Dividendenausschüttung vermöge die tatsächlichen Absichten, welche in der Vereinbarung vom 15. Mai 2013 festgehalten worden seien, nicht umzustossen. Der Rekurrent und Beschwerdeführer, als Alleinaktionär der Holding AG, sei über die Vereinbarung informiert gewesen, und die Aktionärsinteressen seien nicht verletzt worden.



b) Gemäss Art. 29 Abs.1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte und insbesondere alle Erträge aus beweglichem Vermögen. Art. 33 Abs. 1 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 DBG zählt diese nicht abschliessend ("insbesondere") auf. Es gehören dazu namentlich Erträge wie Dividenden und Gewinnanteile auf Beteiligungen (lit. c). Jeder Aktionär hat Anspruch auf einen verhältnismässigen Anteil am Bilanzgewinn, soweit dieser nach dem Gesetz oder den Statuten zur Verteilung unter den Aktionären bestimmt ist (Art. 660 Abs. 1 OR, SR 220). Die Anteile am Gewinn und am Liquidationsergebnis sind, sofern die Statuten nicht etwas anderes vorsehen, im Verhältnis der auf das Aktienkapital einbezahlten Beträge zu berechnen (Art. 661 OR; vgl. BSK OR II-Neuhaus/Blättler, 4. Aufl. 2012, Art. 662 N 2).

Jeder Emissionstatbestand und jeder von Gesellschaftern bedingungslos geleistete Zuschuss (ob zum Zweck der Sanierung oder zur Erhöhung des Risikokapitals) sind bereits aus betriebswirtschaftlicher Sicht erfolgsneutrale Vorgänge. Eine Besteuerung solcher nicht aus eigener Kraft erfolgten Kapitalzugänge rechtfertigt sich nicht. Einlagen können in bar, als Sacheinlage oder in Form von Dienstleistungen getätigt werden. Was in Bezug auf offene Kapitaleinlagen gilt, hat die gleiche Bedeutung für verdeckte Kapitaleinlagen. Eine solche liegt vor, wenn die Gesellschafter für Leistungen an die Gesellschaft nur beschränkt entschädigt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 2 f. zu Art. 60 DBG). Gemäss Art. 60 lit. a DBG entsteht durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu, kein steuerbarer Gewinn.

c) Die Generalversammlung der B AG beschloss am 7. August 2013 eine ausserordentliche Dividende in der Höhe von Fr. 1'000'000.– auszuschütten. Da die Gesellschaft lediglich Namenaktien, insgesamt 300, und keine mit Vorrechten ausgestattete Vorzugsaktien (vgl. dazu P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, § 4 N 157 ff.) liberierte, entfielen auf jede Aktie Fr. 3'333.33. Dass nur die Hauptaktionärin in den Genuss der Ausschüttung kommen sollte, wurde im Dividendenbeschluss nicht festgehalten. Der Pflichtige bringt zwar vor, dabei habe es sich lediglich um eine "formelle Unachtsamkeit" gehandelt, denn es sei von Anfang an beabsichtigt gewesen, die gesamte Dividende der Holding AG auszurichten. Dabei



übersieht er jedoch, dass das Aktienrecht schon seit 1936 hinsichtlich der Dividendenausschüttung eine ausdrückliche Verankerung des Gleichheitsprinzips enthält. Die Anteile am Gewinn (und am Liquidationsergebnis) müssen im Verhältnis der Kapitalanteile berechnet werden, es sei denn, die Statuten sehen etwas anderes vor. Unzulässig ist jede Abweichung von der Kapitalproportionalität durch Mehrheitsbeschluss der Generalversammlung – sei es auf Antrag des Verwaltungsrates oder eines Aktionärs. Und die zulässigen statutarischen Abweichungen sind gesetzlich durch die Bestimmungen über die Vorzugsaktien und Vorzugspartizipationsscheine, eventuell auch der besonderen Vorteile und der Genussscheine in Bahnen gelenkt. Sonderrechte auf Dividenden lassen sich rechtmässig nur statutarisch durch die Schaffung einer besonderen Kategorie von Beteiligungsrechten begründen (Böckli, a.a.O., § 12 N 508 ff.). Dies ist bei der B AG, wie dargelegt, nicht der Fall; sie gab 300 Namenaktien zu Fr. 1'000.– aus (act. 2/12). Somit wäre es grundsätzlich nicht zulässig gewesen, die Mehrheitsaktionärin zu bevorzugen. Vor diesem Hintergrund und insbesondere angesichts des unmissverständlichen Dividendenbeschlusses steht fest, dass dem Rekurrenten und Beschwerdeführer am 7. August 2013 ein Anspruch auf eine Sonderdividende von Fr. 3'333.– pro Aktien bzw. Fr. 80'000.– verschafft wurde, da die Dividende grundsätzlich sofort fällig wird (vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 40 N 62). Dass er sich seinen Anteil an der Ausschüttung nicht ausbezahlen liess, sondern zusammen mit den übrigen 92% der Dividende der Holding AG zuführte, kommt – wie die Vorinstanz zu Recht vorbrachte – einer verdeckten Kapitaleinlage in die Holding AG in der Höhe von Fr. 80'000.– gleich. Entsprechend wurde dieser Betrag zu Recht als Ertrag aus beweglichem Vermögen dem Einkommen des Rekurrenten und Beschwerdeführers zugerechnet. Dass der Rekurrent und Beschwerdeführer als Alleinaktionär der X AG über die Transaktion informiert war und seine Aktionärsinteressen durch diese als nicht verletzt betrachtete, wie er geltend macht, ändert daran nichts. Eine steuerpflichtige Person hat sich an ihrem Verhalten behaften zu lassen, wenn sie dies gegenüber dem Fiskus kundgetan hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 48 zu Art. 58 DBG). Im Übrigen gelten die wohlbedachten Strukturen und Abläufe einer Aktiengesellschaft auch für Ein- bzw. Zweipersonengesellschaften. Wer die Vorteile der beschränkten Haftung und der Strukturierung einer Aktiengesellschaft in Anspruch nimmt, muss auch alle Formen einhalten und "das Spiel der AG spielen", auch wenn dies zu – aus Sicht des Aktionärs



St.Galler Gerichte

unnötigen – formalen Erschwernissen führt (vgl. Böckli, a.a.O., § 1 N 57; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, a.a.O., § 62 N 40).

d) Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich folglich als unbegründet und sind deshalb abzuweisen.

4.- Es ist darauf hinzuweisen, dass verdeckte Kapitaleinlagen, welche dazu führen, dass die empfangende Gesellschaft unmittelbar ihre Ertragslage als zu positiv darstellt, indem sie einen zu tiefen Aufwand oder einen zu hohen Ertrag ausweist, Anwendungsfälle von Art. 60 lit. a DBG sind. Diese steuerliche Korrektornorm erlaubt es der Gesellschaft, Gewinne in dem Umfang zu korrigieren, als der Ertrag aus den mit den Anteilsinhabern getätigten Rechtsgeschäften dem Drittvergleich nicht standhält bzw. im Beteiligungsverhältnis begründet ist (Brülisauer/Suter, Das Kapitaleinlageprinzip (2. Teil), in: IFF Forum für Steuerrecht 2011/3, S. 187). Die Holding AG verbuchte im Jahre 2013 einen Dividendenertrag von Fr. 1'000'000.– (act. 2/13) und wies einen Unternehmenserfolg nach Steuern von Fr. 984'054.24 aus. Sie wurde aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 984'000.– veranlagt. Ob die Gleichschaltung des Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrechts damit gewährleistet wurde, ist offen. Die steuerlichen Folgen der verdeckten Kapitaleinlage bei der Holding AG können im vorliegenden Verfahren nicht geprüft werden. Soweit der Rekurrent und Beschwerdeführer jedoch der Meinung ist, die hier streitige Veranlagung führe zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung bei der Holding AG – wie er im Einspracheverfahren vorbrachte –, müsste er dies in einem Revisionsverfahren nach 197 StG bzw. Art. 147 DBG klären lassen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Rekurrent und Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.– ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse von je Fr. 800.– sind zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.



2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

3. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die Verfahrenskosten von je Fr. 800.–
für

das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren unter Verrechnung der
Kostenvorschüsse von

je Fr. 800.–.