



Fall-Nr.: B 2005/197
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 12.04.2006
Entscheiddatum: 12.04.2006

Entscheid Verwaltungsgericht, 12.04.2006

Steuerrecht, Art. 30 und Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1). Geldwerte Leistungen einer Aktiengesellschaft an Beteiligte oder diesen nahestehende Personen. Die Veranlagung der Aktiengesellschaft ist für die Veranlagung des Beteiligten bzw. der nahestehenden Person nicht bindend. Als Empfänger einer geldwerten Leistungen kommen Beteiligte, aber auch diesen nahestehende Personen in Frage. Weisen verschiedene Anhaltspunkte darauf hin, dass ein von der Gesellschaft angeschaffter Vermögenswert überwiegend von der Alleinaktionärin privat genutzt wird, und betreitet deren Vater, der zeichnungsberechtigter Verwaltungsrat der Gesellschaft ist, eine Begünstigung, so erweist sich die Zurechnung zum steuerbaren Einkommen des Vaters als ungerechtfertigt. Voraussetzungen für die Zurechnung einer geldwerten Leistung aufgrund eines simulierten Darlehens als ausserordentliches Einkommen beim Vater der Alleinaktionärin bejaht (Verwaltungsgericht, B 2005/197).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

A.H.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. R.



gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommenssteuern 2000 (ausserordentliche Einkünfte)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:



A./ A.H. ist in Y. wohnhaft und als Geschäftsführer und einziger Verwaltungsrat der Z. AG unselbständig erwerbstätig. Bei der Hauptveranlagung 1999/2000 wurde er ohne steuerbares Einkommen und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Bei der Veranlagung der Z. AG aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2000 wurden der Gesellschaft geldwerte Leistungen zugunsten von A.H. im Betrag von Fr. 198'963.-- zum steuerbaren Gewinn zugerechnet, nämlich ein Privatanteil von Fr. 3'000.-- an Spesen, Fr. 25'000.-- für einen über die AG verbuchten Pferdekauf sowie Fr. 80'963.-- bzw. Fr. 90'000.-- für simulierte Darlehen an A.H.. Bei dessen Veranlagung qualifizierte die Steuerbehörde einen Anteil von Fr. 3'000.-- als ordentliches Einkommen und veranlagte ihn mit einer separaten Jahressteuer auf ausserordentlichen Einkünften im Jahr 2000 im Betrag von Fr. 195'963.--. Gegen diese Veranlagung erhob A.H. am 24. Mai 2004 Einsprache, die vom kantonalen Steueramt mit Entscheid vom 5. November 2004 abgewiesen wurde.

B./ Gegen den Einspracheentscheid erhob A.H. mit Eingabe seiner Rechtsvertreterin vom 7. Dezember 2004 und 31. Januar 2005 Rekurs mit dem Antrag, auf die Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte sei zu verzichten. Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 18. Oktober 2005 teilweise gut und hob den Einspracheentscheid auf. Sie veranlagte A.H. für 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 105'900.--. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.-- auferlegte sie zur Hälfte dem Rekurrenten und zur Hälfte dem Staat. Sie erwog, die Aufrechnung von Fr. 25'000.-- für den in der Gesellschaft verbuchten Pferdekauf als geldwerte Leistung zugunsten von A.H. sei unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Begründung des Rekurrenten, es handle sich dabei um eine Beteiligung an einem Reitstall, überzeuge nicht. Aufgrund der Zweckbestimmung der Z. AG sei nicht ersichtlich, inwiefern die Beteiligung an einem Reitstall mittels Kaufs eines Pferdes geschäftsmässig begründeten Aufwand darstelle. Der Rekurrent bestreite zudem, dass ihm diese Leistung zugeflossen sei; er habe noch nie Reitsport betrieben. Da er aber auch keinen anderen Begünstigten nenne und die entsprechende Veranlagung der Z. AG als deren einziges Verwaltungsratsmitglied nicht angefochten habe, komme eine Abweichung bei der Veranlagung des Empfängers der Leistung nicht in Frage. Sodann sei bei der Veranlagung der Z. AG das Darlehen an A.H. in der Höhe von Fr. 80'963.-- aufgrund fehlender Sicherheiten und mangelnder Bonität des Schuldners als simuliert betrachtet und als geldwerte Leistung an A.H. qualifiziert



St.Galler Gerichte

worden. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung infolge Darlehenssimulation sei gerechtfertigt. Als einziges Verwaltungsratsmitglied und einziger Zeichnungsberechtigter übe A.H. entscheidenden Einfluss auf die Willensbildung des Unternehmens aus. Hinzu komme, dass er als Vater der Alleinaktionärin X.H. zweifellos eine nahestehende Person sei. Demgegenüber sei beim Darlehen an den Rekurrenten für die F. AG aber durchaus eine Gegenleistung vorhanden, weshalb es mangels weiterer Anhaltspunkte nicht als simuliert qualifiziert werden könne. Somit seien dem Rekurrenten im Jahr 2000 geldwerte Leistungen von Fr. 105'963.-- zugeflossen. Diese seien als einmalig und ungewöhnlich zu beurteilen und daher als ausserordentliche Einkünfte zu besteuern. Der Antrag des kantonalen Steueramts auf Vornahme einer reformatio in peius durch Aufrechnung von Fr. 10'500.-- für private Reinigungskosten wurde im übrigen abgewiesen.

C./ Mit Eingaben seines Rechtsvertreters vom 4. November 2005 und 4. Januar 2006 erhob A.H. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, das Urteil der Verwaltungsrekurskommission vom 18. Oktober 2005 sei aufzuheben und von der Veranlagung ausserordentlicher Einkünfte sei vollumfänglich abzusehen, ausserdem seien die amtlichen Kosten der bisherigen Verfahren dem Staat aufzuerlegen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, es sei nicht massgebend, dass die Aufrechnungen bei der Veranlagung der Z. AG in Rechtskraft erwachsen seien. Sodann handle es sich bei der Anschaffung eines Pferdes um eine aktivierte Position, weshalb die Aufrechnung des gesamten Betrags von Fr. 25'000.-- im Jahr 2000 grundsätzlich falsch sei. Ausserdem habe der Beschwerdeführer nie die Absicht gehabt, das Darlehen der Z. AG nicht zurückzuzahlen. Schon anfangs 2002 seien Fr. 100'000.-- zurückbezahlt worden; im Herbst 2002 seien weitere Fr. 100'000.-- gefolgt und Ende 2002 sei sogar die Z. AG Schuldnerin mit Fr. 7'249.49 gewesen. Auf die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 24. Januar 2006 die Abweisung der Beschwerde.

Auch das kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 15. Februar 2006 die Abweisung der Beschwerde.



Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeerklärung sowie die Beschwerdeergänzung erfüllen zeitlich, formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2./ Streitig ist im Beschwerdeverfahren die Besteuerung von ausserordentlichen Einkünften im Jahr 2000 im Betrag von Fr. 105'930.-- aufgrund geldwerter Leistungen der Z. AG an den Beschwerdeführer. Die Vorinstanz hat die anwendbaren Rechtsnormen und Rechtsgrundsätze zutreffend dargelegt. Dies wird vom Beschwerdeführer ausdrücklich anerkannt. Nach Art. 30 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem und öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Steuerbar sind ausserdem geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art, soweit sie keine Rückzahlung bestehender Kapitalanteile darstellen (Art. 33 Abs. 1 lit. c StG).

Zu prüfen ist im folgenden, ob die Vorinstanz die streitigen Leistungen zu Recht als Einkünfte des Beschwerdeführers qualifiziert und als ausserordentliches Einkommen des Jahres 2000 der Besteuerung unterworfen hat.

a) Berechtig ist der Einwand des Beschwerdeführers, dass die Veranlagung der Z. AG für seine eigene Veranlagung nicht bindend ist. Kein Schritt im Verfahren der Veranlagung einer Aktiengesellschaft kann die Veranlagung des Aktionärs oder einer diesem nahestehenden Person in formellem Sinn berühren. Die rechtskräftige Veranlagung einer Aktiengesellschaft unter Einbezug geldwerter Leistungen an ihre Aktionäre ersetzt somit in keinem Fall die gesetzmässige Veranlagung der natürlichen Personen. Sie vermag Bestand und Umfang einer steuerbaren geldwerten Leistung weder in formellem Sinn noch als unwiderlegbare Tatsache zu definieren. 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. StE 1990, B 24.4 Nr. 23; P. Locher, Kommentar zum DBG, Therwil./Basel 2001, N 123 zu Art. 20; ZStP 1995, S. 163 ff.).

b) Als Einkünfte gelten unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen, geldwerte Leistungen und Gewinnvorwegnahmen. Die verdeckte Gewinnausschüttung besteht darin, dass die Gesellschaft unter dem Titel "Aufwand" dem Beteiligten oder einer diesem nahestehenden Person Leistungen erbringt, welche sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde (z.B. übersetzte Löhne, Spesenvergütungen, Zinsen etc.). Soweit die Leistung das im Verkehr mit Dritten übliche Mass übersteigt, handelt es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um eine geldwerte Leistung. Dies bedeutet, dass sie in diesem Umfang der Verrechnungssteuer unterliegt und dem Gewinn der Gesellschaft zugerechnet wird (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993, § 12, Rz. 63). Als geldwerte Leistung gilt auch die unentgeltliche Uebertragung von Vermögenswerten durch die Gesellschaft an den Anteilsinhaber, ebenso der Erwerb von aktivierungspflichtigen Vermögenswerten von Beteiligten zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis. Dieser ist beim Beteiligten als Einkommen steuerbar, und die bei der Gesellschaft aus handelsrechtlichen Gründen notwendige Abschreibung auf den Verkehrswert kann nicht steuerwirksam erfolgen (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12 Rz. 66). Als geldwerte Leistung gilt ferner die sog. Gewinnvorwegnahme. Eine solche liegt in erster Linie dann vor, wenn die Gesellschaft über Rechtsgeschäfte mit Beteiligten nicht jenes Entgelt fordert, das sie beim Abschluss des gleichen Rechtsgeschäfts mit unbeteiligten Dritten erzielen würde. Diese Gewinnvorwegnahme ist bei der Gesellschaft erfolgswirksam. Dies ist in erster Linie dann der Fall, wenn der Beteiligte die Gesellschaft für ihm erbrachte Leistungen ungenügend entschädigt. Als Beispiele gelten Entgelte des Beteiligten für gemietete Objekte, die unter dem Marktwert liegen, unter dem Marktwert liegende Entgelte für



privat verbrauchte Waren, für beanspruchte Dienstleistungen oder Kredite der Gesellschaft. Eine Gewinnvorwegnahme liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Anteilsinhaber von der Gesellschaft Vermögenswerte des Anlagevermögens zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis erwirbt und deshalb kein bzw. kein volles Entgelt für die stillen Reserven leistet (vgl. zum Ganzen statt vieler Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12 Rz. 69; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 111, 279; GVP 1981 Nr. 10 und 2002 Nr. 27 mit Hinweisen; Locher, a.a.O., N 96 ff. zu Art. 58; vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 22. Oktober 1992, in: ASA 63, S. 145 ff. mit Hinweisen).

c) Als Empfänger der geldwerten Leistung kommt ein Aktionär bzw. ein an der Gesellschaft Beteiligter oder eine diesem nahestehende Person in Frage. Die Gesellschaft kann also geldwerte Leistungen auch an rechtlich und wirtschaftlich an ihr nicht beteiligte Dritte erbringen. Dabei besteht ein Beziehungsgeflecht Gesellschaft – Anteilsinhaber – Dritter. Die Leistung wird von der Gesellschaft an den Dritten erbracht, hat ihren Grund aber im Verhältnis zwischen dem Anteilsinhaber und der Gesellschaft. Gestützt auf diese Ueberlegung wurde im Recht der direkten Bundessteuer die sog. Dreieckstheorie angewendet und eine Leistung von der Gesellschaft an den Anteilsinhaber und von diesem an den Dritten angenommen (ASA 43, S. 273 ff.). Die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist nicht einheitlich. Mitunter wurde eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Sohn eines Aktionärs nicht beim Aktionär, sondern direkt beim Sohn besteuert und damit auf die sog. Direktbegünstigung abgestellt (ASA 63, S. 145 ff.). Das Bundesgericht erwog, eine Kapitalgesellschaft könne eine geldwerte Leistung auch gegenüber Personen erbringen, die an der Gesellschaft rechtlich und wirtschaftlich nicht beteiligt seien. Eine solche Drittperson könne aber auch gleichzeitig dem Aktionär nahestehen (ASA 63, S. 151 f.). Praxis und Schrifttum äussern sich nicht einheitlich, welche Grundsätze massgebend sind (vgl. die Uebersicht bei R. Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 309 ff.). Im Schrifttum wird die Praxis des Bundesgerichts als Zickzackkurs bezeichnet (vgl. den Hinweis bei Locher, a.a.O., N 130 zu Art. 58; vgl. auch die Zusammenstellungen bei Heuberger, a.a.O., S. 315 f., und bei M. Buchser, Steueraspekte geldwerter Leistungen, Diss. Bern 2004, S. 186 ff.).



Für die direkte Bundessteuer wird in der Lehre die Dreieckstheorie als massgebend erachtet (Locher, a.a.O., N 130 zu Art. 58). Wenn wie im vorliegenden Fall sowohl die Anteilsinhaberin als auch der Begünstigte natürliche Personen sind, so wird auch von der eidg. Steuerverwaltung die Dreieckstheorie angewendet (Heuberger, a.a.O., S. 318; Merkblatt der EStV vom Februar 2001). Dieses ist aber für die kantonale Besteuerung nicht massgebend und hat auch keine Rückwirkung. Zuvor erachtete die EStV die Direktbegünstigungstheorie als sachgerecht, wenn der Leistungsempfänger eine natürliche Person ist, die in geschäftlicher Beziehung zur Gesellschaft steht und daneben noch verwandtschaftlich mit dem Aktionär verbunden ist (vgl. den Hinweis bei Heuberger, a.a.O., S. 317). Das Verwaltungsgericht hatte sich mit Bezug auf das kantonale Steuerrecht dazu noch nie zu äussern, da in der Rechtsprechung bislang die begünstigten natürlichen Personen dem Kreis der Beteiligten zuzurechnen waren bzw. die Streitfrage im Rahmen der Veranlagung der Gesellschaft nicht entscheidend war.

d) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Tochter des Beschwerdeführers Alleinaktionärin der Z. AG ist. Der Beschwerdeführer ist einziger Verwaltungsrat, gilt aber als Inhaber einer Pflichtaktie nicht als Beteiligter. In bezug auf die Zurechnung einer Leistung durch den Ankauf eines Pferdes macht er geltend, er betreibe keinen Reitsport und sei damit durch die Anschaffung nicht begünstigt. Wie er ausführt, ist seine Tochter X.H. Alleinaktionärin, weshalb er zwar steuerrechtlich als nahestehende Person zu betrachten ist, wobei aber auch die Tochter selbst als Empfängerin einer geldwerten Leistung gelten kann.

Das st. gallische Gewinnsteuerrecht erfasst unter anderem geschäftsmässig unbegründete Zuwendungen an Dritte ausdrücklich als Gewinne (Art. 82 Abs. 1 lit. a Ziff. 6 StG), womit bei der Gesellschaft ausdrücklich auch Leistungen an nicht beteiligte Personen als geldwerte Leistungen gelten. Beim Beschwerdeführer, der als Arbeitnehmer der Gesellschaft tätig ist, enthält das Gesetz ebenfalls eine Grundlage für eine unmittelbare Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinne der Direktbegünstigungstheorie.

Fest steht, dass die Z. AG am 20. April 2000 einen Kauf von Pferden für Fr. 25'000.-- verbuchte. Bei der Veranlagung der Gesellschaft wurde die Aufwendung mangels



geschäftsmässiger Begründetheit als geldwerte Leistung zugunsten des Beschwerdeführers aufgerechnet. Die Vorinstanz hat diese Aufrechnung bestätigt.

Offen ist, ob es sich um ein einzelnes oder um mehrere Pferde handelt. In der Bilanz ist als Aktivum der Begriff "Pferde" vermerkt, während in der Beschwerdeschrift der Singular verwendet wird. Die Vorinstanz ging von einem einzelnen Pferd aus. Wie es sich damit verhält, kann aber offen bleiben. Fest steht jedenfalls, dass es sich um eine aktivierte Position handelt. Den Akten sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, und es wird vom Beschwerdegegner auch nicht geltend gemacht, dass das Aktivum zu einem übersetzten Preis angeschafft wurde oder dass der Beschwerdeführer als Verkäufer fungierte. Die Bilanzierung eines Vermögenswertes zum Marktwert stellt grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geldwerte Leistung dar. Insoweit ist dem Beschwerdeführer beizupflichten.

Bei der Anschaffung von Vermögensgegenständen, die den privaten Interessen der Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen dienen, sind verschiedene Aspekte zu berücksichtigen. Handelt es sich beim Vermögenswert um ein Objekt, das im Rahmen des Gesellschaftszwecks angeschafft wurde, so sind die mit der Haltung verbundenen Aufwendungen grundsätzlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren. Demgegenüber ist aber den Beteiligten für die Nutzung des Objekts ein marktkonformes Entgelt aufzurechnen, wenn die Anschaffung allein im Interesse der Beteiligten lag (vgl. Reich/Waldburger, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2003, S. 229). Falls die Anschaffung aber nicht vom Geschäftszweck gedeckt ist und der Vermögensgegenstand ausschliesslich im Interesse eines Beteiligten angeschafft wurde, so stellt sich die Frage, inwiefern bereits mit der Anschaffung eine Leistung zugunsten des Beteiligten erfolgte.

Ob der Kauf eines Pferdes vom Geschäftszweck gedeckt ist, kann offen bleiben. Als Geschäftszweck der Z. AG ist u.a. die Ausübung von Handelsgeschäften eingetragen, worunter sich die Anschaffung eines Pferdes durchaus subsumieren liesse. Die Darstellung des Beschwerdeführers, der Handel sei mit dem Kernzweck der Z. AG in direktem Zusammenhang gestanden, denn die Gesellschaft habe zusammen mit einer anderen Unternehmung das Bauland des Pferdeverkäufers entwickeln und als Generalunternehmerin darauf bereits zwei Einfamilienhäuser erstellen können, erscheint



St.Galler Gerichte

an sich nachvollziehbar, ist aber nicht belegt. Insbesondere nennt der Beschwerdeführer den Verkäufer des Pferdes nicht.

Sodann ist aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich, ob die Z. AG bereits im Jahr 2000 und in den folgenden Jahren in der Erfolgsrechnung Aufwendungen für die Pferdehaltung verbuchte. Erst 2005 wurden auf einem Kontoblatt "Schenke zum Rössli" Aufwendungen im Zusammenhang mit Pferden verbucht. Die Steuerbehörde argumentiert, es könnte wohl zutreffen, dass der Beschwerdeführer selbst keinen Reitsport betreibe, da eine Rechnung über Fr. 750.-- mit dem Vermerk "X.H., Pferde (GU)" über das Darlehenskonto des Beschwerdeführers verbucht worden und mit X.H. wohl die Tochter des Beschwerdeführers gemeint sei. In diesem Fall halte aber der Beschwerdeführer das Pferd für seine Tochter.

Die Annahme der Steuerbehörde, der Beschwerdeführer sei "Halter" des Pferdes, ist nicht gesichert. Die Haltereigenschaft bei Tieren ist ohnehin ein zivilrechtliches Kriterium. Massgebend ist, wer Eigentümer des Pferdes ist. Im Streitfall ist nicht erstellt, dass dem Beschwerdeführer diese Rechtsposition zukommt. Da die Gesellschaft das Pferd als Aktivum in der Bilanz aufführt und die Anschaffung mit dem Gesellschaftszweck zumindest nicht in offenkundigem Widerspruch steht, ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft Eigentümerin des Pferdes ist.

Da der Beschwerdeführer im weiteren bestreitet, das Pferd zu nutzen, während die Annahme der Steuerbehörde, das Pferd werde von der Tochter genutzt, zumindest unwidersprochen blieb, so stellt sich die Frage, weshalb die mit der Nutzung des Pferdes allenfalls verbundene geldwerte Leistung nicht direkt der Tochter aufgerechnet wurde. Diese ist unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt. Bestehen verschiedene Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer aus dem Pferd keinen Nutzen zieht, während Anzeichen bestehen, dass die Alleinaktionärin die unmittelbar Begünstigte ist, so fehlt es an der Grundlage für die Zurechnung von steuerbarem Einkommen beim Beschwerdeführer. Vielmehr wären allfällige geldwerte Leistungen der Tochter zuzurechnen. Bei einer allfälligen Zurechnung zum Einkommen der Tochter wäre aber umfassend zu prüfen, ob die Anschaffung vom Gesellschaftszweck gedeckt ist und, wenn dies zu bejahen ist, ob ein Entgelt für die Nutzung geleistet wurde. Allenfalls sind der Tochter Entgelte für eine Nutzung aufzurechnen. Ebenso ist zu prüfen, ob die auf



der Bilanzposition "Pferde" getätigten Abschreibungen allenfalls geldwerte Leistungen darstellen, wie dies bei Sachwerten der Fall ist, die bei der Anschaffung über dem Verkehrswert bilanziert wurden (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12 Rz. 66).

Aus dem Gesagten folgt, dass die Voraussetzungen für die Besteuerung von Einkünften beim Beschwerdeführer aus der Anschaffung eines Pferdes bzw. von Pferden durch die Z. AG nicht erfüllt sind.

e) Häufiger Fall einer geldwerten Leistung ist die Darlehensgewährung an Gesellschafter (vgl. dazu Cagianut/ Höhn, a.a.O., § 3 Rz. 27, GVP 2004 Nr. 27 mit Hinweisen; Th. Hilty, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, Diss. St. Gallen, Entlebuch 1988, S. 57 ff.). Für die steuerrechtliche Würdigung entscheidend ist die Frage, ob mit der Darlehensgewährung ein Eigenkapitalentzug bei der leistenden Gesellschaft verbunden ist. Bei Darlehen zwischen einer Gesellschaft und den Beteiligten bzw. den diesen nahestehenden Personen ist insbesondere zu prüfen, ob eine Simulation vorliegt, d.h. kein Rückzahlungswille bestand. Indizien für einen fehlenden Rückzahlungswillen sind ungünstige Vermögensverhältnisse des Schuldners, fehlende Amortisation, fortlaufende Bezüge und Unterlassung von Zinszahlungen, fehlender schriftlicher Darlehensvertrag, Verzicht auf Sicherstellung bei ungünstiger Bonität, fehlende Risikoverteilung und fehlende Vereinbarung einer Laufzeit (vgl. statt vieler Locher, a.a.O., N 114 zu Art. 58 mit zahlreichen Hinweisen; Hilty, a.a.O., S. 60).

Der Beschwerdeführer befand sich zum fraglichen Zeitpunkt unbestrittenermassen in ungünstigen finanziellen Verhältnissen. Im Jahr 2000 wurde er für über 4 Mio. Franken betrieben. Die Pfändung ergab einen provisorischen Verlustschein. Zinszahlungen für das Darlehen sind keine ausgewiesen. Ein schriftlicher Darlehensvertrag besteht nicht bzw. wurde nie eingereicht. Auch ist nicht ersichtlich, dass eine Laufzeit vereinbart wurde. Die gegenüber der Verwaltungsrekurskommission geschilderte Sicherstellung, wonach der Beschwerdeführer der Inhaberin der Z. AG Immobilienwerte "intern abgetreten" habe, ist nicht nachvollziehbar. Worin diese "interne Abtretung" bestand, legt der Beschwerdeführer nicht dar. Unter diesen Umständen ist die Annahme einer Simulation und eine Zurechnung zum steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers rechtmässig. Da dieser unmittelbar von der Zuwendung profitierte und als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat die Verpflichtung für die Gesellschaft



St.Galler Gerichte

einging, ist die unmittelbare Zurechnung aufgrund der direkten Begünstigung gerechtfertigt.

Der Beschwerdeführer wendet ein, im Jahr 2002 habe er das Darlehen zurückbezahlt, und per 2005 sei er Gläubiger der Gesellschaft gewesen. Wie das kantonale Steueramt aber zutreffend geltend macht, ist die Herkunft der Mittel ungeklärt. Auch handelt es sich bei den eingereichten Unterlagen nicht um unterzeichnete Buchhaltungsabschlüsse der Z. AG, sondern lediglich um Fotokopien aus den Bilanzen bzw. um eine am 5. Dezember 2005 ausgefertigte Aufstellung, worin 2002 eine "Einlage aus Erbschaft I.H. Fr. 200'000.--" vermerkt ist. Nach den Feststellungen im prov. Verlustschein verstarb zudem die Mutter des Beschwerdeführers nicht im Jahr 2000, wie in der Beschwerde ausgeführt wird, sondern im Jahr 1997. Bei den Pfändungen erklärte der Beschwerdeführer, seine Tochter erhebe Eigentumsanspruch auf seinen Anteil an der unverteilter Erbschaft. Dennoch will er im Jahr 2002 mit einem Anteil von Fr. 200'000.-- eine Darlehensrückzahlung getätigt haben.

f) Die geldwerten Leistungen wurden von der Vorinstanz zu Recht als ausserordentliche Einkünfte qualifiziert. Wenn der Beschwerdeführer dagegen einwendet, die streitigen Positionen seien eo ipso schon solche, die gar nicht in die Kategorie der ausserordentlichen, aperiodischen Einkünfte fallen könnten, da sie gar nicht in der Umstellungs-Bemessungslücke verschwinden könnten, so ist dies unzutreffend. Sämtliche Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 fielen bei der Umstellung der Einkommensbesteuerung von der Vergangenheitsbemessung zur Gegenwartsbemessung in eine Bemessungslücke. Daher werden von den in diesen Jahren zugeflossenen Einkünften die ausserordentlichen Teile mit einer separaten Jahressteuer erfasst.

Als ausserordentliche Einkünfte gelten namentlich Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge und ausserordentliche Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ein bloss quantitatives Kriterium genügt für die Unterscheidung nicht. Grundsätzlich gelten aber alle einmaligen Leistungen als ausserordentlich. Insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen können als ausserordentliche Vermögenserträge von Unselbständigerwerbenden qualifiziert werden (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 190 f.). Diese Voraussetzung ist beim Beschwerdeführer



gegeben, da es sich um eine einmalige Leistung der Gesellschaft handelte, die er nach eigenen Angaben zur Deckung der Lebenshaltungskosten verwendete.

g) Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Die Aufrechnung von Fr. 25'000.-- aufgrund des Pferdekaufs durch die Z. AG ist aufzuheben, während die Gewährung des Darlehens als steuerbares ausserordentliches Einkommen des Beschwerdeführers zu erfassen ist. Der Rekursentscheid vom 18. Oktober 2005 ist daher in Ziff. 2 bis 4 aufzuheben, und der Beschwerdeführer ist für das Jahr 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 80'900.-- zu veranlagern.

3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von Fr. 4'000.-- zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 4'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Auf die Erhebung des auf den Staat entfallenden Anteils ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist zu verrechnen und der Rest von Fr. 1'000.-- dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

Bei einer Auflage der amtlichen Kosten von drei Vierteln auf den Beschwerdeführer ist keine ausseramtliche Entschädigung zuzusprechen (Art. 98bis VRP; vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 183).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'200.-- sind zu einem Drittel dem Beschwerdeführer und zu zwei Dritteln dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Insoweit ist der Kostenspruch des vorinstanzlichen Entscheids zu ändern.

Ausseramtliche Entschädigungen sind für das Rekursverfahren nicht zuzusprechen, da der Beschwerdeführer durch eine von ihm geführte Treuhandunternehmung vertreten war und überdies keine ausserordentlichen Aufwendungen ersichtlich sind, die eine Umtriebsentschädigung rechtfertigen.

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:



St.Galler Gerichte

1./ Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, und Ziff. 2 bis 4 des Rekursentscheids vom 18. Oktober 2005 werden aufgehoben.

2./ Der Beschwerdeführer wird für 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 80'900.-- veranlagt.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 4'000.-- werden zu drei Vierteln dem Beschwerdeführer und zu einem Viertel dem Staat auferlegt. Auf die Erhebung des staatlichen Anteils wird verzichtet. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- wird verrechnet und der Rest von Fr. 1'000.-- dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'200.-- werden zu einem Drittel dem Beschwerdeführer und zu zwei Dritteln dem Staat auferlegt. Auf die Erhebung des staatlichen Anteils wird verzichtet.

5./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt lic. iur. R.)

- die Vorinstanz

- den Beschwerdegegner

Publikationsplattform

St.Galler Gerichte



am: