



Fall-Nr.: B 2012/134
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 27.08.2013
Entscheiddatum: 27.08.2013

Urteil Verwaltungsgericht, 27.08.2013

Steuerrecht, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1). Besteuerung einer geldwerten Leistung von der Gesellschaft an ihren Aktionär bestätigt (Verwaltungsgericht, B 2012/134).

Urteil vom 27. August 2013

Anwesend: Vizepräsident lic. iur. A. Linder; Verwaltungsrichter Dr. B. Heer; lic. iur. A. Rufener; Dr. S. Bietenharder-Künzle; Ersatzrichterin lic. iur. D. Gmünder Perrig; Gerichtsschreiber Dr. H. Fenners

In Sachen

X. und Y.Z.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch lic.iur. X.Z.

gegen

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,



St.Galler Gerichte

Beschwerdegegner,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2006

)hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ X.Z. ist und war schon im Jahr 2006 Aktionär und Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsberechtigung der Verwaltungsgesellschaft Q. AG (nachfolgend: Verwaltungsgesellschaft). Zudem ging er einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach.

Am 31. Januar 2008 reichten X.Z. und seine Ehefrau die Steuererklärung für das Jahr 2006 ein, wobei sie Einkünfte in Höhe von total Fr. 75'336.-- deklarierten. Das Kantonale Steueramt rechnete demgegenüber in der Veranlagung vom 1. Juni 2010 (unter anderem) eine geldwerte Leistung seitens der Verwaltungsgesellschaft in Höhe von Fr. 224'551.-- auf. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 15. September 2011 abgewiesen.

B./ Gegen den Einspracheentscheid liessen X. und Y.Z. mit Eingabe vom 17. Oktober 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission erheben mit dem Antrag, die Aufrechnung von Fr. 224'551.-- sei zu streichen. Die Rekursinstanz wies das Rechtsmittel mit Entscheid vom 22. Mai 2012 ab.

C./ Dagegen erhoben X. und Y.Z. (nachfolgend Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 22. Juni 2012 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und auf die Aufrechnung in Höhe von Fr. 224'551.-- zu verzichten, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Verwaltungsrekurskommission (nachfolgend Vorinstanz) liess sich am 29. Juni 2012 vernehmen. Sie stellte Antrag auf Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das Kantonale Steueramt (nachfolgend Beschwerdegegner) erstattete am 12. Juli 2012 eine Vernehmlassung. Es beantragte ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.



Die Beschwerdeführer nahmen mit Eingabe vom 27. Juli 2012 zur Vernehmlassung des Beschwerdegegners ergänzend Stellung.

Auf die Begründungen von Beschwerdeführer und Beschwerdegegner sowie die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. Streitgegenstand bildet die Aufrechnung einer geldwerten Leistung, welche der Beschwerdeführer seitens der Verwaltungsgesellschaft erhalten haben soll. Dem Streit liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

2.1. Die Verwaltungsgesellschaft war Eigentümerin der Liegenschaft an der B.-strasse 0 in St. Gallen. Sie verkaufte die Liegenschaft am 7. Juni 2006 an A.K., Israel, zu einem Preis von Fr. 1'332'000.--. Ein Teil des Kaufpreises wurde zur Rückzahlung der auf der Liegenschaft lastenden Hypothek in Höhe von Fr. 1'050'000.-- bei der Bank E. verwendet. Der Restkaufpreis in Höhe von Fr. 282'000.-- wurde auf ein Sperrkonto bei der Bank H. überwiesen; die Verkäuferin verpflichtete sich im Kaufvertrag, dieses Geld für diverse, genau bestimmte Renovationsarbeiten an der Liegenschaft zu verwenden. Gemäss Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2006 der Verwaltungsgesellschaft betrug die (Hypothekar-)Schuld gegenüber der Bank E. Fr. 1'240'000.--. Im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft belief sie sich dann sogar auf Fr. 1'273'200.--, da noch aufgelaufene Zinsen für das Jahr 2005 (Fr. 27'200.--) und das Jahr 2006 (Fr. 6'000.--) hinzugekommen waren. Die Bank E. trat ihre ungedeckt gebliebene Restforderung gegenüber der Verwaltungsgesellschaft in Höhe von Fr. 223'200.-- am 20. Juni 2006 an die T. GmbH mit Sitz in F. ab. Die T. GmbH, an der die Beschwerdeführerin und deren Sohn beteiligt sind, trat wiederum am 30. September 2006 die um den Zins erhöhte Forderung von Fr. 224'551.-- zum Preis von Fr. 2'000.-- an den Beschwerdeführer ab.

2.2. Die Abtretungen wurden bei der Verwaltungsgesellschaft so verbucht, dass die von der T. GmbH erworbene Forderung deren Kontokorrent bei der Verwaltungsgesellschaft (Konto Nr. 1146) gutgeschrieben wurde, bei der



Weiterübertragung diesem wiederum belastet und dem Kontokorrent von X.Z. (Konto Nr. 1150) gutgeschrieben wurde. Vor der Gutschrift wies dessen Kontokorrent (aus Sicht der Gesellschaft) einen Aktivsaldo von Fr. 212'932.22 auf. Nach der Gutschrift in Höhe von Fr. 224'551.-- wies es dann einen Passivsaldo von Fr. 11'619.33 auf.

3. Offenbar wurde die Forderung zum Preis von Fr. 200.-- von der Bank E. auf die T. GmbH übertragen (vgl. Beilage zur Beschwerdereplik vom 27. Juli 2012). Somit musste die Bank E. ihre Forderung gegenüber der Verwaltungsgesellschaft im Umfang von Fr. 223'000.-- abschreiben. Wäre die Forderung seitens der Bank E. nicht übertragen, sondern erlassen worden, hätte sich der steuerbare Ertrag der Verwaltungsgesellschaft entsprechend erhöht. Gleich verhielte es sich, wenn es der T. GmbH möglich gewesen wäre, die ihr von der Bank E. übertragene Forderung mit einer Schuld gegenüber der Verwaltungsgesellschaft in entsprechender Höhe zu verrechnen. So wäre nämlich für die zum Preis von Fr. 200.-- erworbene Forderung eine Wertberichtigung in Höhe von Fr. 223'000.-- zu bilden gewesen, welche nach der Verrechnung über die Erfolgsrechnung hätte aufgelöst werden müssen. Die T. GmbH schritt indes nicht zur Verrechnung, obschon auch sie – zumindest noch Ende 2005 – eine Kontokorrentschuld gegenüber der Verwaltungsgesellschaft hatte. Vielmehr übertrug sie die Forderung am 30. September 2006 auf den Beschwerdeführer, der die Forderung anschliessend mit seiner Kontokorrentschuld gegenüber der Verwaltungsgesellschaft verrechnete. Dies führte bei ihm zu einem Reinvermögenszugang in Form einer Reduktion der Passiven. Der Vermögenszuwachs, der zwangsläufig mit dem Forderungsverzicht seitens der Bank E. einherging, verwirklichte sich somit nicht bei der Verwaltungsgesellschaft, sondern beim Beschwerdeführer. Während die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang von einem steuerfreien Kapitalgewinn ausgehen, halten die Vorinstanz und der Beschwerdegegner dafür, der Vermögenszuwachs gehe auf eine geldwerte Leistung und somit ein Einkommen aus beweglichem Vermögen zurück.

3.1. Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn eine Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten oder ihnen nahe stehende Personen Leistungen erbringt, denen keine oder jedenfalls keine genügenden Leistungen entgegenstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht würden. Dies kann durch eine eigentliche Ausschüttung geschehen. Möglich



ist aber auch eine sogenannte Gewinnvorwegnahme; dabei verzichtet die Gesellschaft auf das an sich ihr zustehende Entgelt gänzlich oder teilweise und begünstigt insoweit den Anteilinhaber. Geldwerte Leistungen haben ihren Grund einzig in der Beteiligung und stellen deshalb steuerbaren Vermögensertrag im Sinn von Art. 33 Abs. 1 StG dar. Auf Seiten der Gesellschaft werden sie zudem dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet (statt vieler: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 100 ff. zu Art. 20 und N 95 f. zu Art. 58).

Ein steuerfreier Kapitalgewinn ist demgegenüber gegeben, wenn ein Mehrwert dadurch realisiert wird, dass ein im Privatvermögen gehaltenes dingliches oder obligatorisches Vermögensrecht aus dem Vermögen des bisher Berechtigten ausscheidet und durch ein (wirtschaftlich betrachtet) anderes Vermögensrecht ersetzt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 150 zu 16). Der Kapitalgewinn errechnet sich aus der Differenz zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich wertvermehrender Aufwendungen) und der erhaltenen Gegenleistung. Er resultiert aus einem Substanzverzehr. Im Gegensatz dazu steht der Vermögensertrag, also die laufenden Einkünfte, welche die Substanz nicht antasten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 165 f. zu Art. 16).

Die Trennlinie zwischen Kapitalgewinn und Vermögensertrag beziehungsweise Substanzverzehr und Substanzschonung ist bisweilen nicht einfach zu ziehen (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel, N 74 zu Art. 16); Gleiches gilt, soweit bei der Abgrenzungsfrage auf die wirtschaftliche Verursachung des Wertzuflusses – Veräusserung oder blosser Nutzungsüberlassung – abgestellt wird (P. Locher, a.a.O., N 76 zu Art. 16). Dies zeigt sich namentlich in der steuerlichen Beurteilung eines Schuldlasses zu Gunsten einer Privatperson. Das Bundesgericht erwog in diesem Zusammenhang, es fehle dabei am Merkmal der Veräusserung, weil es um die Beendigung einer Gläubiger/Schuldner-Beziehung gehe (BGer 2C_120/2008 vom 13. August 2008). Diesem Entscheid ist in der Literatur Kritik erwachsen; so macht beispielsweise Waldburger geltend, es sei kein sachlicher Grund ersichtlich, eine realisierte Wertabnahme eines Passivums steuerlich anders zu behandeln als eine realisierte Wertzunahme eines Aktivums (R. Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2008 [2. Teil], FSTR 2009, 293; vgl. auch R. Kaufmann, Die steuerliche Behandlung des Schuldlasses, Bern 1986, Nrn. 186 und 366). Einigkeit besteht zumindest



dahingehend, dass in dem Umfang, in dem einer Forderung kein Wert mehr zukommt, auch kein Vermögenszugang stattfinden kann (M. Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008, ASA 79, 133). Der Erlass eines Nonvaleurs stellt somit im Privatvermögensbereich kein steuerbares Einkommen dar. Dies gilt zumindest dann, wenn ein unabhängiger Dritter die Schuld erlässt. Anders kann es sich im Falle einer Kreditgewährung von der Gesellschaft an ihren Beteiligten verhalten. In diesem Fall sind die Umstände der Kreditgewährung einem Drittvergleich zu unterziehen. Hält sie vor dem Drittvergleich nicht stand, liegt eine im Beteiligtenverhältnis begründete Zuwendung vor, welche beim Gesellschafter mit der Einkommenssteuer erfasst wird; auf Stufe der Gesellschaft führt sie sodann zu einer Gewinnaufrechnung. Für die entsprechenden Besteuerungen bestehen mit Art. 33 Abs. 1 lit. c und Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG gesetzliche Grundlagen.

3.2. Im hier zu beurteilenden Fall wies die Verwaltungsgesellschaft in der Bilanz per Ende 2006 bei einem Eigenkapital von Fr. 105'000.-- einen Verlustvortrag von Fr. 467'768.11 aus. Die Gesellschaft war somit (massiv) überschuldet. Ausserdem war sie illiquid (vgl. Vorakten, act. 8/3.21). Ende 2005 betrug der Verlustvortrag sogar Fr. 495'371.66, und die Liquidität war ähnlich schlecht. Ausser auf den im Jahr 2006 verkauften Liegenschaften B.-strasse 00 und 0 waren offensichtlich keine stillen Reserven vorhanden. In Anbetracht dessen erstaunt nicht, dass die Bank E. die (offensichtlich nicht grundpfandgesicherte) Restforderung in Höhe von Fr. 223'200.-- als uneinbringlich ansah. Die Forderung war aus ihrer Sicht effektiv nicht werthaltig.

Für den Beschwerdeführer traf dies hingegen nicht zu. Zu beachten bleibt, dass er im Zeitpunkt, in dem er die Forderung erwarb, seinerseits eine Kontokorrentschuld von mehr als Fr. 200'000.-- gegenüber der Verwaltungsgesellschaft hatte. Es war ihm daher möglich, die Forderung zum Nominalwert mit der Kontokorrentschuld zu verrechnen. Für ihn war also die Forderung durchaus werthaltig. Die Kontokorrentschuld wurde ihm denn auch nicht erlassen. Ihr stand vielmehr eine Gegenleistung gegenüber. Für die Gesellschaft war dieser Vorgang sodann erfolgsneutral.

Wäre demgegenüber die Forderungsabtretung unterblieben, sondern ein definitiver Forderungsverzicht seitens der Bank erfolgt, hätte die Verwaltungsgesellschaft einen ausserordentlichen Erfolg erzielt. Der Erfolg wäre somit nicht beim Gesellschafter,



sondern bei der Gesellschaft eingetreten, indem sich ihr Fremdkapital um Fr. 223'000.-- reduziert und im gleichen Umfang das Eigenkapital erhöht hätte. Es mag zwar in der Praxis hin und wieder vorkommen, dass eine Person, die gegenüber einer anderen (nicht nahe stehenden) Person verschuldet ist, eine Forderung von einer Drittperson übertragen erhält und daraufhin gegenüber der anderen Person zur Verrechnung bringt. Hier erhielt aber der Beschwerdeführer vom Forderungsverzicht der Bank E. nur deshalb Kenntnis, weil er als einzig zeichnungsberechtigtes Organ der Verwaltungsgesellschaft in die Verhandlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft und der Ablösung der darauf lastenden Hypothek eingebunden war. In seiner Position konnte er zudem Einfluss auf die Höhe der Kontokorrentschuld nehmen. Hätte er im Interesse der Gesellschaft gehandelt, wozu er als Organ und Aktionär der Gesellschaft fraglos verpflichtet war, hätte er den definitiven Forderungsverzicht seitens der Bank E. akzeptieren müssen. Er sah jedoch davon ab, sondern war dafür besorgt, dass die an sich wertlose Forderung (über die T. GmbH) auf ihn übertragen wurde. Dadurch wurde die Verwaltungsgesellschaft entreichert, hat sie doch zu Gunsten ihres Beteiligten auf einen Gewinn verzichtet. Dies stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form einer Gewinnvorwegnahme dar.

3.3. Selbst wenn man davon ausginge, der Beschwerdeführer habe beim Forderungserwerb wie ein «unabhängiger Dritter» agiert, würde die geldwerte Leistung nicht entfallen. Denn dem Beschwerdeführer war es aufgrund seines beherrschenden Einflusses möglich, der Gesellschaft flüssige Mittel zu entziehen. Hiervon machte er (auch) im Jahr 2006 in erheblichem Umfang Gebrauch. Er liess offensichtlich einen Grossteil seiner Lebenshaltungskosten über die Konten der Gesellschaft laufen. Aus einem bei den Steuerakten 2006 befindlichen Auszug seines Kontokorrents (Konto Nr. 1150) ergibt sich eine Erhöhung der jeweiligen Schuld vom 1. Januar 2006 bis 30. September 2006 von Fr. 73'641.17 auf Fr. 212'932.22, also um beinahe Fr. 140'000.--. Offenkundig war der Beschwerdeführer darum bemüht, die Kontokorrentschuld zu erhöhen, sodass er in der Lage war, die am 30. September 2006 erworbene Forderung (fast) vollständig zu verrechnen. Vor einem Drittvergleich hält dieses Vorgehen mit Sicherheit nicht stand. Es entspricht keinem üblichem Geschäftsgebaren, dass sich eine massiv überschuldete Gesellschaft jeglicher Liquidität begibt, um – ohne jede Sicherheiten – Kredit einer Person zu gewähren, die selbst als gänzlich zahlungsunfähig gilt (vgl. den Betreibungsregisterauszug vom



26. August 2009, act. 8/4.13, sowie den ebenfalls bei den entsprechenden Akten befindlichen Auszug aus dem Verlustscheinregister). Die geldwerte Leistung lässt sich also auch insoweit begründen.

3.4. Endlich sei noch erwähnt, dass die Beschwerdeführer das Kontokorrentguthaben von Fr. 3'132.18 gegenüber der Verwaltungsgesellschaft, welches Ende 2006 (aufgrund der erfolgten Verrechnung) bestand, im Rahmen der Steuerdeklaration 2006 als Geschäftsvermögen ausgewiesen haben. Sofern es effektiv Geschäftsvermögen bildete, wäre der Vermögenszuwachs aufgrund von Art. 31 StG steuerbar, und zwar selbst dann, wenn es sich um einen Kapitalgewinn handelte. Freilich liegt nicht allein deshalb Geschäftsvermögen vor, weil die Beschwerdeführer das Kontokorrent als solches deklarierten. Der Frage, ob sich dessen Zuordnung zum Geschäftsvermögen aufgrund der Gesamtheit der tatsächlichen Gegebenheiten als korrekt erweist, muss hier indessen nicht weiter nachgegangen werden, nachdem der Vermögenszuwachs ohnehin steuerbar ist.

3.5. Der Beschwerdegegner rechnete eine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 224'551.-- beim Einkommen der Beschwerdeführer auf. Die Vorinstanz bestätigte diese Aufrechnung. Aufgrund der von den Beschwerdeführern im Beschwerdeverfahren eingereichten Unterlagen (Beilage 3 zur Beschwerde) erscheint jedoch ausgewiesen, dass als Entschädigung für die Abtretung Fr. 2'000.-- (von der Beschwerdeführerin an die T. GmbH) bezahlt wurden. Dementsprechend beträgt der entsprechende Vermögenszuwachs aus geldwerter Leistung seitens der Verwaltungsgesellschaft lediglich Fr. 222'551.--. Hinzu kommen weitere geldwerte Leistungen in Höhe von Fr. 28'000.-- (vgl. Pos. 6.3. der Veranlagung), welche hier jedoch nicht im Streit lagen.

4. Aufgrund vorstehender Erwägungen erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet, weshalb sie teilweise gutzuheissen ist. In betragsmässiger Hinsicht obsiegen die Beschwerdeführer aber nur marginal. Entsprechend haben sie vollumfänglich für die Verfahrenskosten aufzukommen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Bei deren Bemessung wird berücksichtigt, dass sich im parallelen Verfahren betreffend direkte Bundessteuer 2006 die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellten. Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist für das vorliegende Verfahren angemessen (Art. 7



Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Sie wird mit dem für beide Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 98bis VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben.

2./ Die Aufrechnung aus geldwerter Leistung seitens der Verwaltungsgesellschaft am Q. AG ist auf Fr. 222'551.-- zu reduzieren. Die Streitsache wird zu entsprechender Neuveranlagung an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'000.--bezahlen die Beschwerdeführer unter Verrechnung mit dem für beide Verfahren (B 2012/134 und 135) geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.--.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

lic. iur. Armin Linder

Dr. Henk Fenners

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:



Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.