



Fall-Nr.: B 2022/202
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 01.05.2023
Entscheiddatum: 20.03.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 20.03.2023

Steuerrecht. Nachsteuerhebung. Art. 199 Abs. 1 StG (sGS 811.1); Art. 151 Abs. 1 DBG (SR 642.14); Art. 53 StHG (SR 642.11). Art. 20 Abs. 1bis DBG. Die Vorinstanz verwies im angefochtenen Entscheid auf Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und ordnete damit eine Beteiligung dem Privatvermögen zu. Sie stellte versehentlich auf Art. 18b Abs. 1 DBG (in der bis 31. Dezember 2019 gültig gewesenen Fassung) anstatt auf Art. 20 Abs. 1bis DBG ab. Gutheissung der Beschwerde des Steueramtes und Aufhebung des angefochtenen Entscheids (Verwaltungsgericht, B 2022/202).

Entscheid vom 20. März 2023

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

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

Vorinstanz,



A.___ und B.___,

Beschwerdegegner,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2017)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

B.___ war seit der Gründung der X.___ GmbH im Jahr 2016 bis zu ihrem Ausscheiden am 2. März 2022 einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin. Seither ist ihr Ehemann A.___ Geschäftsführer der GmbH. Deren Geschäftstätigkeit umfasst im Wesentlichen die Montage und den Verkauf von Storen sowie den Handel von Waren und Beratungsleistungen. Das Ehepaar A.___ und B.___ deklarierte in der Steuererklärung für das Jahr 2017 ein steuerbares Einkommen von CHF 26'500 und kein steuerbares Vermögen. In der Veranlagung vom 8. August 2018 legte die Steuerbehörde das steuerbare Einkommen 2017 auf CHF 27'400 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 23'100 (direkte Bundessteuer) und das steuerbare Vermögen 2017 auf CHF 0 fest (Kantons- und Gemeindesteuern. Diese Veranlagung erwuchs in Rechtskraft.

A.b.

Am 10. Februar 2021 gab das kantonale Steueramt dem Ehepaar A.___ und B.___ bekannt, eine Überprüfung habe ergeben, dass geldwerte Leistungen der X.___ GmbH zu Gunsten von A.___ von CHF 148'000 (Buchführungs- und Beratungsaufwand von CHF 40'000, Dienstleistungsaufwand von CHF 90'900, Inserateaufwand von CHF 17'100) steuerlich nicht berücksichtigt worden seien. Hinsichtlich dieser Positionen werde ein Nachsteuerverfahren eingeleitet (act. G 10/1.3). Nachdem sich



St.Galler Gerichte

das Ehepaar A.__ und B.__ hierzu am 16. Februar und 10. März 2021 geäussert hatte, legte das kantonale Steueramt das nachzubesteuernde Einkommen in der Verfügung vom 31. März 2021 auf CHF 148'000 (Kantons- und Gemeindesteuern 2017) bzw. CHF 88'800 (direkte Bundessteuer) fest. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies es mit Entscheid vom 19. Mai 2021 ab und legte das steuerbare Einkommen 2017 auf CHF 176'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 111'900 (direkte Bundessteuer) fest (act. G 5/2). Den hiergegen mit Eingabe der R.__ GmbH für das Ehepaar A.__ und B.__ am 21. Juni 2021 erhobenen Rekurs (betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 17. Oktober 2022 ab. Die gleichzeitig erhobene Beschwerde (betreffend direkte Bundessteuer 2017) hiess sie teilweise gut, hob den Einspracheentscheid vom 19. Mai 2021 (teilweise) auf und wies die Sache zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurück (act. G 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 17. November 2022 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei in Bezug auf die direkte Bundessteuer aufzuheben und es sei diesbezüglich der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2021 für die Steuerperiode 2017 zu bestätigen (act. G 1).

B.b.

In den Vernehmlassungen vom 22. November und 13. Dezember 2022 beantragten sowohl Vorinstanz als auch Beschwerdebeteiligte die Gutheissung der Beschwerde (act. G 4 und G 9). Die der R.__ GmbH als Rechtsvertreterin der Beschwerdegegner (A.__ und B.__) angesetzten Fristen liefen zufolge Unzustellbarkeit der Briefsendungen an diese unbenützt ab (vgl. act. G 6-8 und G 11). Der Beschwerdeführer verzichtete auf eine weitere Stellungnahme (act. G 10). Am 30. Dezember 2022 gab das Verwaltungsgericht den Beschwerdegegnern bekannt, dass eine Briefzustellung an ihre Rechtsvertreterin nicht möglich gewesen sei, weshalb Postsendungen bis auf Weiteres an sie (die Beschwerdegegner) adressiert würden (act. G 12).

B.c.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts zur Beurteilung der Streitsache ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 17. November 2022 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1.

Eine Nachsteuer wird unter anderem erhoben, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Veranlagungsbehörde zum Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt waren, zeigt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 199 Abs. 1 StG). Die Art. 199 Abs. 1 StG, Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 StHG regeln den Tatbestand der Nachsteuer in gleicher Weise. Als nicht bekannt im Sinn dieser Tatbestände gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII./Rz. 110 m.H.). Für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens unerheblich ist, ob den Steuerpflichtigen an der unvollständigen oder unterbliebenen Veranlagung ein Verschulden trifft (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N. 3 und 19 zu Art. 151 DBG). Praxisgemäss darf sich die Behörde grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Die Praxis nimmt indes eine Pflicht der Veranlagungsbehörde, ergänzende Abklärungen schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen, üblicherweise dann an, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht solange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte



Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. VerwGE B 2013/264, 265 vom 24. März 2015 E. 2.1 mit Hinweis auf BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1 f.).

2.2.

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 33 Abs. 1 lit. c StG unterliegen geldwerte Vorteile aus Beteiligungen beim Inhaber des Beteiligungsrechts der Einkommenssteuer. Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen charakterisieren sich dadurch, dass 1) die leistende Kapitalgesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, 2) der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, 3) die Kapitalgesellschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und 4) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1 m.H.). Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGer 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.1 und 3.3).

3.

3.1.

Unbestritten und durch die Akten dokumentiert ist vorliegend, dass vom Beschwerdeführer mit Bezug auf die nach Rechtskraft der ordentlichen Steuerveranlagung für das Jahr 2017 (act. G 10/2.3) festgestellten geldwerten Leistungen (der X.__ GmbH an die Beschwerdegegnerin als damalige Beteiligungsinhaberin; act. G 10/1.3) von CHF 148'000 zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnet wurde. Unbestritten blieb sodann auch die im vorinstanzlichen Entscheid nachvollziehbar begründete Feststellung, dass die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der X.__ GmbH an die Beschwerdegegnerin als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) und von dort aus an eine nahestehende Drittperson (Z.__ GmbH) geflossen sei, womit sich die Aufrechnung von CHF 148'000 als rechtmässig erweise (act. G 2 S. 6-8). Hiervon ist nachfolgend auszugehen.

3.2.

Hinsichtlich direkte Bundessteuer hielt die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid fest,



es sei zu berücksichtigen, dass die Vorinstanz mit dem Vermerk "Teilbesteuerung" 60% von CHF 148'000 aufgerechnet habe. Gemäss Art. 18b Abs. 1 DBG (in der bis 31. Dezember 2019 gültig gewesenen Fassung) seien jedoch (unter anderem) geldwerte Vorteile aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft darstellten. Die Aufrechnung von CHF 88'800 sei demnach um 10 Prozent zu hoch ausgefallen und sei um CHF 14'800 auf CHF 74'000 zu reduzieren. Die Sache sei zu neuer Veranlagung der Nachsteuer 2017 an den Beschwerdegegner zurückzuweisen (act. G 2 S. 9).

3.3.

Gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG (in der bis 31. Dezember 2019 gültig gewesenen Fassung) sind unter anderem geldwerte Vorteile aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft darstellen. Der Beschwerdeführer und die Beschwerdebeteiligte halten fest, dass die durch die Vorinstanz vorgenommene Reduktion der Aufrechnung für die direkte Bundessteuer 2017 um 10% von CHF 88'880 auf CHF 74'000 der einschlägigen Bestimmung von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG widerspreche. Am 2. März 2022 sei die Beschwerdegegnerin aus der X.__ GmbH ausgeschieden und habe deren Stammanteile an den Beschwerdegegner übertragen. Hinweise auf eine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. für eine Qualifikation der Beteiligung als Geschäftsvermögen lägen nicht vor. Entsprechend sei die Beteiligung als Privatvermögen der Beschwerdegegner zu qualifizieren und die daraus fliessenden Erträge aus Beteiligung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG zu 60% zu besteuern. Die Vorinstanz habe im angefochtenen Entscheid auf Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG verwiesen und damit die Beteiligung ebenfalls dem Privatvermögen zugeordnet. Sie habe mithin versehentlich auf Art. 18b Abs. 1 DBG (in der bis 31. Dezember 2019 gültig gewesenen Fassung) anstatt auf Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG abgestellt (act. G 1 und 9).

Diese Vorbringen erweisen sich als begründet und blieben im vorliegenden Verfahren denn auch unwidersprochen. Die Vorinstanz beantragt dementsprechend Gutheissung der Beschwerde. Als Folge davon lässt sich die vom Beschwerdeführer im Einspracheentscheid vom 19. Mai 2021 bestätigte Aufrechnung von CHF 88'800 (Teilbesteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung von CHF 148'000 im Umfang von 60%; act. G 5/2) nicht beanstanden.



4.

4.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde unter Aufhebung der Dispositivziffern 2 und 4 des vorinstanzlichen Entscheids vom 17. Oktober 2022 gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2021 hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2017 zu bestätigen.

4.2.

In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die amtlichen Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Die amtlichen Kosten sind demgemäss von den Beschwerdegegnern zu tragen. Eine Entscheidgebühr von CHF 1'200 ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

In gleicher Weise sind die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens von CHF 800 den Beschwerdegegnern aufzuerlegen, unter Verrechnung mit dem von ihnen für jenes Verfahren geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird unter Aufhebung der Dispositivziffern 2 und 4 des vorinstanzlichen Entscheids vom 17. Oktober 2022 gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2021 betreffend die direkte Bundessteuer 2017 bestätigt.

2.

Die Beschwerdegegner bezahlen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'200.

Die Beschwerdegegner tragen zudem die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Beschwerdeverfahrens von CHF 800, unter Verrechnung mit dem von ihnen in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.