

BGer 2C_424/2019 vom 18. Juli 2019

Bundesgericht, 2019-07-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_424_2019

FR: TF 2C_424/2019 du 18 juillet 2019

IT: TF 2C_424/2019 del 18 luglio 2019

Erwägungen

E. 1.1

Die heute getrennt lebenden Eheleute A. _____ und B. _____ geb. H. _____ hatten in den Steuerperioden 2005 und 2006 gemeinsamen Wohnsitz in U. _____/SG. Zu dieser Zeit war der Ehemann unter anderem Arbeitnehmer der D. _____ AG. Über diese wurde durch Verfügung des Bezirksgerichts V. _____/GR vom 21. Februar 2007 der Konkurs eröffnet und durch Verfügung vom 27. Februar 2007 mangels Aktiven eingestellt. Bis zum 14. Juli 2009 (Publikation im SHAB) war der Ehemann zudem Mitglied des Verwaltungsrats der E. _____ AG (zuvor als F. _____ AG bzw. G. _____ firmierend; nachfolgend stets E. _____ AG). Über diese eröffnete das Bezirksgericht W. _____/GR am 9. Juni 2010 den Konkurs. Mit Verfügung vom 30. Juni 2010 wurde auch dieses Verfahren mangels Aktiven eingestellt. Am 22. März 2007 bzw. 19. März 2008 veranlagte das Steueramt des Kantons St. Gallen (KStA/SG) die Eheleute für die Steuerperioden 2005 und 2006. Dabei gelangte es zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 46'000.-- und Fr. 33'700.-- (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen) bzw. Fr. 42'500.-- und Fr. 29'200.-- (direkte Bundessteuern). Das steuerbare Vermögen belief sich in beiden Steuerperioden auf Fr. 0.--.

E. 1.2

Aufgrund einer Meldung der Abteilung für juristische Personen des KStA/SG rechnete dieses auf Ebene der Eheleute mit Verfügungen vom 20. März 2014 geldwerte Leistungen der E. _____ AG auf. Dabei handelte es sich um Beträge von Fr. 60'000.-- (2005) und Fr. 198'000.-- (2006). Auf Einsprache hin bestätigte das KStA/SG dies.

E. 1.3

Die von den Eheleuten angerufene Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hiess den Rekurs teilweise gut (Entscheid vom 30. Juni 2015). Sie erkannte, dass die D. _____ AG der E. _____ AG in den Geschäftsjahren 2005 und 2006 gegen Honorar Personal zur Verfügung gestellt und die E. _____ AG den Personalaufwand von je rund Fr. 236'000.-- (2005) bzw. Fr. 224'000.-- (2006) dem Konto yyy ("Gesellschafter") gutgeschrieben habe. Im Geschäftsjahr 2006 seien rund Fr. 226'000.-- zunächst dem Konto "Kreditoren" und danach rund Fr. 243'000.-- wiederum dem Konto yyy gutgeschrieben worden. Ferner habe die E. _____ AG die EDV und den Wagenpark der D. _____ AG übernommen und die Zahlung von rund Fr. 344'000.-- im Geschäftsjahr 2005 ebenso über das Konto yyy verbucht. Es sei anzunehmen, dass A. _____ zumindest im Jahr 2005 eine 100-prozentige Beteiligung an der E. _____ AG gehalten habe. Es wäre Sache der E. _____ AG gewesen, so die Verwaltungsrekurskommission, eine Mutation im Aktionariat nachzuweisen. Es stehe zu vermuten, dass der Ehemann bzw. die Eheleute zugunsten der E. _____ AG eine Vorfinanzierung vorgenommen hätten, wobei sich

frage, mit welchen Mitteln sie dies hätten bewerkstelligen können. Der Umstand, dass die Veranlagungsbehörde lediglich auf die "nicht nachvollziehbaren Veranlagungsverfügungen" der E._____ AG abstelle, begründe eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht. Die Sache sei zur Abklärung des Sachverhalts im Sinne der Erwägungen an das KStA/SG zurückzuweisen.

E. 1.4

Das KStA/SG forderte die Eheleute in der Folge am 18. März 2016 auf, den Zahlungsnachweis sowie den Mittelfluss für die Vorfinanzierung der Leistungen bezüglich des Personalaufwandes (2005/2006) sowie des Erwerbs des beweglichen Vermögens (2005) beizubringen. Der Ehemann wies dies zurück, da es Sache der Veranlagungsbehörde sei, die erforderlichen Unterlagen zu erheben. Zwei Einladungen zu Besprechungen mit der Veranlagungsbehörde schlug er aus. Nach Zustellung eines Veranlagungsvorschlages setzte das KStA/SG mit Verfügungen vom 27. Oktober 2016 das steuerbare Einkommen fest auf Fr. 626'000.-- (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen) bzw. Fr. 609'900.-- (direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2005) sowie Fr. 500'300.-- (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen) bzw. Fr. 495'800.-- (direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2006). Die Einsprachen blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 15. Mai 2017).

E. 1.5

Die Eheleute gelangten an die Verwaltungsrekurskommission, welche die Rechtsmittel im zweiten Rechtsgang guthiess (Entscheid vom 21. August 2018) und die Kosten je hälftig auf die Eheleute und das KStA/SG (Fr. 2'000.-- im Verfahren gegen den Ehemann, Fr. 1'000.-- in jenem gegen die Ehefrau) verlegte. Die Begründung ging nunmehr dahin, es sei zwar unstrittig, dass der Ehemann in den beiden Steuerperioden als einziges Mitglied des Verwaltungsrates der E._____ AG fungiert habe. Demgegenüber sei nach wie vor ungewiss, wer Anteilsinhaber der E._____ AG gewesen sei.

Insbesondere sei nicht dargetan, dass der Ehemann sämtliche Aktien gehalten habe, weswegen die wirtschaftliche Berechtigung am Konto yyy offen geblieben sei. Aus dem Vertrag vom 6. Mai 2005 über den Kauf der Namenaktien der E._____ AG gehe zwar hervor, dass C._____, X._____/ZH, als Erwerber sämtlicher Aktien aufgetreten sei. Dem Protokoll der ausserordentlichen Generalversammlung der E._____ AG vom 31. Mai 2005 lasse sich aber entnehmen, dass damals das gesamte Aktienkapital vertreten und neben dem Ehemann einzig der Protokollführer anwesend gewesen sei. Und in der Steuererklärung der E._____ AG zur Steuerperiode sei vermerkt, die Aktien seien im Juni 2005 durch den Ehemann "mit Konsorten" übernommen worden. Schliesslich hätten weder die Eheleute A._____-B._____ noch C._____ habe die Beteiligung in ihrer jeweiligen Steuererklärung 2005 und 2006 deklariert.

Insgesamt seien die Beherrschungsverhältnisse keineswegs klar. Was die Gutschrift vom 30. November 2006 über Fr. 83'280.-- an den Ehemann betreffe, könne es sich auch um ein Honorar für die Tätigkeit als Verwaltungsrat handeln. Entsprechend sei die Beschwerde gutzuheissen.

E. 1.6

Die Eheleute und das KStA/SG fochten den Entscheid vom 21. August 2018 beim Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen an. Das KStA/SG beantragte, der angefochtene

Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 15. Mai 2017 zu bestätigen. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Durchführung der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen an das KStA/SG zurückzuweisen. Subeventualiter sei er aufzuheben und die Sache zur Abklärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an das KStA/SG zurückzuweisen. Die Steuerpflichtigen beschränkten sich darauf, die hälftige Kostenbeteiligung (ausmachend Fr. 1'000.-- bzw. Fr. 500.--) zu bestreiten, die Verlegung an den Staat und das Ausrichten einer Parteientschädigung zu beantragen.

Mit Entscheid in den Verfahren B 2018/212, B 2018/213, B 2018/214 und B 2018/215 vom 1. April 2019 erklärte das Verwaltungsgericht, Abteilung III, die von den Eheleuten veranlassten Beschwerdeverfahren als gegenstandslos. Die Beschwerden des KStA/SG hiess es teilweise gut; im Sinne des Subeventualantrages wies es die Sache zur weiteren Abklärung an das KStA/SG zurück. Es teilte die Ansicht der Verwaltungsrekurskommission, wonach die Beteiligungsverhältnisse an der E. _____ AG unzulänglich feststünden, weshalb das KStA/SG mit der weiteren Abklärung zu betrauen sei.

Der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 30. Juni 2015 (vorne E. 1.3) habe nur insoweit in Rechtskraft erwachsen können, als die Sache "zur Abklärung des Sachverhalts im Sinne der Erwägungen" an das KStA/SG zurückgewiesen worden sei. Entsprechend sei es der Verwaltungsrekurskommission im zweiten Rechtsgang unbenommen gewesen, auf die unklaren Beteiligungsverhältnisse hinzuweisen. Die Kontoblätter yyy datierten vom 23. Januar 2009, weswegen es unklar sei, ob es sich um rechtsverbindliche Abschlussunterlagen handle, zumal der Zugriff auf die Akten des Konkursamtes nicht mehr möglich gewesen sei (aufgrund der Einstellung des Konkurses mangels Aktiven; vorne E. 1.1).

E. 1.7

Mit Eingabe vom 7. Mai 2019 erheben die Eheleute beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Sache zur Beurteilung ihres im verwaltungsgerichtlichen Verfahren gestellten Antrags an die Vorinstanz zurückzuweisen. Was den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren gestellten Antrag des KStA/SG betreffe, würde, wie sie erklären, die Angelegenheit durch Gutheissung der Beschwerde rechtskräftig. In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellen sie den Antrag, der Beschwerde sei die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

E. 1.8

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen - insbesondere von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - abgesehen.

E. 2.1

Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese hierbei abschliessend beurteilen können (BGE 142 II 363 E. 1.3 S. 366). Die (Einheits-) Beschwerde ist daher grundsätzlich nur gegen Entscheide zulässig, die das Verfahren ganz oder teilweise abschliessen (End- oder Teilentscheide gemäss Art. 90 und 91 BGG). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren

noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben. Dieser Bestimmung zufolge ist die Beschwerde (nur) zulässig, wenn solche Entscheide entweder einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken können (lit. a; BGE 144 IV 321 E. 2.3 S. 328 f.), weshalb rein tatsächliche Nachteile wie die Verlängerung und/oder Verteuerung des Verfahrens nicht ungenügend sind (BGE 144 III 475 E. 1.2 S. 479), oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; BGE 142 V 26 E. 1.1 S. 28).

E. 2.2

Will die beschwerdeführende Person einen Zwischenentscheid anfechten, hat sie darzutun, dass die Voraussetzungen zur Anfechtung gegeben sind, es sei denn, deren Vorliegen springe geradezu in die Augen (BGE 142 V 26 E. 1.2 S. 28; 141 III 80 E. 1.2 S. 81).

E. 2.3

Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um einen Zwischenentscheid handelt (BGE 144 IV 321 E. 2.3 S. 328 f.). Wenn die Rückweisung einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, nimmt die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts einen anfechtbaren (Quasi-) Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (BGE 145 III 42 E. 2.1 S. 45). Im Übrigen sind Rückweisungsentscheide im bundesgerichtlichen Verfahren nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG anfechtbar. Fehlen diese Voraussetzungen, bleibt die Möglichkeit, im Anschluss an den aufgrund des Rückweisungsentscheids neu ergehenden Endentscheid an das Bundesgericht zu gelangen (Art. 93 Abs. 3 BGG; BGE 142 II 363 E. 1.1 S. 366).

E. 3.1

Im vorinstanzlichen Verfahren war die Aufrechnung der dem Konto yyy ("Gesellschafter") gutgeschriebenen Beträge von Fr. 580'048.-- (2005) und Fr. 466'580.-- (2006) streitig. Die Vorinstanz nahm bei ihrer Beurteilung daran Anstoss, dass die Beteiligungsverhältnisse an der E._____ AG nach wie vor nur unzulänglich feststünden, sodass namentlich auch unklar sei, wem die wirtschaftliche Berechtigung am Konto yyy zustehe. Aus diesem Grund entsprach sie dem Subeventualantrag der Veranlagungsbehörde und wies sie die Sache an diese zurück. Der angefochtene Entscheid vom 1. April 2019 führt mithin, wie die Eheleute insofern zutreffend ausführen, dazu, dass das KStA/SG die Sache zum dritten Mal wird an die Hand nehmen müssen.

E. 3.2

Folglich fragt sich, ob der vorinstanzliche (Rückweisungs-) Entscheid vor Bundesgericht selbständig angefochten werden kann. Von einem (Quasi-) Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG lässt sich nicht sprechen (vorne E. 2.3). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 145 I 26 E. 1.5 S. 31) erscheinen die Beteiligungsverhältnisse als ungewiss. Wie es sich damit verhält, hätte die Veranlagungsbehörde, wollte man der Vorinstanz folgen, detailliert zu erheben und in einem zweiten Schritt die Aufrechnung möglicherweise neu zu bemessen. Der mit der Rückweisung verbundene Auftrag an das KStA/SG reicht damit über eine bloss rechnerische Umsetzung hinaus.

E. 3.3.1

Es bleibt die Prüfung, wie es sich mit Art. 93 BGG verhält. Die materiell-rechtlichen Aspekte, welche die Steuerpflichtigen vortragen, lassen aber keinen nicht wieder gutzumachenden Anspruch im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG erkennen. Einen solchen scheinen die Eheleute implizit daran festmachen zu wollen, dass eine dritte Rückweisung an die Veranlagungsbehörde gegen den "Anspruch auf fair trial" verstosse. Die blosser Verlängerung und/oder Verteuerung des Verfahrens begründet allerdings nach ständiger Praxis des Bundesgerichts keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil (BGE 144 III 475 E. 1.2 S. 479).

E. 3.3.2

Möglicherweise mit Blick auf Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG bringen die Eheleute vor, mit einer Gutheissung ihrer Beschwerde würde der unterinstanzliche Entscheid vom 21. August 2018 bestätigt und in Rechtskraft erwachsen. Indessen beantragen sie selber, die Sache sei zur Bearbeitung und Entscheidfällung an die Vorinstanz zurückzuweisen, ohne einen reformatorischen Antrag zu stellen. Das Bundesgericht könnte somit von vornherein keinen Endentscheid treffen, weshalb auch die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG fehlen.

E. 3.4

Die Steuerpflichtigen haben die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG nicht nachgewiesen. Auf ihre Beschwerde ist nicht einzutreten, was im vereinfachten Verfahren durch einzelrichterlichen Entscheid des Abteilungspräsidenten zu geschehen hat (Art. 108 Abs. 1 lit. a und b BGG). Einer späteren Beschwerde steht dies nicht entgegen (Art. 93 Abs. 3 BGG ; vorne E. 2.3). Mit dem vorliegenden Entscheid wird das Gesuch um Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung an die Beschwerde (Art. 103 Abs. 3 BGG) gegenstandslos (BGE 144 V 388 E. 10 S. 410).

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton St. Gallen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.