

BGer 9C 738/2022 vom 30. Mai 2023

Bundesgericht, 2023-05-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_738_2022

FR: TF 9C 738/2022 du 30 mai 2023

IT: TF 9C 738/2022 del 30 maggio 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs.1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 114 E. 1).

E. 1.1

Die Vorinstanz hat betreffend die kantonalen Steuern des Kantons St. Gallen und die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2013 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie vorliegend (vgl. E. 3.1 hiernach) - im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen hat der Beschwerdeführer zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1 f.).

E. 1.2

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist.

E. 1.3

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

E. 2.1

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich

sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 124 E. 1.1). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2; 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; vorne E. 2.1).

E. 3.1

Die subjektive Zurechnung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestandes. Sie bildet ebenso Voraussetzung wie Schranke einer allgemeinen auf Generalklauseln (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG) beruhenden Besteuerung des Reinvermögenszugangs ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. imposition du revenu global net"; BGE 139 II 363 E. 2.1, Urteil 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.1) und ist, wie sich aus den angeführten Bestimmungen ergibt, bundes- und harmonisierungsrechtlich identisch geregelt.

E. 3.2

Im vorliegenden Fall ist die Vorinstanz von der gemäss Buchhaltung der B._____ S.A. dokumentierten Behandlung des Betrags von Fr. 300'000.-- als Ertrag der Gesellschaft ("Erlös aus Arbeiten") abgewichen und hat stattdessen dem Beschwerdeführer den - im Wesentlichen unter dem Titel Tilgung des vorbestehenden Darlehensguthabens des Beschwerdeführers gegenüber der von ihm beherrschten Gesellschaft - fast vollständig (insgesamt Fr. 299'941.40) an ihn weitergeleiteten Betrag als Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet. Dabei hat die Vorinstanz folgenden Sachverhalt zugrunde gelegt: Es sei klar, dass zugunsten der C._____ AG Leistungen erbracht worden seien, welche durch die infrage stehende Zahlung von Fr. 300'000.- abgegolten worden seien. Zwischen dem Beschwerdeführer und der B._____ S.A. habe indessen in den massgebenden Perioden unbestritten kein Arbeitsverhältnis bestanden. Ebenso wenig habe ein Auftragsverhältnis bestanden, denn sonst wären angefangene Arbeiten oder Debitoren zugunsten des Beschwerdeführers verbucht worden bzw. hätten verbucht werden müssen, mache der Beschwerdeführer doch geltend, dass er über mehrere Jahre Arbeiten geleistet habe. Auch sei nicht ersichtlich oder geltend gemacht, dass weitere Personen für die B._____ S.A. Tätigkeiten ausgeübt hätten. Da aufgrund dieser Gegebenheiten nicht als dargetan gelten könne, dass die B._____ S.A. als juristische Person gegenüber der

C._____ AG eine Leistung erbrachte habe bzw. dies mangels angestelltem Personal gar nicht möglich gewesen sei, verbleibe als Möglichkeit einzig die direkte Leistungserbringung an die C._____ AG durch den Beschwerdeführer persönlich. Mit Blick auf die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte aus dieser Tätigkeit ist die Vorinstanz sodann zum Ergebnis gelangt, es sei jedenfalls nicht zu beanstanden, wenn die Steuerverwaltung insoweit von einer Entschädigung im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers ausgehe. Unabhängig von der Qualifikation der Tätigkeit des Beschwerdeführers als anwaltliche oder nichtanwaltliche Tätigkeit liege in jedem Fall im Sinne der Generalklausel von Art. 16 DBG und Art. 29 des Steuergesetzes vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen (StG/SG; sGS 811.1) ein steuerbarer Reinvermögenszugang vor (angefochtener Entscheid, E. 3.1 S. 11 f.).

E. 4

Was der Beschwerdeführer dagegen in seiner Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vorbringt, ist nicht geeignet, den vorinstanzlichen Entscheid als rechtswidrig erscheinen zu lassen.

E. 4.1

Als ungenügend substantiiert erweist sich zunächst das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach der vorinstanzliche Entscheid diskriminierend gegenüber dem Berufsstand des Anwaltes sei, konkret dem forensisch tätigen Anwalt (Beschwerdeschrift, Ziff. 5 S. 6 unten). Der Beschwerdeführer verkennt, dass sich die Vorinstanz hinsichtlich der steuerrechtlichen Einordnung seiner Tätigkeit für die C._____ AG gar nicht festgelegt hat. Sie hat sich vielmehr mit der Feststellung begnügt, die bei der B._____ S.A. als "Erlös aus Arbeiten" verbuchten Fr. 300'000.- beruhten auf persönlichen Leistungen des Beschwerdeführers, die er sich im Ergebnis - wenn auch indirekt via Amortisation seines Darlehens gegenüber der B._____ S.A. - habe abgelten lassen. Inwiefern diese Annahmen und die darauf fussende Argumentation den Beschwerdeführer als (ansonsten) forensisch tätigen Rechtsanwalt diskriminieren soll, legt der Beschwerdeführer nicht einmal ansatzweise dar und ist auch sonst nicht erkennbar. Von vornherein als unzureichend substantiiert erweist sich im Übrigen der "ergänzend (e) " (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 6 S. 7 oben) Verweis auf Bestimmungen der EMRK, führt der Beschwerdeführer doch nicht einmal eine konkrete Bestimmung der EMRK an geschweige denn nachvollziehbar aus, inwiefern diese durch den angefochtenen Entscheid verletzt sein soll.

E. 4.2

Als nur unzureichend substantiiert und zudem als offensichtlich unbegründet erweist sich auch das Vorbringen, wonach die im angefochtenen Entscheid vorgenommene Zurechnung der bei der B._____ S.A. verbuchten Erträge an ihn selbst die Wirtschaftsfreiheit verletze, welche bedeute, dass ein Individuum sich auf dem Markt frei bewegen könne, was auch für einen Anwalt gelten müsse (Beschwerdeschrift, Ziff. 5 S. 6).

E. 4.2.1

Bei der Beurteilung des steuerrechtlichen Verhältnisses zwischen dem Aktionär und seiner Aktiengesellschaft ist praxisgemäss vom Grundsatz der Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Person als Ausfluss der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit auszugehen. Soweit die Schranken der Gestaltungsfreiheit eingehalten sind, bleibt den Steuerbehörden einerseits ein Einschreiten verwehrt. Andererseits muss sich die natürliche Person auf die von ihr gewählten Strukturen behaften lassen. Auf diese Gestaltungsfreiheit können sich

auch die Aktionäre und Aktiengesellschaften berufen (Urteil 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019 E. 5.2.1 mit zahlreichen Hinweisen). Werden die Grenzen der Gestaltungsfreiheit überschritten sind, ist das Vorliegen einer Steuerumgehung zu prüfen (Urteil 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019 E. 5.2.2 m.H.).

E. 4.2.2

Dem angefochtenen Entscheid ist deutlich zu entnehmen, dass die Vorinstanz nicht etwa angenommen hat, die vom Beschwerdeführer gewählte Rechtsgestaltung sei missbräuchlich (vgl. insbesondere E. 3.1 a.E. des angefochtenen Entscheids, wo die Vorinstanz ausdrücklich offen lässt, ob hinsichtlich der Umwandlung von steuerbarem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in eine steuerfreie Darlehensamortisation eine Steuerumgehung gegeben wäre). Die Vorinstanz ist vielmehr in sachverhaltlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass die B. _____ S.A. selbst - mangels jeglicher Infrastruktur und/oder des Ausweises von Fremdleistungen, welche sie im Hinblick auf die angeblich von ihr erbrachten Beratungsleistungen in Anspruch genommen habe - keine Beratungsleistungen an die C. _____ AG erbracht habe, sondern dass diese Leistungen mangels Hinweisen darauf, dass sie von sonst jemandem erbracht worden seien, vom Beschwerdeführer persönlich ausgeführt worden sein müssten. Die C. _____ AG habe das Entgelt für diese Leistungen anstelle des Beschwerdeführers vereinnahmt und in der Folge, im Wesentlichen als Tilgungszahlung für das Darlehen ihres Alleinaktionärs, an diesen weitergeleitet. In dieser Sachverhaltsfeststellung kann von vornherein keine Verletzung der Vertragsfreiheit liegen. Insoweit kann sich höchstens fragen, ob die Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG).

E. 4.3

Auch die Rügen betreffend die Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz erweisen sich, soweit überhaupt genügend substantiiert, als unbegründet.

E. 4.3.1

Entgegen dem Beschwerdeführer (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 12 S. 9) liegt im Verzicht der Vorinstanz auf die Einvernahme von E. _____, damals wie heute Mitglied des Verwaltungsrats der C. _____ AG (vgl. Handelsregisterauszug), als Zeugen keine Verweigerung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör. Auch wenn die Bestätigung der C. _____ AG, wonach von der B. _____ S.A. während Jahren Projektbearbeitungen, Beratungen und Interventionen geleistet worden seien, als wahr angesehen wird, ist damit im Ergebnis nur erstellt, dass entsprechende Leistungen an die C. _____ AG erbracht wurden. Darüber, wie diese unbestrittenermassen vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen ausgeführt wurden - ob im Auftragsverhältnis der B. _____ S.A., durch den Beschwerdeführer als Arbeitnehmer der B. _____ S.A. oder ob der Beschwerdeführer die mit Fr. 300'000.- honorierten Leistungen im Rahmen seiner Tätigkeit als selbständiger Rechtsanwalt ausführte -, wird damit nichts ausgesagt. Vor allem ist damit nicht zu vermuten, dass E. _____ als Repräsentant der Leistungsempfängerin zu dieser Frage informiert Auskunft hätte geben können. Von einer Verweigerung des rechtlichen Gehörs durch Nichtabnahme eines relevanten Beweismittels durch die Vorinstanz kann damit nicht gesprochen werden.

E. 4.3.2

Der Beschwerdeführer führt weiter aus, wenn Einkommen im Schoss einer juristischen Person erzielt worden sei, dann sei die juristische Person steuerpflichtig und nicht der Verwaltungsrat, und zwar auch nicht dann, wenn er gleichzeitig auf einem anderen Gebiet als Gewerbetreibender tätig (und steuerpflichtig) sei. Wer eine solche Disposition treffe - gemeint ist offenbar, wer eine solche Einkommenszurechnung vornehme - handle krass willkürlich, denn kein Steuergesetz erlaube es, Einkommen einer dritten Person einfach der durch den Fiskus in Anspruch genommenen Person als deren Einkommen anzurechnen (Beschwerdeschrift, Ziff. 9 S. 7 f.). Mit seinem Vorbringen verkennt der Beschwerdeführer zunächst, dass die Vorinstanz nicht etwa aus rechtlichen Gründen tatsächlich von der B. _____ S.A. erzielten Ertrag steuerlich ihm zugerechnet hat. Im angefochtenen Entscheid ist die Vorinstanz mit Bezug auf den Sachverhalt vielmehr in tatsächlicher Hinsicht aufgrund verschiedener Indizien (vollständig fehlende Infrastruktur der B. _____ S.A., keine verbuchten Aufwendungen der B. _____ S.A. im Zusammenhang mit von ihr an die C. _____ AG erbrachten Leistungen [Aufwendungen für ein Arbeitsverhältnis und/oder für einen von ihr vergebenen Auftrag]) zur Auffassung gelangt, dass die B. _____ S.A. keine Leistungen an die C. _____ AG erbracht habe. Stattdessen hat die Vorinstanz - wiederum aufgrund verschiedener vom Beschwerdeführer selbst gelieferter Anhaltspunkte (es hätten Besprechungen mit Vertretern der C. _____ AG stattgefunden, er habe sich mit der B. _____ S.A. ein zweites wirtschaftliches Standbein aufbauen wollen und es hätten natürlich teilweise täglich Arbeiten stattgefunden) - darauf geschlossen, dass die von der C. _____ AG abgegoltenen Arbeiten durch den Beschwerdeführer persönlich erbracht worden seien. Gestützt auf diese Feststellungen ist die Vorinstanz sodann in rechtlicher Hinsicht zum Ergebnis gelangt, da die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen nicht der B. _____ S.A. zuzurechnen seien, falle allein noch deren Zurechnung - und die steuerliche Zurechnung des dafür geleiteten Entgelts - an den Beschwerdeführer selbst in Betracht. Daraus erhellt weiter, dass das Vorbringen des Beschwerdeführers, soweit er der Vorinstanz eine qualifiziert falsche Sachverhaltsfeststellung vorwirft, unzureichend substantiiert ist: Der Beschwerdeführer legt nicht dar, inwiefern die tatsächlichen Feststellungen im angefochtenen Entscheid, mit denen die Vorinstanz aufgrund des Ausschlusses der möglichen Sachverhaltsvariante Leistungserbringung durch die B. _____ S.A. auf eine persönliche Leistungserbringung durch den Beschwerdeführer selbst schloss, unhaltbar sein sollen. Damit erweist sich aber auch die Rüge, die Vorinstanz habe mit Bezug auf die Rechtsanwendung willkürlich entschieden, von vornherein als unbegründet. Da die B. _____ S.A. keine Aufwendungen für die angeblich von ihr für die C. _____ AG erbrachten Leistungen verbucht hat, wäre es unzutreffend, für den persönlichen Einsatz des Beschwerdeführers geleistete Entgelte nicht ihm selbst, sondern der Gesellschaft zuzurechnen. Dabei ist insbesondere die vom Beschwerdeführer geäußerte Auffassung, es seien bei der B. _____ S.A. nur deshalb keine Aufwendungen verbucht worden, um auf diese Weise zusätzliche Verluste bzw. eine Überschuldung der Gesellschaft zu vermeiden, offensichtlich unzutreffend. Einer ertragsneutralen Verbuchung entsprechender Aufwendungen zulasten eines Aktivums angefangene Arbeiten hätte nämlich, worauf im angefochtenen Entscheid zutreffend hingewiesen wird, nichts entgegengestanden. Wenn die Vorinstanz in der Folge - gestützt auf ihre willkürfreie Sachverhaltsfeststellung, wonach der Beschwerdeführer die infrage stehenden Leistungen persönlich erbrachte und das dafür geschuldete Entgelt (letztendlich) auch selbst vereinnahmte - auf Einkommensqualität des fraglichen Entgelts von Fr. 300'000.- beim Beschwerdeführer schloss, so ist dies entgegen dem

Beschwerdeführer nicht zu beanstanden. An diesem Resultat ändert insbesondere auch nichts, dass die B. _____ S.A. mit ihrer Steuererklärung Erträge im Umfang von Fr. 300'000.- deklarierte, wird doch in der Beschwerde nicht dargelegt und ist auch sonst nicht ersichtlich, dass die nunmehr dem Beschwerdeführer zugerechneten Einkünfte auch bei der Gewinnbesteuerung der B. _____ S.A. (doppelt) erfasst worden wären.

E. 5.1

Auf der Grundlage des (für die Zwecke der AHV modifizierten) Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden die AHV-Beiträge berechnet (Art. 9 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]; Art. 23 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101]). Der Beitragssatz für die AHV und die weiteren Sozialversicherungszweige (IV, EO usw.) ist grundsätzlich proportional ausgestaltet und einfach zu handhaben. Nachdem ein Steueramt in der Veranlagung eine Aufrechnung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der steuerpflichtigen Person vornimmt, sind dem Grundsatz nach durch die veranlagende Behörde von Amtes wegen die AHV Beiträge zu schätzen und bilanzberichtigend zurückzustellen (Urteile 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.3.2; 2A.63/1998 vom 12. Mai 1999 E. 5, in: NStP 54/2000 S. 57). Es verhält sich ähnlich wie bei der Rückstellung laufender Steuern juristischer Personen (BGE 141 II 83 E. 5.5).

E. 5.2

Ob das Kantonale Steueramt St. Gallen vorliegend eine AHV-Rückstellung einberechnet hat, ist vorliegend weder aus der Veranlagung vom 14. März 2017 noch aus dem Einspracheentscheid vom 5. Februar 2020 ersichtlich. Zwecks Prüfung und gegebenenfalls Vornahme einer AHV-Rückstellung (für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern betreffend das Steuerjahr 2013) ist die Beschwerde insoweit teilweise gutzuheissen und die Sache an das Kantonale Steueramt St. Gallen zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

E. 5.3

Überwiegend ist die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern der Periode 2013 unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. In geringfügigem Umfang obsiegt der Beschwerdeführer, insoweit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

E. 5.4

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind nach dem Unterliegerprinzip zu verlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Auch dem Kanton St. Gallen können Kosten auferlegt werden, handelt er doch in seinem amtlichen Wirkungskreis und nimmt er Vermögensinteressen wahr (Art. 66 Abs. 4 BGG). Der Beschwerdeführer hat die Kosten zu neunzig Prozent zu übernehmen. Der Kanton St. Gallen trägt zehn Prozent der Kosten. Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

E. 5.5

Zur Neuverlegung der Kosten des vorangegangenen Verfahrens wird die Sache an die Vorinstanz und an die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen zurückgewiesen (Art. 67 i.V.m. Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

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