

BGer 9C_8/2025 vom 6. Februar 2025

Bundesgericht, 2025-02-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_8_2025

FR: TF 9C_8/2025 du 6 février 2025

IT: TF 9C_8/2025 del 6 febbraio 2025

Erwägungen

E. 1.1

A.A._____ sel. (geb. 1969, verstorben am xxx Dezember 2022) war verheiratet mit B.A._____ (geb. 1973). Der Ehe sind die Kinder C.A._____, D.A._____ und E.A._____ entsprungen, die mittlerweile alle volljährig sind. In der hier interessierenden Steuerperiode 2013 hatte der Steuerpflichtige Wohnsitz in U._____/SG. Er war zu dieser Zeit, wie dem Handelsregister zu entnehmen ist, unter anderem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der B._____ GmbH (nachfolgend: die Gesellschaft) mit Sitz in V._____/SG. Deren Zweck besteht in Bau und Umbau, Handel mit und Verwaltung von Immobilien.

E. 1.2

Am 25. November 2015 veranlagte das Steueramt des Kantons St. Gallen (nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) die Eheleute A._____ für die Steuerperiode 2013. Die Veranlagungsverfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft. Die Veranlagungsverfügungen des Kantons St. Gallen zur B._____ GmbH, Steuerperiode 2013, ergingen alsdann am 12. Oktober 2017. Darin nahm die Veranlagungsbehörde eine Aufrechnung (drei Positionen) in Höhe von Fr. 375'565.- vor, dies als Folge festgestellter geldwerter Leistungen an den Alleingesellschafter. Die Aufrechnung setzte sich folgendermassen zusammen:

Fr. 306'565.-

Finanzanlage

(C._____

Ltd); geschäftsmässig nicht begründete Verbuchung

Fr. 19'000.-

Schenkung eines Miteigentumsanteils; geschäftsmässig nicht begründete Verbuchung

Fr. 50'000.-

Ertrag aus Konventionalstrafe; nicht verbucht

Die Veranlagungsbehörde brachte den Hinweis an: "Diese Finanzanlage ist geschäftsmässig nicht begründet und wird als privat taxiert. Sie wurde überdies mittels Aufnahme von Fremdkapital finanziert. Steuerrechtlich wird jedwede Abschreibung als geldwerte Leistung taxiert. Wir empfehlen, die Finanzanlage C._____ Ltd (Buchwert per 31. Dezember 2013: Fr. 614'365.-) sowie das Passivdarlehen gegenüber der D._____ AG (Buchwert per 31. Dezember 2013: Fr. 307'800.-, vgl. Konto 1410, minusaktiv) gegen ein Gesellschafter-Kontokorrent auszubuchen." Dadurch hätte die steuerrechtliche

Aufrechnung handelsrechtlich nachvollzogen werden können.

E. 1.3

Die Gesellschaft erhob am 17. November 2017 Einsprache, wobei diese auf die Aufrechnung von Fr. 306'565.- beschränkt war. Mit Entscheid vom 23. April 2018 wies die Veranlagungsbehörde die Einsprache ab.

E. 1.4

Nachdem die Veranlagung der E._____ GmbH zur Steuerperiode 2013 rechtskräftig geworden war, kam es kantonsintern am 13. November 2018 zu einer Meldung der Abteilung für juristische Personen an die Abteilung für natürliche Personen. Gegenstand der Mitteilung waren die nunmehr rechtskräftig aufgerechneten geldwerten Leistungen von Fr. 375'565.-. Die Meldung führte dazu, dass die Abteilung für natürliche Personen den Betrag von Fr. 375'565.- in die Veranlagungsverfügungen der Eheleute vom 22. Mai 2019 zur Steuerperiode

2015 einbezog, die zur Bearbeitung stand (Kommentar: "einfacher Nachbezug geldwerte Leistungen gemäss Leistungsmeldung"). Die Aufrechnung betraf sowohl die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen als auch die direkte Bundessteuer.

E. 1.5

Dagegen erhoben die Eheleute am 24. Juni 2019 Einsprache, wobei diese auf die Aufrechnung von Fr. 306'565.- beschränkt war. Anwaltlich vertreten, machten sie hauptsächlich geltend, dass die "Leistung von Fr. 306'565.- zweifelsfrei nicht an den [Steuerpflichtigen], sondern an eine unabhängige Drittfirma" gegangen sei (Ziff. 3.2). Von einer geldwerten Leistung an den Steuerpflichtigen könne nicht gesprochen werden (Ziff. 3.3); ebenso wenig liege Fremdfinanzierung vor (Ziff. 4). Entsprechend sei von der Aufrechnung abzusehen. Eventualiter beantragten sie, die Aufrechnung auf die Hälfte herabzusetzen, da der Steuerpflichtige die Gesellschaft nur zu 50 Prozent beherrsche, "was beim Fiskus aktenkundig und bekannt ist" (Ziff. 5). Gegen das Verfahren als solches - Nachbesteuerung einer geldwerten Leistung, welche die Steuerperiode 2013 betrifft, in der Steuerperiode 2015 - brachten die Eheleute keine Einwände vor. Daraufhin entfernte die Veranlagungsbehörde die gesamte Aufrechnung, mithin Fr. 375'565.-, aus den Veranlagungsverfügungen zur Steuerperiode 2015 (Kommentar: "ohne einfacher Nachbezug geldwerte Leistungen gemäss Leistungsmeldung"). Die Einspracheentscheide vom 10. Juli 2019 wurden rechtskräftig.

E. 1.6

Die Angelegenheit scheint während einiger Zeit nicht weiterverfolgt worden zu sein. Am 4. Mai 2022 gelangte die Abteilung für natürliche Personen an die Abteilung Nachsteuern, um dieser vom Vorgang Kenntnis zu geben. Die Abteilung Nachsteuern leitete daraufhin am 12. Mai 2022 gegenüber den Eheleuten ein Nachsteuerverfahren ein. Am 20. September 2022 erging eine Nachsteuerverfügung, welche die Nachbesteuerung der geldwerten Leistung von Fr. 375'565.- zum Inhalt hatte. Dagegen erhoben die Eheleute am 19. Oktober 2022 Einsprache. Sie stellten sich auf den Standpunkt, dass mit den Einspracheentscheiden vom 10. Juli 2019 auch in Bezug auf die geldwerten Leistungen von Fr. 375'565.- rechtskräftig entschieden worden sei (weswegen es insofern zu keiner Besteuerung zu kommen habe). Die Veranlagungsbehörde widersprach dem und wies die Einsprachen ab (Einspracheentscheide vom 31. März 2023). Die Begründung ging im Wesentlichen dahin,

dass das angebliche Treuhandverhältnis nicht nachgewiesen sei und die geldwerten Leistungen auf Ebene der Eheleute zu erfassen seien.

E. 1.7

Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, von den Eheleuten am 3. Mai 2023 angerufen, hiess die Rechtsmittel mit Entscheid vom 26. Februar 2024 gut. Sie erwog, die geldwerten Leistungen von Fr. 375'565.- seien in den Veranlagungsverfügungen zur Steuerperiode 2015 "ohne Vorankündigung" aufgerechnet worden. Dadurch seien Nachsteuern erhoben worden, "wenn auch formell inkorrekt", da das Nachsteuerverfahren "unter Angabe des Grundes... schriftlich einzuleiten gewesen wäre". Weshalb die Veranlagungsbehörde zu diesem Vorgehen gegriffen habe, "erschliesst sich nicht und wird von der [Veranlagungsbehörde] auch nicht erklärt". Die Eheleute hätten hierauf Einsprache erhoben, wobei sie sich, so die Auffassung der Verwaltungsrekurskommission, nicht gegen die "formwidrige" Erhebung der Nachsteuer, sondern "in materieller Hinsicht" gegen die Aufrechnung gewehrt hätten. Die Veranlagungsbehörde habe daraufhin die Aufrechnung beseitigt, nachdem sie "offenbar zum Schluss [gelangt sei], dass für die Steuerperiode 2013 keine Nachsteuern" zu erheben seien. Die Durchführung des "am 10. Juli 2019 rechtskräftig abgeschlossenen (informellen) Nachsteuerverfahrens" stehe einem erneuten Nachsteuerverfahren entgegen, da keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hinzugekommen seien (Entscheid vom 26. Februar 2024 E. 3c).

E. 2.1

Dies veranlasste die Veranlagungsbehörde am 28. März 2024 zu Rechtsmitteln an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen. Dieses hebt das Urteil vom 26. Februar 2024 in Gutheissung der Beschwerde auf und weist die Sache an die Verwaltungsrekurskommission zurück, damit diese die noch nicht erfolgte materielle Prüfung der geldwerten Leistung vornehme und darüber befinde (Urteil B 2024/54 / B 2024/55 vom 13. November 2024).

E. 2.2

Das Verwaltungsgericht geht davon aus, dass der "einfache Nachbezug" auf keiner gesetzlichen Grundlage beruhe. Insbesondere handle es sich auch nicht um ein " (informelles) Nachsteuerverfahren". Auf die Einsprachen vom 24. Juni 2019 hin habe die Veranlagungsbehörde die Aufrechnungen in einer "Korrekturveranlagung fallen gelassen", was "angesichts der Tatsache, dass es sich um periodenfremde Einkünfte handelte, korrekt war". Die Veranlagungsbehörde habe dabei nicht nur die bestrittene geldwerte Leistung von Fr. 306'565.- "fallen gelassen", sondern auch jene über Fr. 19'000.- und Fr. 50'000.-, wengleich diese in den Einsprachen nicht gerügt worden seien. Der Kommentar "ohne einfacher Nachbezug geldwerte Leistungen gemäss Leistungsmeldung" sei dahingehend zu verstehen, dass die geldwerten Leistungen nicht im "einfachen Nachbezugsverfahren" besteuert würden. Daraus lasse sich nicht ableiten, dass es zu keiner späteren Nachbesteuerung zu kommen habe, "auch wenn in der Korrekturveranlagung kein entsprechender Hinweis angebracht wurde" (dortige E. 5.3). Im Ergebnis zeige sich, dass die Meldung vom 13. November 2018 eine neue Tatsache bilde, die zur Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens berechtige. Zum Zeitpunkt der Einleitung des Nachsteuerverfahrens am 12. Mai 2022 sei das Recht zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens betreffend die Steuerperiode 2013 noch nicht erloschen gewesen (dortige E. 5.5).

E. 3

Mit Eingabe vom 6. Januar 2024 erheben die Erben des A.A. _____ sel., bestehend aus der überlebenden Ehefrau und den drei gemeinsamen Kindern, beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen sinngemäss, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids, der Einspracheentscheide vom 31. März 2023 und der Nachsteuerverfügungen vom 20. September 2022 sei auf die Nachbesteuerung der geldwerten Leistungen von Fr. 375'565.- abzusehen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht seien bei der Veranlagungsbehörde Amtsberichte einzuholen zu folgenden Fragen:

- "Trifft es zu, dass der einfache Nachbezug von geldwerten Leistungen oft in einer späteren, nicht periodengerechten Veranlagung erfolgt?"

- Ist der Vorsteher des kantonalen Steueramtes St. Gallen bereit, unter Zeugenpflicht auszusagen, dass dieser vorliegende periodefremde Nachbezug nicht einer praxisgemässen 'einfachen' Vorgehensweise entspricht?"

E. 4.1

Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen unter Vorbehalt des Nachfolgenden vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110] in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Zu prüfen ist, ob im Sinne von Art. 90 ff. BGG ein taugliches Anfechtungsobjekt vorliege.

E. 4.2.1

Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese dabei abschliessend beurteilen können (Einheit des Verfahrens). Aus diesem Grund ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an sich nur zulässig, sofern der angefochtene Entscheid das Verfahren entweder vollständig (Endentscheid; Art. 90 BGG) oder zumindest teilweise abschliesst (Teilentscheid; Art. 91 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.3.1).

E. 4.2.2

Selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide (Art. 92 und 93 BGG) schliessen das Verfahren nicht ab; die Hauptsache ist weiterhin hängig. Sie bilden damit keinen End- oder Teilentscheid. Beschwerden gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht lediglich in drei Konstellationen zulässig. Selbständige Anfechtbarkeit besteht, wenn der Vor- oder Zwischenentscheid die Zuständigkeit oder den Ausstand betrifft (Art. 92 BGG), falls er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder wenn - was einer doppelten Voraussetzung entspricht - die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.3.2). Bei dieser dritten Konstellation geht es ausschliesslich um den Aufwand für ein Beweisverfahren (und damit nicht um den Aufwand für die Auslegung und/oder Anwendung des Rechts). Die üblichen finanziellen und zeitlichen Aufwendungen, die bei Fortsetzung des Beweisverfahrens anfallen, vermögen den Tatbestand nicht zu erfüllen. Ein Beweisverfahren, das den üblichen Rahmen nicht sprengt, rechtfertigt keine gesonderte Anrufung des Bundesgerichts. Unter den Schutz von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG fällt einzig der zeitliche und finanzielle Aufwand für ein Beweisverfahren, der als deutlich überdurchschnittlich erscheint (BGE 149 II 368 E. 1.2). Zu denken ist daran, dass ein

komplexes oder gar mehrere Gutachten eingeholt werden müssen, dass zahlreiche Zeugen zu befragen sind oder dass eine rogatorische Einvernahme im Ausland abzuhalten ist (Urteil 6B_281/2021 vom 3. November 2021 E. 2.3.2).

E. 4.2.3

Die auf diese drei Tatbestände beschränkte selbständige Anfechtbarkeit von Vor- und Zwischenentscheiden bildet aus prozessökonomischen Gründen eine Ausnahme vom Grundsatz, dass das Bundesgericht sich mit jeder Angelegenheit nur einmal befassen soll. Aus diesem Grund ist Art. 93 Abs. 1 BGG restriktiv zu handhaben, zumal selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide mit Beschwerde gegen den noch zu treffenden Endentscheid angefochten werden können, soweit sie sich auf dessen Inhalt auswirken (Art. 93 Abs. 3 BGG). Es obliegt der beschwerdeführenden Partei darzutun, dass die Eintretensvoraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sind, soweit deren Vorliegen nicht offensichtlich ist (Art. 42 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.3.3).

E. 4.2.4

Ein Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren weder ganz noch teilweise ab. Formell liegt weder ein End- noch ein Teilentscheid, sondern ein Zwischenentscheid vor, so dass es bei den Anfechtungsvoraussetzungen bleibt, wie sie aus Art. 93 BGG hervorgehen. Wenn die von der eidgenössischen oder kantonalen Vorinstanz des Bundesgerichts ausgesprochene Rückweisung an eine Unterinstanz aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der rückweisungsempfangenden Unterinstanz aus diesem Grund in der Sache selbst keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, ist ein solcher Entscheid nach der Praxis der öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts wie ein Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG zu behandeln (BGE 150 II 346 E. 1.3.4).

E. 4.2.5

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz in ihrem Urteil vom 13. November 2024 die Beschwerde der Veranlagungsbehörde gutgeheissen, das unterinstanzliche Urteil vom 26. Februar 2024 aufgehoben und die Sache an die Unterinstanz zurückgewiesen, damit diese die noch nicht erfolgte materielle Prüfung der geldwerten Leistung vornehme und darüber befinde. Das Verfahren ist damit noch nicht zum Abschluss gekommen. Von einem Endentscheid (Art. 90 BGG) ist nicht zu sprechen. Denn die Rückweisung erfolgte ergebnisoffen, indem die Unterinstanz erst noch zu prüfen haben wird, ob geldwerte Leistungen vorliegen, die im Sinne eines zweidimensionalen Sachverhalts (auch) auf Ebene des einstigen Alleingeschafters zu besteuern sind (dazu Urteile 9C_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.3.4; 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.5; 2C_630/2021 / 2C_631/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.2; 2C_719/2021 vom 7. Dezember 2021 E. 3.2.2). Der Unterinstanz verbleibt mithin deutlich mehr als bloss ein minimaler oder gar fehlender Entscheidungsspielraum. Mit Gutheissung der Beschwerde im bundesgerichtlichen Verfahren käme die Sache zwar zum Abschluss, doch lässt sich nicht sagen, dass sich dadurch auch ein bedeutender Aufwand an Zeit und/oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erübrigen würde. Die Abklärungen, die anzustellen sein werden, dürften einen überschaubaren Beweisaufwand hervorrufen, nachdem von einer rechtskräftigen Aufrechnung (auf Ebene der Gesellschaft) ausgegangen werden kann. Die von der Unterinstanz zu klärenden Fragen sind eher rechtlicher als tatsächlicher Natur. Damit fehlt es an der doppelten Voraussetzung, was der Anwendung von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG

entgegensteht. Den Erben, die von einer anfechtbaren Entscheidung ausgehen, ist nicht zu folgen. Ihre Beschwerde ist unzulässig. Das Einholen der beantragten Amtsberichte erübrigt sich.

E. 4.2.6

Für diesen Fall stellen die Erben sich auf den Standpunkt, dass "ansonsten der Grundsatz 'ne bis in idem' (gleich mehrfach) verletzt wäre", da die Veranlagungsbehörde mit Entscheidungen vom 10. Juli 2019 die Einsprachen gutgeheissen habe. Darauf ist hier nicht weiter einzugehen, da es sich dabei um eine materielle Frage handelt, die (noch) nicht zu behandeln ist (Art. 93 Abs. 3 BGG).

E. 4.3

Die Beschwerde erweist sich damit als unzulässig. Es ist darauf nicht einzutreten, was durch einzelrichterliche Entscheidung des Instruktionsrichters im vereinfachten Verfahren zu geschehen hat (Art. 42 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 108 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 BGG).

E. 5

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den unterliegenden Erben aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton St. Gallen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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