

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2007/59 vom 4. Juli 2007**

Sg Verwaltungsgericht, 2007-07-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2007\\_59](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2007_59)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2007/59 du 4 juillet 2007

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2007/59 del 4 luglio 2007

## **Regeste**

Steuerrecht, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1). Rechtmässigkeit der Besteuerung einer geldwerten Leistung als steuerbares Einkommen, wenn ein Steuerpflichtiger von der von ihm beherrschten Gesellschaft ein Darlehen erhält und in der Folge von einem Teil dieser Schuldverpflichtung ohne Gegenleistung befreit wird (Verwaltungsgericht, B 2007/59).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeeingabe vom 23. März 2007 erfüllt zeitlich, formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten. Dem Beschwerdeführer wurden die Vernehmlassungen der Vorinstanz und des Beschwerdegegners zugestellt, und es wurde ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen, soweit darin neue tatsächliche oder rechtliche Argumente vorgebracht würden, welche bisher nicht erörtert worden seien. Eine Beschwerdeergänzung auf dem Weg der Replik ist nur insoweit statthaft, als die Ausführungen in den Vernehmlassungen dazu Anlass geben. Mit Anträgen und Rügen, die der Beschwerdeführer bereits in der Beschwerde hätte erheben können, ist er nach Ablauf der Beschwerdefrist ausgeschlossen (BGE 132 I 42 E. 3.3.4 mit Hinweis). Da der Beschwerdegegner mit seiner Vernehmlassung neue Akten zu der vom Beschwerdeführer behaupteten Besteuerung des Grundstückgewinns bei den Verkäufern der Aktien der C.AG einreichte, hatte der Beschwerdeführer einen Anspruch, sich in einer nachträglichen Stellungnahme dazu zu äussern. Die Eingabe vom 29. Mai 2007 ist daher zuzulassen.

### **E. 2**

Einziges Streitgegenstand ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die Veranlagungsbehörde bzw. die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen sind, dass dem Beschwerdeführer im Jahr 2004 von der C.AG eine geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 625'000.-- zugeflossen ist, welche der Einkommenssteuer unterliegt.

#### **E. 2.1**

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c StG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art, soweit sie keine Rückzahlung bestehender Kapitalanteile darstellen. Das in dieser Bestimmung verankerte Nennwertprinzip bedeutet, dass bei Beteiligungen, die zum Privatvermögen gehören, alle Leistungen der juristischen Person an

die Anteilsinhaber, welche nicht Rückzahlung des Nennwertes sind, als steuerbare Vermögenserträge gelten. Dazu gehören in erster Linie die eigentlichen Beteiligungserträge wie ordentliche Dividenden, Gewinnanteile, ausserordentliche Dividenden, Boni und andere nicht regelmässige Gewinn- bzw. Reserveausschüttungen. Als Ertrag steuerbar sind sodann auch die sogenannten geldwerten Vorteile. Solche liegen vor, wenn eine juristische Person ihren Gesellschaftern oder Genossenschaf tern oder diesen nahestehenden Personen ohne entsprechende Gegenleistung geldwerte Leistungen ausrichtet oder Vorteile einräumt, die insofern ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar sind, als sie unter denselben Umständen einer unbeteiligten aussenstehenden Drittperson nicht oder nicht im gleichen Umfang gewährt worden wären (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 111; GVP 1981 Nr. 10; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993, Rz. 27 zu § 3; BGE 115 Ib 238 E. 2a, S. 239 f.; 249 E. 2a, S. 251; 256 E. 2a, S. 258 mit Hinweisen; ASA 60 S. 537 E. 4a, S. 539 f.; vgl. auch VerwGE B 2005/197 vom 12. April 2006, in: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Leistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären, unterliegen bei natürlichen Personen der Einkommenssteuer nach Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, da sie ihren Grund in der Aktionärserschaft des Empfängers haben. Derartige Leistungen werden in der Steuerrechtswissenschaft und -praxis allgemein als verdeckte Gewinnausschüttungen bezeichnet (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., Rz. 63 zu § 12). Dasselbe gilt für das Recht der direkten Bundessteuer (vgl. ASA 66 S. 559 mit Hinweisen).

## **E. 2.2**

Das Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär stellt eine geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das betreffende Darlehen nur deshalb in einer bestimmten Höhe gewährt, weil der Darlehensnehmer Anteilsinhaber ist. Ob und in welchem Umfang ein Darlehen an einen Beteiligten als geldwerte Leistung betrachtet werden muss, bestimmt sich daher aufgrund eines Drittvergleichs: Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und soweit das zu beurteilende Darlehen einem unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wäre. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall ausgehend von dem zwischen der Gesellschaft und dem Beteiligten abgeschlossenen Vertrag alle konkreten Umstände zu berücksichtigen (vgl. VerwGE B 2001/170 vom 02. August 2002 mit Hinweisen auf A. Rouiller, Geldwerte Leistungen in Form von Aktionärsdarlehen, in: ASA 55 S. 7, und ASA 66 S. 559).

## **E. 2.3**

Einkommen gilt in der Bemessungsperiode grundsätzlich dann als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufließen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (BGE 105 Ib 238 E. 4a, S. 242; 113 Ib 23 E. 2e, S. 26; ASA 61 S. 666 E. 3b; 66 S. 561 E. 5d; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 267 f. mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Bei geldwerten Leistungen einer Gesellschaft an den Anteilsinhaber kann der Zeitpunkt des Entzugs von Gesellschaftsmitteln in der Regel nicht nach dem Kriterium der Begründung eines festen Rechtsanspruchs festgelegt werden. Es wird daher auf denjenigen Zeitpunkt abgestellt, in dem der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel der Gesellschaft zu entziehen bzw. in dem diese Absicht den Behörden erkennbar wird (vgl. ASA 49 S. 61 E.

4b; 66 S. 562 E. 5d mit Hinweis).

#### **E. 2.4**

Die Vorinstanz ging aufgrund der vorliegenden Akten davon aus, dass eine Darlehensschuld des Beschwerdeführers gegenüber der C.AG von Fr. 1'100'000.-- bestand. Eine Rückzahlung der Schuld habe nie stattgefunden; die Forderung sei vielmehr durch ungewöhnliche Buchungen ausgebucht worden, sodass der Beschwerdeführer in der Folge ohne Erbringen einer Gegenleistung von seiner Darlehensschuld gegenüber der Gesellschaft befreit gewesen sei. Eine geschäftsmässige Begründung für den Forderungsverzicht sei nicht erstellt und ein Interesse der Gesellschaft am Erlass der Schuld nicht erkennbar. Es sei anzunehmen, dass die gesamte Transaktion dem Interesse des Beschwerdeführers gedient habe, weshalb davon auszugehen sei, dass der Grund für den Erlass der Darlehensschuld einzig im Beteiligungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der C.AG liege. Diese sei so vorgegangen, dass sie dem Konto Nr. 7800 zunächst einen Liegenschaftsgewinn von Fr. 346'500.-- gutgeschrieben habe. Dieser habe aus dem Verkauf des Grundstücks Nr. 0000 an E.R. resultiert (Verkaufspreis Fr. 625'000.-- abzüglich Buchwert Fr. 278'500.--). Sodann sei dem Konto Nr. 7800 ein Erfolg aus der Entlassung aus den offenen Forderungen durch die X-Bank von Fr. 475'000.-- gutgeschrieben worden (Forderungsverzicht). Nachdem die Bank aus dem Verkauf der Liegenschaft mit Fr. 625'000.-- befriedigt worden sei, habe sie nach Angabe des Beschwerdeführers der C.AG die restliche Schuld erlassen und darauf verzichtet, ihn persönlich zu belangen. Schliesslich sei jenem Konto die Darlehensforderung von Fr. 1'100'000.-- gegenüber dem Beschwerdeführer belastet und gleichzeitig derselbe Betrag dem Kontokorrent des Beschwerdeführers (Konto Nr. 1120) gutgeschrieben worden. Damit sei eine erfolgswirksame Ausbuchung der Darlehensforderung erfolgt. Dieses Vorgehen sei von der Veranlagungsbehörde zu Recht als unzulässig qualifiziert worden. Einzig die Buchung des Liegenschaftsgewinns von Fr. 346'500.-- sei korrekt. Demzufolge sei im Konto Nr. 7800 eine Aufrechnung von Fr. 625'000.-- vorgenommen worden. Indem nicht die gesamte Darlehensforderung von Fr. 1'100'000.-- aufgerechnet worden sei, sei aus steuerlicher Sicht akzeptiert worden, dass die Gesellschaft den Erlös aus dem Forderungsverzicht seitens der X-Bank ihrem Alleinaktionär zugeschrieben habe. Dieser Vorgang sei daher als geschäftsmässig begründet gewertet worden. Dies könne damit erklärt werden, dass der Beschwerdeführer für den Kredit solidarisch haftet, jedoch von der Bank trotzdem nicht persönlich belangt worden sei. Folglich resultiere ein Forderungsverzicht der Gesellschaft gegenüber dem Beschwerdeführer von Fr. 625'000.--, der einem unbeteiligten Dritten ohne Gegenleistung nicht gewährt worden wäre. Der geldwerte Vorteil berechne sich aus der Differenz zwischen dem ursprünglichen Darlehen von Fr. 1'100'000.-- und dem Forderungsverzicht der X-Bank von Fr. 475'000.--, womit der Beschwerdeführer in der Höhe von Fr. 625'000.-- einen geldwerten Vorteil erlangt habe.

#### **E. 2.5**

Die Feststellungen der Vorinstanz beruhen auf einem unbestrittenen Sachverhalt, und die rechtliche Subsumtion ist zutreffend und steht im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften und der ständigen Praxis, wie sie oben in E. 2.1. bis 2.3. aufgeführt sind. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Mitglieder der Erbengemeinschaft J. sel. hätten aufgrund des Verkaufs der Aktien der C.AG bzw. der in Art. 131 Abs. 1 StG vorgesehenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grundstücksgewinnsteuern im Betrag von Fr. 582'431.-- bezahlen müssen. Aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft durch die C.AG an E.R. sollten

nun weitere Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern im Gesamtbetrag von ca. Fr. 240'000.-- ausgelöst worden sein. Dies ergebe eine steuerrechtliche Belastung im Gesamtbetrag von Fr. 820'000.-- für den zweifachen Handel mit einer Liegenschaft, welche letztlich für Fr. 675'000.-- verkauft worden sei. Diese Ausführungen gehen von einer unzutreffenden tatsächlichen Grundlage aus. Nach den vom Beschwerdegegner eingereichten Akten, in die dem Beschwerdeführer gestützt auf Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 16 Abs. 1 und 2 VRP keine Einsicht gewährt, deren wesentlicher Inhalt ihm aber mitgeteilt wurde, nahm die Steuerbehörde aufgrund des Aktienverkaufs bei den Mitgliedern der Erbengemeinschaft J. sel. zwar eine Besteuerung eines Grundstückgewinns vor, doch lag das Steuerbetreffnis unter Fr. 100'000.--. Selbst wenn von der Behauptung des Beschwerdeführers in dessen Stellungnahme vom 29. Mai 2007 ausgegangen würde, dass auf der Liegenschaft stille Reserven von mindestens Fr. 700'000.-- aufgelöst worden seien, ist die Gesamtbelastung mit Grundstückgewinnsteuern unter Fr. 100'000.-- ausgewiesen. Der Gewinn aus der wirtschaftlichen Veräusserung der Liegenschaft wurde jedenfalls bei den Mitgliedern der Erbengemeinschaft J. sel. erfasst und besteuert. Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz halte fest, dass bereits im Zeitpunkt der Darlehenshingabe in voller Höhe an die Verkäufer der Aktien eine verdeckte Gewinnausschüttung hätte angenommen werden müssen. Dies sei durchaus richtig. Er, der Beschwerdeführer, habe die Aktien der C.AG gekauft, durch Belehnung des Hauptaktivums den Kaufpreis voll finanziert und diesen den Mitgliedern der Erbengemeinschaft J. sel. bezahlt. Darin sei durchaus eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen. Allerdings wären für diese verdeckte Gewinnausschüttung die Mitglieder der Erbengemeinschaft steuerpflichtig gewesen, nachdem diesen die Ausschüttung in voller Höhe zugeflossen sei. Diese Ausführungen sind unzutreffend. Die Vorinstanz hielt fest, wegen des Fehlens der Rückzahlungsfähigkeit hätte bereits im Zeitpunkt der Darlehenshingabe das Darlehen in voller Höhe als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst werden können. Sie erwog nicht, was zutreffend ist, eine solche Erfassung hätte bereits zu jenem Zeitpunkt vorgenommen werden müssen, und sie erwog insbesondere auch nicht, die Ausschüttung hätte bei den Mitgliedern der Erbengemeinschaft erfasst werden müssen. Unerheblich ist im übrigen, ob die gewählte Finanzierungsart den Verkäufern bekannt war oder nicht. Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, er habe wirtschaftlich eine Liegenschaft für Fr. 1'100'000.-- gekauft und den Kaufpreis durch ein Hypothekendarlehen in gleicher Höhe finanziert. Diese Liegenschaft habe er, ebenfalls wirtschaftlich betrachtet, zu einem späteren Zeitpunkt für Fr. 675'000.-- und daher mit erheblichem Verlust veräussert. Das Ergebnis, dass er in diesem Zusammenhang massiv Steuern bezahlen solle, beruhe darauf, dass in steuerrechtlicher Hinsicht beim ersten Verkauf von einer wirtschaftlichen Handänderung ausgegangen und der zweite Verkauf formal betrachtet werde. Das Ergebnis dieser verschiedenen Betrachtungsweisen sei willkürlich. Hätte er selbst die Liegenschaft gekauft und mit Verlust weiter veräussert, müsste er einen Forderungsverzicht der Bank in diesem Zusammenhang auch nicht als Einkommen versteuern. Der Beschwerdeführer macht somit einen unzulässigen Methodendualismus geltend. Er verkennt aber, dass er und die von ihm beherrschte C.AG in steuerrechtlicher Hinsicht eigenständige Steuersubjekte sind. Abgesehen davon kann er aus der Höhe der Steuerbelastung der Veräusserer der Aktien bzw. des Grundstücks nichts zu seinen Gunsten ableiten. Grund für die streitige Besteuerung bildet einzig und allein die Erfassung einer geldwerten Leistung an den Beschwerdeführer zufolge eines Forderungsverzichts der von ihm beherrschten Gesellschaft gegenüber ihm selbst. In diesem Zusammenhang erweist sich

die Berufung auf einen hypothetischen Sachverhalt als nicht stichhaltig. Es ist daher unerheblich, wie ein Forderungsverzicht der Bank gegenüber dem Beschwerdeführer behandelt worden wäre, wenn der Beschwerdeführer die Liegenschaft selbst erworben und mit Verlust weiterveräussert hätte. Der Beschwerdegegner hält dazu fest, der Beschwerdeführer hätte einen Forderungsverzicht der Hypothekarbank auch dann als ausserordentlichen Ertrag versteuern müssen, wenn er die Liegenschaft nicht über die AG, sondern direkt gekauft und mit Verlust weiterveräussert hätte. Dies hängt nach der Praxis offenbar davon ab, ob ein Forderungsverzicht das Privat- oder das Geschäftsvermögen betrifft (vgl. StB 29 Nr. 9 Ziff. 2). Wie es sich damit verhält, kann aber offenbleiben, da vorliegend der vom Beschwerdeführer verwirklichte, nicht ein hypothetischer Sachverhalt zu beurteilen ist. Selbst wenn der Forderungsverzicht als unfreiwillig betrachtet würde, wäre das Grundstück als Geschäftsvermögen zu betrachten, da es sich um eine Fabrikliegenschaft handelt. Zudem wies die C.AG beim Verkauf der Aktien an den Beschwerdeführer als Aktivum nicht nur die Liegenschaft aus. Auch war E.R. als Käuferin der Liegenschaft möglicherweise eine der C.AG nahestehende Person, jedenfalls war sie in den Jahren 2000/2002 Mitglied des Verwaltungsrates. Offen ist weiter, weshalb das Grundstück, welches 1997 einen amtlichen Verkehrswert von Fr. 913'000.-- aufwies, im Jahr 2004 für lediglich Fr. 625'000.-- an E.R. verkauft wurde. Aufgrund dieser Umstände sind jedenfalls die Vorbringen des Beschwerdeführers nicht überzeugend, er habe trotz eines Verlusts aus dem Verkauf der Liegenschaft eine übermässige Steuerbelastung zu tragen. Unbegründet ist schliesslich der Einwand des Beschwerdeführers, er habe davon ausgehen dürfen, dass die von der Vorinstanz als unzulässig betrachteten Verbuchungen korrekt seien. Diesbezüglich ist auf die zutreffenden Ausführungen des Beschwerdegegners zu verweisen, wonach die C.AG verpflichtet war, der Veranlagungsbehörde eine korrekte Jahresrechnung einzureichen, und fehlende Kenntnisse eines Gesellschaftsorgans in Buchhaltungs- und Steuerangelegenheiten die Gesellschaft nicht von dieser Pflicht entbinden.

#### **E. 2.6**

Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

#### **E. 3**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen. 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- bezahlt der Beschwerdeführer unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. V. R. W. Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Versand dieses Entscheides an: den Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt lic. iur. D.) 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 in Verbindung

mit Art. 73 StHG innert dreissig Tagen nach der Eröffnung Beschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14 erhoben werden.

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