

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2014/222, B 2014/223 vom 25. Februar 2016

Sg Verwaltungsgericht, 2016-02-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2014_222, B_2014_223

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2014/222, B 2014/223 du 25 février 2016

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2014/222, B 2014/223 del 25 febbraio 2016

Regeste

Steuerrecht, steuerfreier Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 37 StG). Die selbständig erwerbstätigen Pflichtigen entnahmen dem Geschäftsvermögen Fr. 210'000.--, wofür sie über einen Dritten WIR 300'000 erwarben. Diese buchten sie als Privateinlage zum Nominalwert, d.h. in Parität zu Franken, ein, um sie umgehend der Schwester des Pflichtigen zwecks Tilgung eines privaten Darlehens zukommen zu lassen. Die Empfängerin rechnete das WIR-Guthaben zum Nominalwert an das Darlehen an. Die Veranlagungsbehörde rechnete dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu Unrecht einen Überführungsgewinn von Fr. 90'000.-- auf (steuersystematische Realisation). Denn sowohl die buchhalterische Behandlung über das Privatkonto als auch die wirtschaftlich-technische Funktion des WIR-Guthabens spricht dafür, dass das streitige Aktivgut nicht geschäftlichen Zwecken diene. Es wurde aus rein privaten Motiven erworben (Amortisation des privaten Darlehens) und verblieb nur während weniger Tage auf dem WIR-Konto. Der Veranlagung ist eine Privatentnahme in bar in der Höhe des Kaufpreises (Fr. 210'000.--) zu Grunde zu legen. Die Differenz zwischen Erwerbspreis und Anrechnungswert (Fr. 90'000.--) ist als privater Kapitalgewinn zu erfassen. Bestätigung des Rekursentscheids und Abweisung der Beschwerde (Verwaltungsgericht, B 2014/222 und 223). Entscheid vom 25. Februar 2016

Erwägungen

E. 1

Die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern sind vereinheitlicht (vgl. insbesondere Art. 7 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Die Vorinstanz erledigte deshalb den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden mit gleichlautenden Rechtsschriften erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

E. 2

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts 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 Beschwerdeerhebung legitimiert, und die Eingaben vom 3. November 2014 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 3

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; der Beschwerdeführer kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht entscheidet, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein (Art. 196 Abs. 2 StG).

E. 4

Umstritten ist in erster Linie, ob dem deklarierten Einkommen 2010 der Beschwerdegegner aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein «Überführungsgewinn» von Fr. 90'000.-- (bzw. Fr. 81'000.-- netto) aus Privatentnahme von WIR aufzurechnen ist.

E. 4.1

Im Schuldenverzeichnis der Steuererklärung 2010 deklarierten die Beschwerdegegner ein (privates) Darlehen von C.T. (Schwester des Ehemannes) in der Höhe von Fr. 64'890.--. Am Anfang der Veranlagungsperiode hatte sich das Darlehen noch auf einen Betrag von Fr. 459'747.-- belaufen. Im Jahr 2010 amortisierten die Beschwerdegegner das Darlehen teilweise, indem sie der Schwester des Pflichtigen in zahlreichen Raten insgesamt WIR 399'000 zukommen liessen. Auch die Darlehenszinsen leisteten sie in WIR. Die Empfängerin nahm die WIR-Guthaben zum Nominalwert an und verrechnete sie ohne Einschlag mit der Darlehensschuld (vgl. vi-act. 7/2.4). Insgesamt WIR 300'000 beschafften sich die Beschwerdegegner, indem sie der O. AG in verschiedenen Tranchen total Fr. 210'000.-- überwiesen. Den entsprechenden Betrag buchten sie als Privatentnahme (Gegenkonto «Lieferantenschulden»). Die O. AG trat offensichtlich als Vermittlerin auf, denn in der Folge gingen WIR-Guthaben von nominal 300'000 von der P. AG, der R. GmbH und von D.Z. und E.Z. ein. Die Pflichtigen buchten diese Geschäftsfälle als Privateinlagen auf das (geschäftliche) WIR-Konto zum Nominalwert der WIR-Guthaben (vgl. vi-act. 7/3.8). Die Mittelabflüsse an die Schwester des Pflichtigen (zwecks Darlehensamortisation und Zinszahlungen) von total Fr. 410'213.35 (bzw. WIR zum Nominalwert) buchten sie wiederum als Privatentnahmen. Den streitigen «Überführungsgewinn» von Fr. 90'000.-- verbuchten sie als Privateinlage auf das Kapitalkonto unter dem Titel «Einschlag WIR-Käufe» (vgl. vi-act. 7/3.3, Beiblatt «Entwicklung Kapitalkonto»).

E. 4.2

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, die Pflichtigen hätten im Jahr 2010 über das Einzelunternehmen des Ehemannes WIR 300'000 erworben und hierfür Fr. 210'000.-- aufgewendet. Dieses WIR-Guthaben hätten sie vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt. Es sei notorisch, dass mit WIR-Guthaben – obwohl von der WIR-Bank reglementarisch verboten – reger Handel betrieben werde, der sich insbesondere durch einen Minderwert der WIR-Guthaben gegenüber Franken kennzeichne. Diesem Umstand werde die Praxis des Kantonalen Steueramtes gerecht, bei Geschäften mit WIR einen Einschlag von 20% zu berücksichtigen. Dies gelte ebenfalls bei der Überführung

solcher Guthaben vom Geschäfts- ins Privatvermögen, und zwar bei einem Betrag bis WIR 100'000 ohne jeglichen Nachweis (besondere Verhältnisse vorbehalten). Im vorliegenden Fall seien keine Anhaltspunkte ersichtlich, wonach die Pflichtigen das WIR-Guthaben auf dem freien Markt zu einem besonders günstigen bzw. nicht marktkonformen Preis erworben hätten. Offenbar sei es möglich gewesen, WIR-Guthaben in dieser Grössenordnung mit einem Einschlag von 30% gegenüber dem gesetzlichen Zahlungsmittel zu erwerben. Die Annahme, das Guthaben habe einen höheren Marktwert gehabt als Fr. 210'000.-- verbiete sich daher; es sei zu diesem Wert vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden. Die im Rahmen der Tilgung des privaten Darlehens erfahrene Aufwertung auf Fr. 300'000.-- sei ein privater Kapitalgewinn, der wohl nur deshalb möglich gewesen sei, weil sich die Schwester des Ehemannes bereit erklärt habe, das WIR-Guthaben in Parität zu Franken anzunehmen. Dies sei indessen nicht Ausdruck eines höheren Marktwerts des WIR-Guthabens, sondern der verwandtschaftlichen Bindung geschuldet und auch unter diesem Blickwinkel in der privaten Sphäre angesiedelt. Hier komme noch dazu, dass auch die Schwester in der Gastronomie tätig sei und offenbar WIR-Guthaben auch aus diesem Grund in erheblicher Höhe akzeptiert habe.

E. 4.3

Der Beschwerdeführer macht geltend, Einigkeit bestehe darin, dass das WIR-Guthaben aus geschäftlichen Mitteln erworben, von den Pflichtigen bilanziert und zur Begleichung einer privaten Schuld verwendet worden sei. Ebenfalls unbestritten sei die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen. Falsch sei allerdings die Annahme der Vorinstanz, dass der Marktwert im Erwerbszeitpunkt nicht von demjenigen bei der Entnahme abweichen könne. Bei WIR-Geld seien auch kurzfristige Wertsteigerungen möglich; sein Wert bestimme sich nach den konkreten Verwendungszwecken und Geschäftsbereichen. Wie das WIR-Guthaben im Entnahmezeitpunkt zu bewerten gewesen sei, liege auf der Hand: Die Schwester des Pflichtigen habe es zum vollen Nominalwert an die Darlehensschuld angerechnet. Privatbezug und Darlehensamortisation seien zeitgleich erfolgt. Dementsprechend sei es auch nicht möglich, dass die Wertsteigerung von Fr. 210'000.-- auf Fr. 300'000 im Privatvermögen eingetreten sei. Der hier angefallene Gewinn bzw. Reinvermögenszugang von Fr. 90'000.-- sei deshalb steuerbar. Einen Ausnahmetatbestand hätten die Pflichtigen nicht nachgewiesen. Im übrigen sei zu beachten, dass die Schwester das WIR-Geld in ihrem Geschäftsvermögen zum Nominalwert aktivieren könne und bei einer Weiterveräusserung unter pari den Einschlag als Aufwand zum Abzug bringen könne (act. 1 und 14).

E. 4.4

Art. 16 DBG bzw. Art. 29 StG bringen im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der «Reinvermögenszugangstheorie» zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 19 Abs. 1 StG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17 - 23 DBG bzw. Art. 30 - 36 StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (zum kantonalen Recht vgl. Art. 37 StG). Zu den (steuerbaren) Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen namentlich Kapitalgewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Bestandteilen des Geschäftsvermögens. Der Veräusserung (als steuersystematischer Realisationstatbestand) gleichgestellt ist die

Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 1 StHG und Art. 31 Abs. 2 StG; statt vieler vgl. BGer 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.1).

E. 4.4.1

Die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus. Als Vermögenswerte in diesem Sinn gelten die Aktiven ebenso wie die Verbindlichkeiten (vgl. z.B. BGer 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.3 mit Hinweis). Nach der übereinstimmenden Legaldefinition in Art. 18 Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2 des Gesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und Art. 31 Abs. 2 StG liegt Geschäftsvermögen vor, wenn der Vermögenswert ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient bzw. (sinngemäss) «wenn er für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäft auch tatsächlich (mittelbar oder unmittelbar) dient» (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 81 zu § 18). Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstandes. Der Terminus «technische Funktion» weist primär auf das geschäftliche Dienen der Vermögenswerte aufgrund ihrer äusseren Beschaffenheit hin, die Bezeichnung «wirtschaftliche Funktion» verweist dagegen auf den entsprechenden Widmungswillen der steuerpflichtigen Person. Massgeblich ist also in erster Linie, ob der Gegenstand in seiner tatsächlichen Nutzung dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien die äussere Beschaffenheit des Vermögenswerts, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch die buchmässige Behandlung dienen. Nach der Legaldefinition gilt zudem die Präponderanzmethode (vgl. z.B. BGE 133 II 420 E. 3.2; BGer 2C_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2 mit Hinweisen; M. Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, ASA 75 S. 271 ff. mit weiteren Hinweisen). Bei sog. «Alternativgütern», die sowohl mit einem von der selbständig erwerbstätigen Person betriebenen Geschäft in Zusammenhang stehen als auch für die private Verwendung geeignet sein können, lässt sich aus der äusseren Beschaffenheit allein regelmässig nicht auf die technisch-wirtschaftliche Funktion schliessen. Hier bedarf es der Beachtung weiterer Gesichtspunkte (Arnold, a.a.O., S. 277 f.).

E. 4.4.2

Zu beachten ist, dass die steuerpflichtige Person letztlich alle geschäftlich genutzten Vermögensgegenstände dem geschäftlichen Zweck durch Widmung zuführt und dienstbar macht, etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion. Die Widmung ist ein subjektiver Vorgang, der sich allerdings nicht aus einzelnen, beliebigen Willenserklärungen ergibt. Der Widmungswille muss vielmehr in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht und effektiv verwirklicht worden sein; er ist in diesem Sinn zu objektivieren. Rechtsprechungsgemäss ist trotz entsprechender Erklärungen des Steuerpflichtigen von Privatvermögen auszugehen, wenn erwiesen ist, dass dieses tatsächlich nicht dem Geschäft dient. Allein durch entsprechende Erklärungen gegenüber der Veranlagungsbehörde kann ein Steuerpflichtiger Vermögensgegenstände weder ganz noch teilweise zu solchen des Geschäftsvermögens machen. Dennoch stellt das Bilanzieren eines Vermögenswerts (als Willensbetätigung) ein gewichtiges Indiz für

Geschäftsvermögen dar, sofern der betreffende Gegenstand nicht als Privatvermögen gekennzeichnet wird und der mit ihm zusammenhängende Aufwand und Ertrag konsequent über das Privatkonto verbucht wird (zu letzterem vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu § 18). Aus dem Gesagten folgt jedoch, dass auch der in der buchmässigen Behandlung zum Ausdruck gebrachte Widmungswille tatsächlich verwirklicht sein muss (zum Ganzen vgl. Arnold, a.a.O., S. 278 f. mit Hinweis u.a. auf StR 49/1994 575 E. 4).

E. 4.5

Dass die Beschwerdegegner den Hotel- und Restaurationsbetrieb des Ehemannes als selbständig Erwerbstätige führten (und demnach Geschäftsvermögen hatten), ist unbestritten. Aus den Akten ergibt sich ferner, dass die streitigen WIR-Guthaben in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen worden sind. Gegen die steuerliche Behandlung als Geschäftsvermögen spricht jedoch, dass das streitige Aktivgut nicht dem Geschäft diene. Das WIR-Geld wurde in Tranchen von nominal 150'000, 20'000, 12'000 und 100'000 erworben bzw. eingebucht und jeweils nach ca. 3 Tagen wieder zu Gunsten der Schwester des Pflichtigen (bzw. «Hotel Hirschen») dem WIR-Konto belastet (vgl. vi-act. 7/3.6). In dieser kurzen Zeit konnte es dem Geschäft nicht dienstbar gemacht werden, zumal das WIR-Geld aus rein privaten Motiven erworben und für unbestritten private Zwecke verwendet wurde. Von einem effektiv verwirklichten Widmungswillen kann bereits wegen der buchhalterischen Behandlung nicht die Rede sein: Entscheidend ist auch hierbei, dass die Geschäftsfälle im konkreten Fall konsequent über das Privat- bzw. Kapitalkonto gebucht worden sind (vgl. E. 4.1 hiervor). Die Erwerbs- und Veräusserungsvorgänge hatten offensichtlich – wie die Beschwerdegegner im Einspracheverfahren erfolglos geltend machten (vgl. vi-act. 7/2.3) – keinen geschäftlichen Hintergrund. Der Handel mit WIR gehört nicht zum Geschäftsfeld des Gastronomiebetriebes; etwaige Verluste in diesem Zusammenhang wären steuerlich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu erfassen. Demnach ist der Veranlagung eine Privatentnahme in bar in der Höhe des Kaufpreises der WIR-Guthaben (Fr. 210'000.--) zu Grunde zu legen. Die als Surrogat erstandenen WIR 300'000 wurden nicht zu geschäftlichen Zwecken erworben und dienten diesen nie. Die Differenz zwischen Erwerbspreis und Anrechnung an das Darlehen (Fr. 90'000.--) ist steuersystematisch als steuerfreier privater Kapitalgewinn zu erfassen. Die Beschwerdegegner nutzten eine sich bietende Chance eines Kursgewinnes aus, worin in diesem Zusammenhang keine selbständige Erwerbstätigkeit erblickt werden kann. Ob allenfalls eine gemischte Schenkung vorliegt, muss nicht abgeklärt werden, da die potentielle Schenkerin ausserkantonalen Wohnsitz hat und demnach die Schenkungssteuerpflicht im Kanton St. Gallen grundsätzlich entfällt (vgl. Art. 147 Abs. 1 lit. b StG e contrario).

E. 4.6

Ohnehin nicht zu beanstanden ist die Einlage der erstandenen WIR-Guthaben zum Nominalwert – auch wenn es sich um Geschäftsvermögen gehandelt hätte. Bilanzrechtlich stellt WIR-Geld entgegen der irreführenden Terminologie weder Bargeld noch ein Sichtguthaben in in- oder ausländischer Währung dar und darf dementsprechend nicht unter den flüssigen Mitteln bilanziert werden; es wird gemeinhin den anderen kurzfristigen Forderungen zugerechnet. Es handelt sich um ein aktives Wirtschaftsgut, dessen Bewertung nach dem Verkehrswert zu erfolgen hat. Ein etwaiger Minderwert ist nach den konkreten Verwendungsumständen und Geschäftsbereichen differenziert zu ermitteln (vgl. BGer 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 3.1.2.1 sowie – illustrativ – StE 2002 B.72.14.1 Nr. 21).

Der Verwendungszweck bestand im vorliegenden Fall in der Tilgung eines Darlehens, wobei nach den Umständen von Anfang an klar war, dass die WIR-Guthaben in Parität zu Franken angerechnet würden. Damit spricht nichts gegen die vorgenommene (paritätische) Bewertung von Einlage und Entnahme zum Nominalwert.

E. 5

Der Staat (Beschwerdeführer) entschädigt die Beschwerdegegner mit Fr. 1'500.--
(zuzüglich vier Prozent Barauslagen, zuzüglich Mehrwertsteuer). Der Präsident Der
Gerichtsschreiber Eugster Wehrle

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