

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/256, B 2018/257 vom 21. Februar 2019

Sg Verwaltungsgericht, 2019-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2018_256, B_2018_257

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/256, B 2018/257 du 21 février 2019

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/256, B 2018/257 del 21 febbraio 2019

Regeste

Steuerrecht, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Die Veranlagungsbehörde hat das steuerbare Einkommen des Steuerpflichtigen um den Betrag eines geldwerten Vorteils erhöht. Die Verwaltungsrekurskommission hat seine dagegen erhobenen Rechtsmittel gutgeheissen und die Angelegenheit zur weiteren Abklärung des Sachverhalts an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen. Das Verwaltungsgericht heisst die vom Kantonalen Steueramt erhobenen Beschwerden zwar gut, auferlegt die Kosten des Verfahrens jedoch dem Staat, da das Kantonale Steueramt die rechtskräftige Veranlagungsverfügung, in deren Rahmen bei der Gesellschaft des Steuerpflichtigen die verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurde, erst im Beschwerdeverfahren ins Recht gelegt hat (Verwaltungsgericht, B 2018/256 und B 2018/257). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 23. April 2019 abgewiesen (2C_312/2019). Entscheid vom 21. Februar 2019

Erwägungen

E. 1

Die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens sind hinsichtlich der Steuerbarkeit geldwerter Vorteile aus Beteiligungen im Wesentlichen vereinheitlicht (vgl. Art. 33 Abs. 1 Ingress und lit. c des Steuergesetzes [sGS 811.1, StG] in der vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung, nGS 43-159, AS 2008 S. 2893 ff., S. 2902; Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [SR 642.14, StHG] in der vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung, AS 2008 S. 2893 ff., S. 2898, AS 2014 S. 1105 ff., S. 1106; Art. 20 Abs. 1 Ingress und lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [SR 642.11, DBG] in der seit 1. Januar 2009 gültigen Fassung, AS 2008 S. 2893 ff., S. 2895). Die Vorinstanz hat deshalb den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2010 andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt, und der Beschwerdeführer durfte die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1; www.gerichte.sg.ch). Die Verfahren können dementsprechend vereinigt und in einem einzigen Entscheid erledigt werden.

E. 2

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 DBG, Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Das kantonale Steueramt ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 StHG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Dass Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ein Rückweisungsentscheid ist, ändert nichts daran, da – wie der Beschwerdeführer zu Recht geltend macht – die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 111 Abs. 1 und Art. 93 Abs. 1 Ingress und lit. b des Bundesgesetzes über das Bundesgericht; Bundesgerichtsgesetz, SR 173.110, BGG). Die Beschwerde gegen den am 21. November 2018 versandten Entscheid der Vorinstanz wurde mit Eingabe vom 21. Dezember 2018 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG).

E. 3

Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist umstritten, ob dem Beschwerdegegner bei der Veranlagung seines steuerbaren Einkommens im Steuerjahr 2010 zu Recht ein geldwerter Vorteil aus seiner Beteiligung an der A.____ GmbH (verdeckte Gewinnausschüttung) im Betrag von CHF 75'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) beziehungsweise CHF 45'000 (direkte Bundessteuer, 60 Prozent) aufgerechnet wurde.

E. 3.1

Nach Art. 33 Abs. 1 Ingress und lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 Ingress und lit. c DBG (jeweils in der im Jahr 2010 gültigen Fassung; vgl. dazu Erwägung 1) sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen, das heisst Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2 mit Hinweisen). Was auf der Stufe der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinn von Art. 82 Abs. 1 Ingress lit. b Ingress und Ziffer 5 StG beziehungsweise Art. 58 Abs. 1 Ingress lit. b Ingress und al. 5 DBG behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 33 Abs. 1 Ingress und lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 Ingress und lit. c DBG. Soweit die geldwerte Leistung der Gesellschaft rechtskräftig festgestellt ist, nehmen die Kantone daher regelmässig eine analoge Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber vor. Dessen ungeachtet besteht kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung

begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Eine qualifikationserstreckende Wirkung scheidet aber daran, dass zwar die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung der formellen und materiellen Rechtskraft zugänglich ist, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage. Folglich haben nur die Steuerfaktoren der Gesellschaft an der Rechtskraft teil. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Gesellschafter ist daher unerlässlich, zumal es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat ein Beteiligungsinhaber, soweit er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe des von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Vorteils detailliert zu bestreiten. Denkbar ist, dass er Argumente vorträgt, die erst und nur für die Veranlagung des Beteiligungsinhabers von Belang sind. Unterlässt er eine Bestreitung oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Beteiligungsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (vgl. BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6-2.5.8).

E. 3.2

Aufgrund der durch den Beschwerdeführer erst im Beschwerdeverfahren erfolgten Einreichung der entsprechenden Unterlagen – was indes bei der Verlegung der Kosten sowohl im Rekurs- als auch im Beschwerdeverfahren noch zu berücksichtigen sein wird – steht unzweifelhaft fest, dass die A.___ GmbH für die Gewinnsteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2010 am 16. November 2012 rechtskräftig veranlagt wurde (act. 3.2; anders der Sachverhalt in VerwGE B 2018/4 und 5 vom 15. März 2018 E. 4.2, www.gerichte.sg.ch). Bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinns wurde dabei eine Aufrechnung von CHF 75'000 als verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten des Beschwerdegegners berücksichtigt mit der Begründung, bei einem verbuchten Aufwand für Rückstellungen für Renovationen von Liegenschaften im Eigentum der Gesellschaft in der Erfolgsrechnung im Soll in dieser Höhe seien die Haben-Buchungen unbekannt (nicht in passiven Rechnungsabgrenzungen oder langfristigen Rückstellungen enthalten). Der Beschwerdegegner ist an der Gesellschaft mit einem Anteil von CHF 18'000 am Stammkapital von CHF 20'000 beteiligt und vertritt die Gesellschaft als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Trotz seiner beherrschenden Stellung hat er gegen die Veranlagung der A.___ GmbH keine Rechtsmittel ergriffen. Damit obliegt es ihm, im vorliegenden Verfahren den geldwerten Vorteil detailliert zu bestreiten.

E. 3.3.1

Vor Vorinstanz machte der Beschwerdegegner geltend, der Substanzwert der A.___ GmbH sei aufgrund des aufgestauten Renovationsbedarfs unter 0. Die Feststellung, dass die Rückstellungen und Renovationen in der Erfolgsrechnung nur auf der Soll-Seite erfolgt seien und die passiven Rechnungsabgrenzungen oder langfristigen Rückstellungen aber auf der Haben-Seite gefehlt hätten, sei eine Buchhaltungsauslegung, die einer Steuerkommissarin nicht passieren dürfte – die transitorischen Passiven seien doch konform verbucht worden. Er habe zudem von der Gesellschaft noch nie einen Franken Lohn oder eine Dividende bezogen, sondern jeden Franken in Amortisationen und Reparaturen und Renovationen investiert. – Der Beschwerdeführer führt dazu aus, der Beschwerdegegner lasse es bei einer bloss pauschalen Bestreitung der geldwerten Leistung bewenden, wovon selbst die Vorinstanz ausgehe. Das genüge nicht, um den Hauptbeweis zu erschüttern.

E. 3.3.2

Auf der Ebene der Gesellschaft wurde die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung damit begründet, der im Soll als Aufwand verbuchten Rückstellung für die Renovation der von der Gesellschaft gehaltenen Liegenschaften stehe kein Haben-Eintrag gegenüber. Insbesondere gebe es keine entsprechenden passiven Rechnungsabgrenzungen oder langfristigen Rückstellungen. Der Aufwand wurde zudem auch als geschäftsmässig nicht begründet bezeichnet. Der Grundsatz der Besteuerung des Reingewinns in der betreffenden Steuerperiode verbietet es, das Ergebnis nach Gutdünken auf verschiedene Berechnungsjahre aufzuteilen (vgl. BGE 137 II 353). Rückstellungen sind deshalb steuerlich lediglich im Rahmen von Art. 41 StG beziehungsweise Art. 29 DBG zulässig. Soweit zeitliche Rechnungsabgrenzungen mittels Transitorischer Aktiven und Passiven handelsrechtlich geboten und damit steuerrechtlich zulässig sind, sind sie zu Beginn des folgenden Geschäftsjahres erfolgswirksam wieder aufzulösen (vgl. BGer 4A_338/2011 vom 14. Dezember 2011 E. 3.4, 2A.384/2003 vom 29. Januar 2004 E. 3.3 je mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer hat in der Veranlagung der A.____ GmbH festgestellt, bei der Verbuchung der Rückstellung stehe dem Eintrag im Soll des Aufwandskontos kein Eintrag im Haben gegenüber. Aus diesen Angaben und den vorliegenden Akten lässt sich nicht ermitteln, in welcher Form und auf welchem Weg die Mittel bei der Gesellschaft abgeflossen sind. Dafür, dass der Gesellschaft Mittel entzogen wurden, stellt deren rechtskräftige Veranlagung indessen ein erhebliches Indiz dar, zumal dem Beschwerdegegner als Mehrheitsbeteiligtem und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift bei der A.____ GmbH eine beherrschende Stellung zukam, die es ihm ohne weiteres erlaubt hätte, die Veranlagung mit der umstrittenen Aufrechnung, die sich auch auf den steuerbaren Gewinn der Gesellschaft auswirkte, anzufechten. Im vorliegenden Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren unterlässt es der Beschwerdegegner zudem, mittels Einreichung der Buchhaltungsunterlagen der A.____ GmbH seine Behauptung zu belegen, der Verbuchung der Rückstellung für Renovationen als Aufwand in der Erfolgsrechnung stehe ein entsprechender Eintrag im Haben der Transitorischen Passiven gegenüber. Ebenso wenig weist er anhand der Buchhaltung der Gesellschaft für das Geschäftsjahr 2011 nach, dass die von ihm behauptete transitorische Position mit der Eröffnung der Buchhaltung per 1. Januar 2011 oder zumindest im Lauf des Geschäftsjahres erfolgswirksam wieder aufgelöst worden wäre. Diesen Nachweis – und damit den Nachweis, dass bei der A.____ GmbH keine Mittel abgeflossen sind und ihm deshalb auch nicht entsprechende Mittel zufließen konnten – zu erbringen, läge umso näher, als der Beschwerdeführer bei der Begründung der Aufrechnung ausdrücklich festgehalten hat, der entsprechende Eintrag im Haben sei auch nicht in den passiven Rechnungsabgrenzungen enthalten.

E. 3.4

Zusammenfassend ergibt sich, dass von der rechtskräftigen Veranlagung der A.____ GmbH aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2010 auszugehen ist, in welcher der steuerbare Gewinn um eine geschäftsmässig nicht begründete und als verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleinaktionär beurteilte Rückstellung von CHF 75'000 aufgerechnet wurde. Der Beschwerdegegner, dem es unter diesen Umständen in Abweichung von den üblichen Regeln der Beweislast oblag, Bestand und Höhe der geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten, unterlässt es, insbesondere anhand der Buchhaltung der A.____ GmbH nachzuweisen, dass die Rückstellung im Jahr 2011 wieder aufgelöst wurde, mithin weder bei der Gesellschaft Mittel abgeflossen noch bei ihm

zugeflossen sind. Ebenso wenig bringt er vor und weist nach, dass die entsprechenden Mittel nicht ihm, sondern jemand anderem zufließen, oder dass er aus privaten Mitteln im entsprechenden Umfang für die Renovation von Liegenschaften der A.____ GmbH aufgekommen wäre.

E. 4

Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist – mit Ausnahme des Kostenspruchs – aufzuheben und der Beschwerdegegner für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 175'100 und – entsprechend dem unbestritten gebliebenen Antrag des Beschwerdeführers – einem steuerbaren Vermögen von CHF 893'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 145'600 zu veranlagern.

E. 5

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die rechtskräftige Veranlagung der A.____ GmbH erst im Beschwerdeverfahren zweifelsfrei belegt wurde, ist es gerechtfertigt, die amtlichen Kosten von je CHF 1'200 dem Staat (Beschwerdeführer) aufzuerlegen (Art. 161 StG und Art. 95 Abs. 2 VRP; Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 1 DBG). Auf die Erhebung ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Ausseramtliche Kosten beziehungsweise Parteikosten sind nicht zu entschädigen (Art. 161 StG und Art. 98 Abs. 1 und Art. 98 bis VRP, Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 4 DBG). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/256 und B 2018/257 werden vereinigt. 2. Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 wird gutgeheissen und Ziffer 1 des angefochtenen Entscheides aufgehoben. Der Beschwerdegegner wird für 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 175'100 und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 893'000 veranlagt. 3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird gutgeheissen und Ziffer 2 des angefochtenen Entscheides aufgehoben. Der Beschwerdegegner wird für 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 145'600 veranlagt. 4. Der Staat (Beschwerdeführer) bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von je CHF 1'200, zusammen CHF 2'400. Der
Abteilungspräsident
Zürn

Der Gerichtsschreiber
Scherrer

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