

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/4, B 2018/5 vom 15. März 2018**

Sg Verwaltungsgericht, 2018-03-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2018\\_4, B\\_2018\\_5](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2018_4, B_2018_5)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/4, B 2018/5 du 15 mars 2018

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/4, B 2018/5 del 15 marzo 2018

## **Regeste**

Steuerrecht, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Was auf der Stufe der Gesellschaft als eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil. Lässt sich die Aufrechnung der geldwerten Leistung nicht auf die rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen, hat die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen. Der Beschwerdeführer bestreitet, mit der Veräusserung der Grundstücke einen Gewinn in der Höhe der Aufrechnung erzielt zu haben. Die Höhe des Gewinns aus der Grundstücksveräusserung lässt sich anhand der vorliegenden Akten nicht nachvollziehen (Verwaltungsgericht, B 2018/4 und B 2018/5). Auf eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil vom 16. September 2019 nicht ein (Verfahren 2C\_364/2018).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens hinsichtlich der Einkünfte und der Abzüge vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2007 andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt (BGE 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](http://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 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 Beschwerde legitimiert, die Beschwerde gegen den am 13. Dezember 2017 versandten Entscheid wurde mit Eingabe vom 7. Januar 2018 (Poststempel: -8.-1.18) rechtzeitig erhoben und erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 22. Januar 2018 formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten. Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen

beschränkt; die beschwerdeführende Person 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 ist im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP gilt in diesem Rechtsbereich nicht (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1, B 2012/266 vom 12. Februar 2014 E. 2.4.1 und B 2013/8 und 9 vom 12. Februar 2014 E. 4.1, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

### **E. 3**

Der Beschwerdeführer rügt, dass die fünfjährige Veranlagungsfrist abgelaufen sei.

#### **E. 3.1**

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 183 Abs. 1 StG und Art. 120 Abs. 1 DBG). Während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens beginnt die Verjährung nicht oder steht still (Art. 183 Abs. 2 lit. a StG und Art. 120 Abs. 2 lit. a DBG). Die Verjährung wird nach Art. 183 Abs. 3 StG und Art. 120 Abs. 3 DBG unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (Ziff. 1 beziehungsweise lit. a) und mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (Ziff. 2 beziehungsweise lit. b). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Art. 183 Abs. 4 StG und Art. 120 Abs. 4 DBG). Die Unterbrechung der Verjährung hat zur Folge, dass – zumindest bis zum Ablauf der absoluten Verjährungsfrist (Art. 47 des Bundesgesetzes über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 120 Abs. 4 beziehungsweise Art. 121 Abs. 3 DBG; Art. 183 Abs. 2 StG) – eine neue fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen beginnt (Art. 183 Abs. 3 StG, Art. 120 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 120 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 137 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220 OR; M. Beusch in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N 36 zu Art. 47 StHG). Eine verjährungsunterbrechende, auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung besteht insbesondere auch in der Zustellung einer vorläufigen Steuerrechnung (Art. 183 Abs. 2 und 3 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. Teil Rz. 52).

#### **E. 3.2**

Der Beschwerdeführer bringt betreffend die Rüge der Verjährung hauptsächlich vor, dass über fünf Jahre keine verbindliche Amtshandlung der Steuerämter der beiden Gemeinden M. und L. erfolgt seien.

#### **E. 3.3**

Anfechtungsgegenstand der vorliegenden Beschwerdeverfahren ist der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 12. Dezember 2017. Darin wird in Erwägung 3b ausführlich auf die Rüge der Verjährung eingegangen und festgestellt, dass für die im Streit liegenden Verfahren keine Veranlagungsverjährung eingetreten ist. Der Beschwerdeführer legt in seiner Beschwerde nicht dar, worin die Erwägungen der Vorinstanz nicht richtig sein sollten. Mit seiner unsubstanzierten Rüge vermag der Beschwerdeführer keine Rechtsverletzung durch die Vorinstanz nachzuweisen; eine solche lässt sich auch nicht erkennen.

### **E. 3.4**

Bis zum Entscheid der Vorinstanz ist somit weder die relative noch die absolute Verjährung eingetreten. Zu prüfen verbleibt somit, ob zwischen dem Entscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 2017 und dem vorliegenden Entscheid des Verwaltungsgerichts die Verjährung eingetreten ist. Dies ist zu verneinen, da mit dem Entscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 2017 wiederum eine die Veranlagungsverjährung unterbrechende Handlung stattgefunden hat und die Verjährungsfrist neu zu laufen begann. Zudem ist die absolute Verjährung von 15 Jahren (Eintritt am 31. Dezember 2022) nicht eingetreten. Daraus folgt, dass die Verjährung auch für diese Beschwerden zum Zeitpunkt des Entscheids nicht eingetreten ist.

### **E. 4**

Zu prüfen bleibt, ob dem Beschwerdeführer zu Recht geldwerte Leistungen von der Q. GmbH (verdeckte Gewinnausschüttung) im Betrag von CHF 982'446 aufgerechnet wurden. Unbestritten ist die Aufrechnung der bei der Gesellschaft doppelt abgerechneten Malerarbeiten für eine Liegenschaft in P. von CHF 13'446. Umstritten ist hingegen, ob und in welcher Höhe der Beschwerdeführer aus dem Verkauf seiner Grundstücke Nrn. 0000 und 0001, Grundbuch M., an die Q. GmbH einen geldwerten Vorteil erlangte.

#### **E. 4.1**

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (jeweils in der im Jahre 2007 gültigen Fassung, nGS 44-121, AS 1991 S. 1184 ff.) 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 sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. 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). Die nicht entkräftete Vermutung, wonach die Gesellschaft eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder an eine diesem nahestehende Person erbracht habe, entfaltet eine gewisse Zweitwirkung. Was auf Stufe der Gesellschaft als eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 20 Abs. 1 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, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage. Folglich haben nur die

Steuerfaktoren (hier: der Gesellschaft) an der Rechtskraft teil. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärssebene 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 der von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Leistung 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 (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6-2.5.8 mit Hinweisen).

#### **E. 4.2**

Beschwerdegegner und Vorinstanz haben aus der steueramtlichen Mitteilung der Abteilung juristische Personen an den für die Veranlagung des Beschwerdeführers als natürliche Person zuständigen Steuerkommissär vom 8. Januar 2013 geschlossen, die Q. GmbH mit Sitz in O./ZG sei unter Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung von CHF 982'446 rechtskräftig veranlagt worden (act. 8/6-1.12). Dass dies der Fall ist, ist mit dieser Mitteilung indessen nicht dargetan. Anders als eine ebenfalls das Steuerjahr 2007 betreffende Meldung zur T. AG, O., vom 21. April 2010 (act. 8/6-1.12), enthält sie keine Bemerkung, wonach die „definitive Veranlagung“ erfolgt sei. Hinzu kommt, dass – trotz des Grundsatzes, dass die Steuerbehörden sich gegenseitig Kenntnis von Steuerklärungen und Veranlagungen geben, wenn Personen mit Wohnsitz oder Sitz im einen Kanton auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sind (vgl. Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; SR 642.14, StHG) – keine entsprechenden Informationen der Zuger Steuerbehörden aktenkundig sind. Lässt sich die Aufrechnung der geldwerten Leistung nicht auf die rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen, hat die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen. Der Beschwerdeführer bestreitet pauschal, mit der Veräusserung der Grundstücke einen Gewinn in der Höhe der Aufrechnung erzielt zu haben. Die Höhe des Gewinns von rund CHF 970'000 lässt sich anhand der vorliegenden Akten nicht nachvollziehen. Während in der steueramtlichen Mitteilung vom 8. Januar 2013 der Verkaufspreis für die Liegenschaften „F. in R.“ mit 5,55 Millionen Franken angegeben wird (act. 8/6-1.12), betrug der Kaufpreis für die beiden Grundstücke Nrn. 0000 und 0001, Grundbuch M., gemäss Handänderungsanzeige des Grundbuchamts M. vom 3. Oktober 2007 4,4 Millionen Franken (act. 8/6-1.13). Unklar ist auch, ob – wovon in der steueramtlichen Mitteilung ausgegangen wird – der Buchwert von 4,4 Millionen Franken als für die Ermittlung der verdeckten Gewinnausschüttung massgebender Marktwert angenommen werden kann. Im Jahr 2005 wurden die Grundstücke mit amtlichen Verkehrswerten von 2,53 Millionen Franken (Grundstück Nr. 0000) und von 2,34 Millionen Franken (Grundstück Nr. 0001), zusammen 4,87 Millionen Franken geschätzt. Auf den in den Akten liegenden Kopien der entsprechenden Mitteilungen vom 16. November 2005 an den Grundeigentümer sind handschriftlich mit dem Hinweis „Einspracheentscheid“ gemäss Telefon vom 6. Juli 2007 Werte von 2,18 Millionen Franken (Grundstück Nr. 0000) und von 1,95 Millionen Franken (Grundstück Nr. 0001), zusammen 4,13 Millionen Franken vermerkt.

### **E. 4.3**

Zusammenfassend ergeben sich aus den Akten zwar Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer mit der Veräusserung der Grundstücke Nrn. 0000 und 0001 an die von ihm beherrschte Q. GmbH einen geldwerten Vorteil im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG beziehungsweise Art. 33 Abs. 1 lit. c StG erlangte. Indessen lässt sich der erzielte Verkaufserlös, auf welchem die Berechnung der Höhe dieser Leistung beruht, anhand der Akten nicht nachvollziehen. Vielmehr ist aus ihnen zurzeit zu schliessen, dass sich der Erlös nicht auf 5,55, sondern auf 4,4 Millionen Franken belief.

### **E. 5**

Die Beschwerden sind dementsprechend abzuweisen, soweit der Beschwerdeführer die Veranlagungsverjährung für das Steuerjahr 2007 geltend macht. Soweit er die Aufrechnung eines geldwerten Vorteils von CFH 982'466 beanstandet, sind sie teilweise gutzuheissen. Die angefochtenen Rechtsmittelentscheide der Vorinstanz vom 12. Dezember 2017 sind aufzuheben und die Angelegenheit ist zu weiterer Abklärung des Sachverhalts im Sinn der Erwägungen und zu neuer Entscheidung an den Beschwerdegegner ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

### **E. 6**

Ausseramtliche Kosten werden weder für die Rechtsmittelverfahren vor der Vorinstanz noch für die Beschwerdeverfahren entschädigt. Der Abteilungspräsident Der  
Gerichtsschreiber Zürn Scherrer

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