

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/257, 258 vom 24. Mai 2016**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2016-05-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2015\\_257,258](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2015_257,258)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/257, 258 du 24 mai 2016

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/257, 258 del 24 maggio 2016

## **Regeste**

Art. 33 Abs. 1 lit. c und Art. 199 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 151 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Geldwerte Leistung, Nachsteuer. Der Pflichtige konnte von einer Gesellschaft eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft zu einem deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis erwerben. Im Kanton Zürich wurde die Differenz als geldwerte Leistung der verkaufenden Gesellschaft zugunsten des Pflichtigen aufgerechnet. Der Pflichtige war Mitaktionär und Geschäftsführer der Gesellschaft, deren Beteiligung der erwarb. Die Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim steuerbaren Einkommen des Pflichtigen erfolgte zu Recht (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 24. Mai 2016, VRKE I/1-2015/257, 258).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Betrifft das Verfahren sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer, sind zwei Entscheide zu fällen. Diese können zwar beide im gleichen Dokument enthalten sein; dieses muss jedoch eine getrennte Begründung und ein getrenntes Dispositiv aufweisen, oder zumindest ein Dispositiv, das die beiden Steuern auseinanderhält (BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3). Nach einem neueren Urteil könne im Dispositiv sogar auf eine Unterscheidung zwischen beiden Steuern verzichtet werden, wenn die entschiedene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sei und für beide Kategorien von Steuern gleich begründet werden könne. Aus der Begründung müsse dann aber klar hervorgehen, dass der Entscheid sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelte (BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1). Gleichwohl entscheidet das Bundesgericht auch bei Fragen, die sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene übereinstimmend geregelt sind, mit separaten Dispositiven (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C\_560/2014 und 2C\_561/2014 vom 30. September 2015, 2C\_164/2013 und 2C\_165/2013 vom 28. März 2014). Im Einklang damit werden der Rekurs und die Beschwerde vorliegend in einem einzigen Dokument behandelt, wobei im gemeinsamen Dispositiv beide Steuern auseinandergehalten werden.

### **E. 2**

Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 20. November 2015 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, bzw. Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte

Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 3**

Ein Nachsteuerverfahren wird unter anderem dann eingeleitet, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Veranlagungsbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt waren, zeigt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Die Nachsteuer wird samt Zins erhoben (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG).

Voraussetzung für die Erhebung einer Nachsteuer ist gemäss Praxis eine neue Tatsache oder ein Beweismittel, aus dem sich die Unrechtmässigkeit einer rechtskräftigen Veranlagung ergibt. Nach der Rechtsprechung muss die neue Tatsache oder das neue Beweismittel der Steuerbehörde bisher unbekannt gewesen sein; deren Unkenntnis muss darüber hinaus für das Ungenügen der Veranlagung kausal bzw. erheblich gewesen sein. Als neu gelten Tatsachen und Beweismittel auch dann, wenn die Steuerbehörde sie bei der ordentlichen Veranlagung mittels weitergehender Untersuchungen hätte in Erfahrung bringen können. Massgebend für die Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, ist in der Regel der Aktenstand im Zeitpunkt der ordentlichen Einschätzung. Was damals aus den Akten nicht ersichtlich war, gilt als neu. Die Steuerbehörde braucht sich nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung zu verlassen; sie darf es aber tun, ohne dass der Pflichtige daraus die Verwirkung der Nachsteuer ableiten könnte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 29 zu Art. 151 DBG; GVP 2001 Nr. 27). Die Vorinstanz erfuhr erst am 11. September 2012 durch die Meldung des kantonalen Steueramts Zürich unter Beilage des Einspracheentscheids vom 5. Juli 2012, dass der B AG im Jahr 2008 geldwerte Leistungen zugunsten des Rekurrenten und Beschwerdeführers aufgerechnet wurden (vgl. act. 7/I/20). Zum Zeitpunkt der ordentlichen Einschätzungen vom 11. Mai 2010 war dies der Vorinstanz dementsprechend nicht bekannt. Die Vorinstanz hat zwar im Rahmen der ordentlichen Veranlagung 2008 festgestellt, dass der Bestand der Aktien der A AG gegenüber dem Vorjahr höher war. Sie nahm zudem eine Änderung des deklarierten Verkehrswertes vor. Ausserdem machte sie einen Vermerk, wonach der Zukauf aus Zeitgründen nicht weiter abgeklärt werde. Der Umstand, dass die Veranlagungsbehörde durch weitergehende Abklärungen die besagten Tatsachen hätte feststellen können, steht einem Nachsteuerverfahren nicht entgegen. Es waren jedenfalls keine offensichtlichen, in die Augen springenden Hinweise, welche die geldwerte Leistung nicht mehr als neue Tatsache erscheinen lassen könnten. Die Aufrechnung bildete ein Indiz, dass die in Rechtskraft erwachsenen ordentlichen Steuerveranlagungen des Rekurrenten und Beschwerdeführers des Jahres 2008 unvollständig waren. Das Nachsteuerverfahren wurde damit grundsätzlich zu Recht eingeleitet.

### **E. 4**

Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist streitig, ob es sich bei der Aufrechnung bei der B AG von Fr. 108'234.– im Jahr 2008 um eine geldwerte Leistung zugunsten des Rekurrenten und Beschwerdeführers und damit um steuerbares Einkommen handelt oder nicht. a) Der Rekurrent und Beschwerdeführer macht geltend, massgebend sei einzig der Kaufvertrag zwischen der B AG einerseits und ihm andererseits und zwar für alle Kaufpreistranchen. Dass er zu diesem sogenannten Management-Buy-out respektive zur Erlangung der dafür

notwendigen Mittel eine Übernahme-Holding habe gründen müssen, entspreche der Praxis und bezwecke keine Steueroptimierung, sondern gewährleiste vielmehr die Weiterexistenz der Baugesellschaft mit den entsprechenden Arbeitsplätzen. Die Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag seien damit von ihm auf die D AG übergegangen und in der Veranlagungspraxis werde dazu richtigerweise die wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet. Zudem sei er keine nahestehende Person der B AG. Seine Organstellung als Verwaltungsrat sei einzig in seiner Stellvertreterfunktion bei höherer Gewalt begründet. Er sei noch nie in die Geschäftsleitung der B AG eingebunden gewesen und eine geldwerte Leistung sei auch aus der Sicht der B AG nicht geplant oder gewollt gewesen. Er habe für den gesamten Aktienerwerb, welcher ihm bzw. seiner D AG die Stellung der Alleinaktionärin an der A AG verschafft habe, einen Kaufpreis von Fr. 1,5 Mio. bezahlt, was Fr. 310'094.– über der Bewertung des kantonalen Steueramts Zürich liege. Damit könne von einer geldwerten Leistung nicht die Rede sein. Die Vorinstanz führt dagegen aus, die B AG habe dem Rekurrenten und Beschwerdeführer als Mitaktionär und Geschäftsführer der A AG eine Aufstockung seiner bisherigen Beteiligung um 20% zum Preis von Fr. 100'000.– ermöglicht. Der Verkehrswert der Beteiligung wäre jedoch bei Fr. 208'234.– gelegen. Somit habe die B AG auf einen Teil des Ertrages verzichtet bzw. die Beteiligung unter ihrem Wert an einen nahestehenden Dritten veräussert. Die Differenz sei als geldwerte Leistung zu qualifizieren und beim Rekurrenten und Beschwerdeführer steuerbar. Die Ermittlung des Verkehrswerts sei im Aktienkaufvertrag festgehalten worden und verbindlich. Der Rekurrent und Beschwerdeführer sei im Verwaltungsrat der B AG, und im Falle der Erkrankung, eines Unfalls oder Todes des Alleinaktionärs hätte er die Geschäftsführung der B AG zu übernehmen. Damit sei das Kriterium der nahestehenden Person gegeben. Einer unabhängigen Drittperson wäre die Beteiligung nicht zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis verkauft worden. Zudem sei es für die handelnden Organe unzweifelhaft erkennbar gewesen, dass der Buchwert nicht dem Marktwert entspreche. Die B AG habe sich somit bewusst entreichert und den Empfänger willentlich bereichert. Schliesslich seien die Geschäfte im Jahr 2008 und 2010 verschiedene Rechtsgeschäfte mit verschiedenen Beteiligten. Zudem seien sie periodenfremd. Eine Gesamtbetrachtung sei daher weder nötig noch möglich. b) Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (jeweils in der im Jahr 2008 gültigen Fassung) sind geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar, soweit sie keine Rückzahlung bestehender Kapitalanteile darstellen. Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen bilden nicht nur die offenen, sondern auch die verdeckten Gewinnausschüttungen (M. Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N 46 zu Art. 20 DBG). Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (vgl. BGer 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1; 2C\_84/2011 vom 18. Mai 2011 E. 2.1). Zu den geldwerten Leistungen zählen Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise zugunsten des Aktionärs oder diesem nahestehenden Personen verzichtet bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (BGer 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). Im

Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.2). Die rechtskräftige Veranlagung einer Aktiengesellschaft unter Einbezug geldwerter Leistungen an ihre Aktionäre ersetzt die gesetzmässige Veranlagung der natürlichen Person nicht. Sie vermag Bestand und Umfang einer steuerbaren geldwerten Leistung weder in formellem Sinn noch als unwiderlegbare Tatsache zu definieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 147 zu Art. 20 DBG). Bei der Veranlagung der natürlichen Person als mögliche Empfängerin einer geldwerten Leistung kann aber auf alle Tatsachen abgestellt werden, die im Veranlagungsverfahren der Aktiengesellschaft erhoben worden sind, soweit nicht neue Erkenntnisse etwas anderes gebieten. Ebenso verhält es sich mit den im Verfahren für die Veranlagung der Gesellschaft gezogenen rechtlichen Folgerungen. Soweit sie nicht offenkundig unzutreffend oder durch neue Argumente in Frage gestellt sind, können sie übernommen werden (vgl. VerwGE B 2005/197 vom 12. April 2006 E. 2a und VRKE I/1-2014/167, 168 vom 25. November 2014 E. 3b, in: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). c) Die Vorinstanz leitete aufgrund der Meldung des kantonalen Steueramts Zürich geldwerter Leistungen an den Rekurrenten und Beschwerdeführer zu Recht ein Nachsteuerverfahren ein. Im Einspracheentscheid vom 5. Juli 2012 führte das kantonale Steueramt Zürich aus, dass der Verkauf der Beteiligung von 80% an der A AG zum Buchwert erfolgt sei. Dabei habe die B AG dem Mitaktionär und Geschäftsführer der A AG – dem Rekurrenten und Beschwerdeführer – gemäss eingereichtem Kaufvertrag eine Aufstockung seiner bisherigen Beteiligung um 20% ermöglicht. Die verbleibende Beteiligung von 60% an der A AG sei an die vom Alleinaktionär der B AG gegründeten C AG verkauft worden (vgl. act. 7/I/9 E. 12). Das kantonale Steueramt Zürich berechnete in der Folge den Verkehrswert der A AG auf der Basis des zwischen der B AG und dem Rekurrenten und Beschwerdeführer abgeschlossenen Kaufvertrags vom Oktober 2006, was eine Aufrechnung infolge unterpreislichem Verkauf von 20% der A AG an den Rekurrenten und Beschwerdeführer von Fr. 108'234.– ergab (vgl. act. 7/I/9 E. 13). Es hielt weiter fest, dass die Leistung ohne entsprechende angemessene Gegenleistung erfolgt sei, da der Buchwert unter dem errechneten Verkehrswert gemäss Kaufvertrag liege. Bei den Erwerb der Beteiligungsanteile an der A AG handle es sich um sog. Nahestehende. Beim Rekurrenten und Beschwerdeführer handle es sich um einen Verwaltungsrat der B AG, welcher zudem im Falle der Erkrankung, eines Unfalls oder Todes interimistisch auch die Geschäftsführung übernehmen würde. Damit sei das Kriterium der nahe stehenden Person klar gegeben. Einer unabhängigen Drittperson wäre die Beteiligung nicht zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis verkauft worden. Die B AG sei bewusst entreichert und der Empfänger willentlich bereichert worden (vgl. act. 7/I/9 E. 14). Es ist unbestritten, dass die B AG im Jahr 2008 20% der Beteiligungen an der A AG an den Rekurrenten und Beschwerdeführer und 60% an die C AG veräusserte, und zwar jeweils zum Buchwert. Zum damaligen Zeitpunkt war der Rekurrent und Beschwerdeführer Geschäftsführer und Delegierter des Verwaltungsrats bei der A AG; seit November 2006 ist er zudem Vizepräsident des Verwaltungsrats der B AG. Die Berechnung des Verkehrswerts durch das

kantonale Steueramt Zürich stützt sich auf den Kaufvertrag vom 5. Oktober 2006 und ist nachvollziehbar. Von dieser im vorliegenden Verfahren abzuweichen, besteht kein Anlass. Entsprechend ermöglichte die B AG dem Rekurrenten und Beschwerdeführer die Aufstockung seiner bisherigen Beteiligung an der A AG um 20% zum Buchwert von Fr. 100'000.–. Der Verkehrswert betrug dagegen Fr. 208'234.–. Damit verzichtete die B AG auf einen Teil des Ertrags zugunsten des Rekurrenten und Beschwerdeführers. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft einer unabhängigen Drittperson die Beteiligung nicht zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis verkauft hätte. Die Differenz ist folglich als geldwerte Leistung zu qualifizieren und beim Rekurrenten und Beschwerdeführer entsprechend aufzurechnen. Schliesslich kann der Ansicht des Rekurrenten und Beschwerdeführers, wonach der Beteiligungserwerb von 20% im Jahr 2008 im Zusammenhang mit demjenigen im Jahr 2010 zu sehen sei, nicht gefolgt werden. Die B AG veräusserte die Beteiligung von 60% im Jahr 2008 an die C AG. Diese wiederum übertrug die Anteile als Sacheinlage an die D AG (vgl. act. 7/I/11). Es handelt sich folglich um ein eigenes Rechtsgeschäft zwischen zwei Gesellschaften, welche eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Zudem sind die beiden Rechtsgeschäfte nicht in derselben Rechnungsperiode erfolgt, weshalb sie periodenfremd sind. d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz im Nachsteuerverfahren beim Rekurrenten und Beschwerdeführer zu Recht Fr. 108'000.– als geldwerte Leistung aufgerechnet hat. Der Rekurs und die Beschwerde sind dementsprechend als unbegründet abzuweisen.

#### **E. 5**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Da das Rekurs- und Beschwerdeverfahren in ein und demselben Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.– (insgesamt Fr. 1'600.–) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von total Fr. 1'600.– ist zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Beschwerde wird abgewiesen. 3. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je Fr. 800.– unter Verrechnung der Kostenvorschüsse von je Fr. 800.–.

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