



9C_592/2023

Urteil vom 26. März 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Traub.

Verfahrensbeteiligte
1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Remo Busslinger,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 17. August 2023 (B 2023/54 und 55).

Sachverhalt:

A.

A.A. _____ war vom 23. März 2012 bis 25. März 2014 einzige Verwaltungsrätin und Alleinaktionärin der C. _____ AG mit Sitz in U. _____ (SG), die u.a. im Bereich Immobilien tätig war. Die Firma wurde am xxx im Handelsregister gelöscht. Für das Steuerjahr 2012 wurde die C. _____ AG ohne steuerbaren Gewinn (Reinverlust von Fr. 294.-) und mit einem steuerbaren Kapital von Fr. 76'000.- (satzbestimmend: Fr. 99'000.-) veranlagt, für das Steuerjahr 2013 - mangels Einreichung einer Steuererklärung ermessensweise - mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 100.- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 100'000.-. Nach Eingang einer Meldung über nicht verbuchte Umsätze der C. _____ AG leitete das Kantonale Steueramt gegen A.A. _____ und ihren Ehemann B.A. _____ (die Eheleute leben seit 2014 getrennt) ein Nachsteuerverfahren hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern 2013 ein. Mit Nachsteuerverfügungen vom 21. September 2021 rechnete das Steueramt ihnen für das Jahr 2013 zuvor nicht versteuerte Einkünfte aus Beteiligungen von Fr. 88'360.- (Kantons- und Gemeindesteuern) resp. Fr. 53'016.- (direkte Bundessteuer, 60 Prozent von Fr. 88'360.-) auf. Die Behörde wies die dagegen erhobenen Einsprachen ab (Entscheid vom 22. Dezember 2021). Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hiess den Rekurs der Steuerpflichtigen resp. ihre Beschwerde gut und wies die Sache zu neuer Veranlagung und Steuerausscheidung an das Steueramt zurück. Sie befand, es sei nicht erwiesen, dass zwei Rechnungen, die die C. _____ AG an eine Drittfirma gestellt habe, mit Zahlungen an A.A. _____ beglichen worden seien. Diese habe keinen Zugang mehr zu den Unterlagen der Gesellschaft (Entscheid vom 13. Februar 2023).

B.

Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen hiess die Beschwerden des Kantonalen Steueramts betreffend Nachsteuer zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie Nachsteuer zur direkten Bundessteuer 2013 gut und bestätigte den steueramtlichen Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 (Entscheid vom 17. August 2023).

C.

A.A. _____ und B.A. _____ führen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und derjenige der Verwaltungsrekurskommission zu bestätigen. Eventuell sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Steueramt des Kantons St. Gallen und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführer nehmen Stellung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Steuerpflichtigen sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG) und mit uneingeschränkter Kognition an (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 147 II 300** E. 1). Angesichts der Pflicht, die Beschwerde zu begründen (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), prüft es aber nur die geltend gemachten Rügen, es sei denn, die rechtlichen Mängel seien geradezu offensichtlich (**BGE 146 IV 88** E. 1.3.2). Die freie Kognition erfasst auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 1.3).

2.

Strittig ist, ob den Beschwerdeführern im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens betreffend die Steuerperiode 2013 zu Recht zwei von der C. _____ AG in Rechnung gestellte Beträge von insgesamt Fr. 88'360.- aufgerechnet wurden (hinsichtlich der direkten Bundessteuer im Umfang von Fr. 53'016.-).

3.

Zu prüfen ist diese Frage zunächst bezüglich der direkten Bundessteuer.

3.1.

3.1.1. Das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen unterliegt grundsätzlich der Untersuchungsmaxime (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (**BGE 147 II 209** E. 5.1.3). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG; **BGE 148 II 285** E. 3.1.1). Im Rahmen der Beurteilung, ob eine steuerrelevante Tatsache gegeben ist resp. ob sie fehlt, kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht als Indiz gewertet werden (Urteile 2C_211/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.2).

3.1.2. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 DBG). Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweisführungslast und Mitwirkungspflicht.

3.1.3. Lässt sich ein rechtserheblicher Sachverhalt nicht direkt feststellen oder wäre dies mit verhältnismässigem Aufwand verbunden, stützt sich behördliche Beweiswürdigung notwendigerweise auch auf Indizien, aus denen mit hinreichender Gewissheit auf relevante Tatsachen geschlossen werden kann (sog. natürliche Vermutungen). Dem Steuerpflichtigen steht es frei, den Gegenbeweis anzutreten und die natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das Indiz (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (**BGE 148 II 285** E. 3.1.2; **147 III 73** E. 3.2; **141 III 241** E. 3.2.3).

3.1.4. Wenn eine rechtserhebliche Tatsache beweislos bleibt, gehen die Folgen dieser Beweislosigkeit zulasten desjenigen, der aus der betreffenden Tatsache für sich Rechte ableitet (sog. objektive Beweislast);

vgl. Art. 8 ZGB). Im Steuerrecht sind steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (**BGE 148 II 285** E. 3.1.3).

3.2.

3.2.1. Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen (Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 20 Abs. 1bis DBG [in der bis Ende 2019 geltenden Fassung]), die eine natürliche Person vereinnahmen kann, gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten und in Geld messbaren Leistungen, die der Anteilinhaber unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere auch verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG), bei denen ein dem Unternehmen zustehender Gewinn nicht verbucht, sondern direkt dem Gesellschafter gutgeschrieben wird (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. c erster Satz DBG).

Dem geldwerten Vorteil auf der Ebene des Beteiligungsberechtigten (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) entspricht grundsätzlich eine geldwerte Leistung auf der Ebene der Gesellschaft (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG; sog. zweidimensionaler Sachverhalt; vgl. **BGE 140 II 88** E. 4.1; **138 II 57** E. 2.2; Urteile 2C_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.4.2, 2C_276/2018 vom 15. Juni 2018 E. 2.3, 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.1). Bei einem zweidimensionalen Sachverhalt besteht kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf der Ebene der Gesellschaft einerseits und der Ebene des Anteilinhabers andererseits jeweils einer eigenen Logik. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene des Anteilinhabers ist unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person - trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit - um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (Urteil 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.1 mit Hinweisen).

3.2.2. Für geldwerte Vorteile gilt an sich die übliche Beweislastverteilung (oben E. 3.1) : Geldwerte Vorteile werden beim steuerpflichtigen Anteilinhaber aufgerechnet, weshalb die Beweislast hinsichtlich dieser steuerbegründenden resp. -erhöhenden Tatsache bei der Veranlagungsbehörde liegt. Die Veranlagungsbehörde muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt sein, dass die Kapitalgesellschaft eine geldwerte Leistung zugunsten des Anteilinhabers erbracht hat. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Urteil 2C_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast abweichend hat ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilinhaber gegenüber ebenso berechtigt (erwähntes Urteil 2C_630/2021 E. 2.2.2; zum Ganzen MARTIN KOCHER, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität, in: Au carrefour des contributions, 2020, S. 593 ff.).

3.3. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen hat, wenn sie die entsprechende Aufrechnung von geldwerten Leistungen nicht auf eine rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen kann. Die C. _____ AG sei für das Jahr 2013 nach Ermessen veranlagt worden, nachdem sie trotz Mahnung keine Steuererklärung und somit auch keine Jahresrechnung eingereicht hatte. Am 21. Februar 2021 habe die Abteilung Juristische Personen des Kantonalen Steueramtes der Abteilung Natürliche Personen von zwei Rechnungen der C. _____ AG an eine Drittfirma aus dem Jahr 2013 über Fr. 43'000.- und Fr. 45'360.- Kenntnis gegeben. Die Zahlungen seien bei der Drittfirma als Aufwand verbucht und von ihrem Konto auf das auf den Rechnungen als Zahlungsverbindung angegebene Konto überwiesen worden. Da es sich bei dem im kantonalen Beschwerdeverfahren eingereichten buchhalterischen Kontoauszug der Drittfirma um ein unechtes Novum handle, sei das Dokument nicht aus dem Recht zu weisen. Das Veranlagungsverfahren betreffend die Gewinn- und Kapitalsteuer 2013 der C. _____ AG sei zum Zeitpunkt der Meldung längst rechtskräftig abgeschlossen gewesen. Da die Gesellschaft seit August 2017 nicht mehr existiere, habe ihr gegenüber kein Nachsteuerverfahren zwecks Überprüfung der Verbuchung der fraglichen Zahlungen eröffnet werden können. Insoweit bestehe keine Vermutung, die Zahlungen seien als Gewinnvorwegnahme an die Beschwerdeführerin geflossen. Es sei somit an der Steuerbehörde, Tatsachen nachzuweisen, die dafür sprächen, die Beschwerdeführerin habe die Zahlungen vereinnahmt. Lege sie ausreichend Indizien hierfür vor, hätten die Beschwerdeführer den betreffenden Sachverhalt durch Gegenbeweis zu widerlegen.

Aufgrund der Umstände sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin als damalige Alleinaktionärin der C. _____ AG die Zahlungen der Drittfirma als Gewinnvorwegnahme direkt vereinnahmt habe. Es sei nicht anzunehmen, dass die C. _____ AG, die 2012 keine Geschäftstätigkeit ausgewiesen und 2013 bis 2016 keine Steuererklärung eingereicht habe und im August 2017 mangels Geschäftstätigkeit und verwertbarer Aktiven im Handelsregister gelöscht worden sei, die beiden Zahlungen vereinnahmt habe. Ein Zufluss an die Beschwerdeführerin, die bei Ausstellung der Rechnungen Alleinaktionärin und einzige Verwaltungsrätin der C. _____ AG gewesen sei und damit allein darüber habe disponieren können, liege auf der Hand. Der Sachverhalt sei zudem nur unter Mitwirkung der Beschwerdeführer feststellbar. Das Steueramt habe diese mehrmals, aber ohne Erfolg aufgefordert, Belege einzureichen, aus denen allenfalls hervorgehe, dass die Zahlungen an die Gesellschaft (oder einen anderen Dritten) gegangen seien. Diesen

Nachweis hätte die Beschwerdeführerin als damalige Alleinaktionärin, einzige und alleinzeichnungsberechtigte Verwaltungsrätin sowie Geschäftsführerin auch noch nachträglich erbringen können, allenfalls mithilfe ihres Nachfolgers im Verwaltungsrat. Es hätte bereits genügt nachzuweisen, dass das Konto, auf welches die beiden Beträge überwiesen worden seien, damals auf die C. _____ AG lautete. Aus der Einreichung von Kontoauszügen zweier anderer Bankkonti lasse sich mangels Vollständigkeitsbescheinigung der betreffenden Bank nichts ableiten. Die Verletzung der Mitwirkungspflicht bezwecke erkennbar die Verschleierung des wahren Sachverhalts; dies sei als weiteres Indiz für die zur Aufrechnung führende Tatsache zu werten. Insgesamt sei es den Beschwerdeführern nicht gelungen, die aufgrund gewichtiger Indizien bestehende natürliche Vermutung, im Steuerjahr 2013 sei bei ihnen die Besteuerung von Einkünften in Höhe von Fr. 88'360.- unterblieben, mit Gegenbeweis zu entkräften. Die Aufrechnung der Einkünfte als Nachsteuer für das Jahr 2013 sei daher zu Recht erfolgt.

3.4. Die Beschwerdeführer wenden ein, es gebe keinen Beweis, dass die Drittfirma überhaupt Zahlungen ausgelöst habe, die auf dem auf den Rechnungen angegebenen Konto eingetroffen seien. Der in den Akten befindliche Kontoauszug bilde nur eine interne Buchung der Drittfirma ab, belege aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz die angenommene Überweisung nicht. Die Zahlungsverbuchung stellt indessen, wie die Vorinstanz schlüssig dargelegt hat, zumindest ein starkes Indiz dafür dar, dass die Zahlungen zum einen grundsätzlich erfolgt sind und zum andern an das auf den Rechnungen angegebene Konto adressiert wurden. Dort unterlagen sie nach Feststellung der Vorinstanz dem wirtschaftlichen Zugriff der Beschwerdeführerin, dies letztlich unabhängig davon, ob das fragliche Konto der Gesellschaft oder der Beschwerdeführerin gehörte. Nicht ersichtlich ist, inwiefern die Annahme der Vorinstanz, die Zahlungen seien grundsätzlich erfolgt, offensichtlich unrichtig sein sollte (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG). Was die wirtschaftliche Berechtigung am Konto betrifft, gibt die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vor Bundesgericht zu Recht zu bedenken, dass - wenn das Konto auf die C. _____ AG lautete - die beiden Zahlungseingänge zwangsläufig nur zu Gunsten der Beteiligungsinhaberin verwendet worden sein konnten. Diese Variante zeitige daher die gleichen Steuerfolgen wie die alternative Möglichkeit, wonach es sich um ein Konto der Beschwerdeführerin selbst handelte. Diese Betrachtungsweise ist, angesichts der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz zur fehlenden Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im fraglichen Zeitraum, ohne Weiteres schlüssig. Daran ändert der nicht substantiierte Einwand nichts, aus der Organeigenschaft der Beschwerdeführerin könne nicht abgeleitet werden, dass sie als einzige über den Rechnungsbetrag disponieren konnte. Nicht weiter einzugehen ist nach dem Gesagten auf die Frage, wie weit die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Feststellung der Identität des wirtschaftlich Berechtigten reicht. Soweit die Beschwerdeführer vorbringen, beim buchhalterischen Kontoauszug der Drittfirma (Buchung der strittigen Zahlungen) handle es sich um ein unzulässiges Novum, weil das Dokument erst im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (und nicht schon vor Verwaltungsrekurskommission) ins Recht gelegt worden sei, bleibt festzuhalten, dass (erst) die Ausführungen der Verwaltungsrekurskommission die Eingabe veranlasst haben (vgl. Entscheid vom 13. Februar 2023 S. 8, wonach Zahlungsbelege gänzlich fehlten und daher nicht erwiesen sei, dass ein Geldfluss tatsächlich stattgefunden habe). Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (Art. 109 Abs. 3 BGG).

3.5. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer ist unbegründet.

4.

Was die Kantons- und Gemeindesteuern betrifft, stimmt die hier interessierende Rechtslage mit derjenigen zur direkten Bundessteuer (oben E. 3) überein; sie ist überdies bundesrechtlich harmonisiert (vgl. namentlich zur Untersuchungsmaxime Art. 176 Abs. 1 des sanktgallischen Steuergesetzes vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; zu den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen Art. 168 ff. StG/SG; zur Nachsteuer Art. 53 Abs. 1 StHG und Art. 199 Abs. 1 StG/SG; zur sinngemässen Anwendbarkeit der Vorschriften über das Veranlagungs- und die Rechtsmittelverfahren auf das Nachsteuerverfahren Art. 201 Abs. 3 StG/SG; zu den geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen Art. 33 Abs. 1 lit. c StG/SG [in der im Steuerjahr 2013 geltenden Fassung] und Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 sowie lit. c [in der bis Ende 2019 geltenden Fassung] StG/SG; vgl. Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG). Entsprechend ist der Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2021 auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu bestätigen.

5.

Die Beschwerdeführer tragen ausgangsgemäss die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.- werden den Beschwerdeführern auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 26. März 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Traub