

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 276/2018

Urteil vom 15. Juni 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. A.C. \_\_\_\_\_,  
2. B.C. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch D. \_\_\_\_\_,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum 2, 9102 Herisau,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Steuerperioden 2009-2011,  
Direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2009-2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden, 2. Abteilung, vom 14.  
November 2017 (O2V 14 1, O2V 14 3).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.C. \_\_\_\_\_ und B.C. \_\_\_\_\_ geb. E. \_\_\_\_\_ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/AR. Der Ehemann hielt in den hier interessierenden Steuerperioden 2009 bis und mit 2011 in seinem Privatvermögen eine mehrheitliche Beteiligung an der F. \_\_\_\_\_ GmbH mit Sitz in U. \_\_\_\_\_/AR (heute: F. \_\_\_\_\_ GmbH in Liquidation, V. \_\_\_\_\_/AG). Deren hauptsächliche Aktivitäten lagen im Bereich der Montage und Reparatur von Fenstern. In seiner Freizeit betätigt der Ehemann sich im Motorsport. Er nimmt im Ausland als Fahrer an Autorennen teil.

B.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 30. April 2014 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden (KSTV/AR) zu den Steuerperioden 2009-2011 auf Ebene der Eheleute verschiedene Aufrechnungen vor, was sie damit begründete, dass die F. \_\_\_\_\_ GmbH geldwerte Leistungen an den Ehemann erbracht habe (Motorsportaktivitäten, Spesen, Bussen, Materialeinkauf 2011). Dagegen erhoben die Eheleute Einsprache, welche die KSTV/AR am 4. Juli 2014 abwies. Die Eheleute gelangten an das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden, wobei sie die Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide und die Sistierung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Veranlagung der F. \_\_\_\_\_ GmbH, Steuerperioden 2009-2011, beantragten. Das Obergericht sistierte darauf die die Eheleute betreffenden Verfahren.

C.

Zu einem nicht näher bekannten Zeitpunkt veranlagte die KSTV/AR die F. \_\_\_\_\_ GmbH für die Steuerperioden 2009-2011, wogegen diese Einsprache erhob. Die Einspracheentscheide von Anfang September 2016 erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Die KSTV/AR bestätigte darin jene Aufrechnungen, die sie zuvor bereits auf Ebene der Eheleute vorgenommen hatte. In der Folge nahm das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden die Verfahren der Eheleute wieder auf und wies es die Beschwerden mit Entscheiden O2V 14 1 / O2V 14 3 vom 14. November 2017 ab.

D.

Mit Eingabe vom 22. März 2018 erheben die Eheleute beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen sinngemäss, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben, soweit nicht die Spesen betreffend, eventuell sei die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts und neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

E.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]).

Erwägungen:

## I. Prozessuales

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.1] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; BGE 142 V 395 E. 3.1 S. 397), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen (BGE 142 V 2 E. 2 S. 5), es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 142 I 99 E. 1.7.1 S. 106).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und rein kantonalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (zu beidem BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Das Bundesgericht kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen (BGE 143 II 409 E. 4.4.3 S. 417 f.), soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 143 IV 241 E. 2.3.1 S. 244). Berufet sich die beschwerdeführende Person auf Willkür, haben ihre Vorbringen der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit zu genügen (vorne E. 1.3).

## II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Beim (Allein-) Anteilsinhaber und der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt es sich um zwei unterschiedliche Rechts- und Steuersubjekte. Anteilsinhaber und Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft sind einander zumindest beteiligungsrechtlich, unter Umständen auch schuldrechtlich verbunden. Der Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliege, ist deshalb in zwei gesonderten Verfahren nachzugehen. Es liegt aber insofern ein zweidimensionaler Sachverhalt vor, als die Veranlagung des Anteilsinhabers derart eng mit jener der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammenhängt, dass jeweils beide Besteuerungsebenen in die Überlegungen einzubeziehen sind (Urteil 2C 853/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 3.5.1 mit zahlreichen Hinweisen, in: ASA 86 S. 416).

2.2. Auch wenn eine Leistung an den Anteilsinhaber auf Ebene der Kapitalgesellschaft bzw.

Genossenschaft geschäftsmässig nicht begründet und deshalb aufzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 2 und Art. 59 Abs. 1 DBG; BGE 142 II 488 E. 3.6.8 S. 503 f.), heisst dies nicht, dass auf Ebene des Anteilnehmers zwangsläufig eine Aufrechnung zu erfolgen hat (Urteil 2C 853/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 3.5.1 mit zahlreichen Hinweisen, in: ASA 86 S. 416). Im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ergibt sich auf Ebene des Anteilnehmers Beteiligungsertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Solcher ist steuerlich insofern und insoweit zu erfassen, als die Besteuerung nicht schon unter einem anderen Titel (beispielsweise Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) erfolgt.

2.3. Der (Grund-) Tatbestand der geldwerten Leistung besteht darin, dass:

- die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (zum Beispiel über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt,
- die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und
- der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war

(BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92 f.; 138 II 57 E. 2.2 S. 60; Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.1, in: RDAF 2016 II 110, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811).

2.4.

2.4.1. Streitig und zu prüfen bleiben die Aufrechnungen "Motorsportaktivitäten", "Bussen" und "Materialeinkauf 2011". Die Vorinstanz erwägt zu den "Motorsportaktivitäten", der Steuerpflichtige betreibe "aktiv und erfolgreich" Motorrennsport, wobei die Auslagen jeweils von der GmbH übernommen würden. Ein Zusammenhang zur operativen Tätigkeit (Montage und Reparatur von Fenstern) sei nicht ersichtlich. So sei namentlich nicht nachgewiesen, dass die sportlichen Aktivitäten zur Kundenpflege genutzt worden seien. Entsprechend lasse sich nicht sagen, dass die Aktivitäten zu neuen Aufträgen geführt hätten. Den Motorsportaktivitäten könnte weder eine direkte noch indirekte Werbewirkung attestiert werden.

2.4.2. Die Steuerpflichtigen halten dem entgegen, es sei "sattsam bekannt, dass vor allem Männer, welche hauptsächlich in der Baubranche tätig sind, technikbegeistert sind und Interesse an Motorsport haben". Es kann zwar durchaus als bekannt gelten, dass Motorsport einen gewissen Teil der Bevölkerung anspricht und dort auf hohes Interesse stösst. Die Vorinstanz hat dies auch gar nicht bestritten, sondern einzig festgehalten, es sei kein Zusammenhang zwischen dem Umsatz der Gesellschaft und den Sportaktivitäten des Gesellschafters ersichtlich. Dies alles beschlägt aber die Stufe der GmbH.

2.4.3. Auf Ebene des Gesellschafters stellt sich die Frage in einem anderen Licht. Es ist zu fragen, ob der Gesellschafter für die GmbH tätig wurde, als er seine Motorsportaktivitäten bestritt, oder ob er eher einem Hobby nachging, das er sich durch die GmbH finanzieren liess. Die Frage geht also dahin, ob aus Sicht der GmbH geschäftsmässige Gründe für das sportliche Engagement des Gesellschafters sprachen oder ob das Interesse gegenteils beim Gesellschafter lag. Die Vorinstanz ist beweiswürdigend zum Ergebnis gelangt, dass insgesamt von privatem Lebensaufwand des Gesellschafters auszugehen sei, wozu sie sich auf das Urteil 2C 795/2015 / 2C 796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 beruft. Diesem Entscheid zufolge sind Aufwendungen, welche die Kapitalgesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person erbringt, auf Stufe der Gesellschaft aufzurechnen. Auch auf Stufe des Gesellschafters sind die Kosten der Lebenshaltung nicht abziehbar (Art. 34 lit. a DBG). Finanziert die Gesellschaft dem Gesellschafter den Lebensunterhalt, stellt dies Beteiligungsertrag dar (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

2.4.4. Die Steuerpflichtigen hätten nunmehr die vorinstanzliche Beweismässigkeit (vorne E. 1.4) nach Massgabe der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit anzufechten gehabt (vorne E. 1.3 und E. 1.4). In der Beschwerde wäre daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5). Dies ist unterblieben. Die Steuerpflichtigen streichen in allgemeiner

Weise die "breite Werbewirkung der Auftritte" hervor und betonen, die Motorsportaktivitäten könnten sich "insgesamt positiv auf das Entscheidverhalten der potentiellen Kunden auswirken". Wenn es sich tatsächlich so verhielte, läge auf der Hand, dass der Gesellschafter für die GmbH tätig geworden ist. Dass das "Entscheidverhalten" tatsächlich positiv beeinflusst worden sein soll, lässt sich nicht ohne Weiteres nachweisen. Insoweit ist den Steuerpflichtigen zuzustimmen, wobei zu berücksichtigen bleibt, dass die Vorinstanz feststellte, die Steuerpflichtigen hätten die angeblichen Marktvorteile in keiner Weise nachgewiesen.

2.4.5. Es stellt sich darum die Frage, ob die Kundschaft, soweit sie dem Motorsport überhaupt zugetan ist, die Fenster einzig oder zumindest hauptsächlich deswegen durch die GmbH montieren und reparieren liess, weil der Anteilhaber im Rennsport aktiv ist. Dafür sind keine Anhaltspunkte ersichtlich. Hingegen ist unstrittig, dass der Gesellschafter ein begeisterter - und allem Anschein nach auch erfolgreicher - Rennfahrer ist. Dies alles spricht letztlich dafür, dass der Gesellschafter weniger für die GmbH als vielmehr im eigenen Interesse tätig geworden ist. Das Bundesgericht hat daher davon auszugehen, dass die Kosten der Deckung der eigenen Interessen des Gesellschafters und damit des privaten Lebensaufwandes dienen. Die Vorinstanz hat folglich kein Bundesrecht verletzt, wenn sie - unausgesprochen - von Beteiligungsertrag ausging.

2.4.6. Unbegründet ist sodann auch die Argumentation der Steuerpflichtigen, sie hätten keinen Zugang mehr zu den Akten und könnten deshalb keinen Beweis mehr führen. Zum einen legen sie nicht substantiiert dar, dass sie erfolglos Akteneinsicht verlangt hätten. Zum anderen hätten sie auch ohne Aktenzugang zumindest konkrete Darlegungen zu der angeblichen Werbewirksamkeit der Motorsportaktivitäten vorbringen können, was sie aber gemäss vorinstanzlicher Feststellung unterlassen haben.

## 2.5.

2.5.1. Die zweite Aufrechnung betrifft die Kategorie "Bussen", wobei es sich in der Annahme der Vorinstanz um solche gemäss Strassenverkehrsgesetzgebung handelt. Die Vorinstanz begründet die Aufrechnung der - von der GmbH getragenen - Verkehrsbussen im Wesentlichen mit deren strafrechtlichem Charakter. Die Steuerpflichtigen holen weit aus und versuchen aufzuzeigen, dass zumindest im Fall von Ordnungsbussen von einer strafrechtlichen Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK nicht gesprochen werden dürfe.

2.5.2. Wie schon zu den "Rennsportaktivitäten" ausgeführt, geht es im vorliegenden Verfahren einzig um die Klärung dessen, ob auf Ebene des Gesellschafters eine Aufrechnung vorzunehmen sei. Dies ist klarerweise der Fall: Verletzt ein Arbeitnehmer anlässlich einer beruflichen Fahrt die strassenverkehrsrechtlichen Vorschriften, so besteht keine strafrechtliche Kausalhaftung des Arbeitgebers. Die Sanktion wird nach dem Verschulden des fehlbaren Lenkers zugemessen. Dies trifft auch auf das Ordnungsbussenverfahren zu, wobei dort ein objektivierter und standardisierter Massstab angelegt wird. Sanktioniert wird das Fehlverhalten des Lenkers, nicht des Halters. Übernimmt der Arbeitgeber in der Folge die Geldstrafe oder Busse, erbringt er dem Arbeitnehmer dadurch eine geldwerte Leistung. Diese ist steuerbar; ein Abzug oder eine "Nullversteuerung" fällt nicht in Betracht (Art. 34 lit. a DBG).

## 2.6.

2.6.1. Schliesslich hat die KSTV/AR den Betrag von Fr. 3'217.-- aufgerechnet. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz machten die Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren geltend, es habe sich um Zahlungen an zwei namentlich genannte, im Ausland ansässige Personen gehandelt. Die Vorinstanz spricht von "nicht näher spezifizierten Dienstleistungen" mit letztlich unbelegten Zahlungsempfängern. Die Leistungen wurden in der GmbH verbucht, aber rechtskräftig aufgerechnet.

2.6.2. Die Steuerpflichtigen äussern sich auch hierzu recht allgemein. Zudem scheinen sie zu übersehen, dass bei Zahlungen ins Ausland erhöhte Anforderungen an den Nachweis gestellt werden. Dies gilt etwa auch für das Fürstentum Liechtenstein (Urteil 2C 183/2017 vom 6. März 2017 E. 3.3 mit Hinweis). Nachdem die Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren keinerlei näheren Aufschluss gaben, ist es in beweiswürdiger Hinsicht verfassungsrechtlich jedenfalls nicht unhaltbar, wenn die Vorinstanz von einer geldwerten Leistung an den Gesellschafter ausgeht. Die beiden Auftragsbestätigungen der G.\_\_\_\_\_ AG, welche die Steuerpflichtigen vor Bundesgericht vorlegen, legen kein anderes Ergebnis nahe, bleibt doch unerfindlich, aus welchem Grund die

Zahlungen vorgenommen wurden. Die vage Angabe "Materialeinkauf" hilft nicht weiter. Mit Blick auf die vorinstanzliche Beweiswürdigung, die nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Weise angefochten wurde, darf nach der Dreieckstheorie angenommen werden, die Leistungen seien im Rahmen einer Privatentnahme zunächst an den Steuerpflichtigen gelangt (Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.2 und E. 3.4.2).

2.7. Damit erweist die Beschwerde sich als unbegründet, weshalb sie insoweit abzuweisen ist.

### III. Staats- und Gemeindesteuer

3.

Im hier interessierenden Bereich bestehen zwischen den Regelungen der direkten Bundessteuer und dem harmonisierten Steuerrecht der Kantone und Gemeinden keinerlei Unterschiede. Der kantonale Gesetzgeber hat die Vorgaben des Harmonisierungsrechts widerspruchsfrei in das Steuergesetz (des Kantons Appenzell Ausserrhoden) vom 21. Mai 2000 (StG/AR; bGS 621.11) überführt. Es kann daher auf die Darlegungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

### IV. Aufschiebende Wirkung, Kosten und Entschädigung

4.

Mit dem vorliegenden Entscheid wird das Gesuch um Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gegenstandslos.

5.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Appenzell Ausserrhoden, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2009-2011, wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Steuerperioden 2009-2011, wird abgewiesen.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Obergericht Appenzell Ausserrhoden, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. Juni 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher