



Fall-Nr.: B 2020/80, B 2020/81
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 29.09.2020
Entscheiddatum: 17.09.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 17.09.2020

Steuerrecht. Aufrechnung von geldwerten Leistungen (Darlehen) einer GmbH an die Anteilseigner. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1) und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11). Das Verwaltungsgericht erachtete Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdegegner mit dem über mehrere Jahre erfolgten Zugang von Mitteln aus der GmbH geldwerte Vorteile im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG beziehungsweise Art. 33 Abs. 1 lit. c StG erlangt hätten, als gegeben. Für die Zeit vor dem Konkurs der Gesellschaft sei keine eindeutige Willensäusserung der Beschwerdegegner dokumentiert, dass sie die von ihnen bezogenen Mittel der Gesellschaft endgültig hätten entziehen wollen. Vielmehr hätten sie in der Steuerklärung 2017 nach wie vor ihre Kontokorrentschuld deklariert, woraus auf einen Rückzahlungswillen zu schliessen gewesen sei. Daher könne für die Besteuerung nur der Zeitpunkt massgebend sein, in welchem - trotz gegebenem Rückzahlungswillen - auf Seiten der Beschwerdegegner aufgrund ihrer Überschuldung tatsächlich nicht mehr mit einer Rückzahlung zu rechnen gewesen sei. Es sei unklar geblieben, in welchem Zeitpunkt und in welchem Betrag eine Rückzahlungsmöglichkeit der Beschwerdegegner aufgrund ihrer finanziellen Situation nicht mehr vorhanden gewesen sei bzw. in welchem Zeitpunkt die GmbH mit der Rückzahlung des Darlehens nicht mehr ernsthaft habe rechnen können. Allein die Deklaration eines Nettoeinkommens von CHF 144'951 durch die Beschwerdegegner für das Jahr 2017 - wenige Monate vor Konkurseröffnung der GmbH - mache die Rückzahlungsmöglichkeit der nicht abgedeckten Kontokorrentschuld in dreifacher Höhe des deklarierten Nettoeinkommens noch nicht plausibel, zumal dieselbe Deklaration auch ein Minus-Vermögen der Beschwerdegegner annähernd in Höhe der Kontokorrentschuld enthalte. Augenfällig und hier wesentlich sei auch, dass die Aktiven der Bilanz der GmbH per 30. September 2017 praktisch ausschliesslich (ca. 90 %) aus dem Kontokorrent-Ausstand der Beschwerdegegner bestanden hätten; über andere namhafte Werte habe die GmbH nicht verfügt. Hinzu komme, dass



der Kontokorrent-Ausstand 2017 trotz fehlender Absicherung kaum (d.h. mit ca. 0.2 % p.a) verzinst worden sei, was - neben der Höhe der Darlehenssumme im Verhältnis zu den Gesamttaktiven der GmbH - klar auf ein fiktives Darlehen hinweise. Von daher erscheine die Behauptung des Beschwerdeführers, dass sich die geldwerte Leistung an die Beschwerdegegner erst mit der Konkurseröffnung ihrer GmbH manifestiert habe, jedenfalls gestützt auf die dem Gericht vorliegenden Akten im Beschwerdeverfahren weder belegt noch plausibel. In Betracht falle weiter, dass die Beschwerdegegner das im Verlauf der Jahre aufgebaute Kontokorrentdarlehen soweit ersichtlich als Einkommen der jeweiligen Jahre verwendet haben dürften. Es sei in der geschilderten Situation nicht an den Beschwerdegegnern gewesen, das (fiktive) Darlehen für 2017 oder für frühere Jahre als Einkommenszufluss zu deklarieren, zumal für den Beschwerdeführer alle erforderlichen Daten offen zu Tage gelegen hätten. Trotz augenscheinlich fehlender Bonität der Beschwerdegegner für das Darlehen (welches für die GmbH ein ungesichertes Klumpenrisiko dargestellt habe) seien sie vom Beschwerdeführer für 2017 definitiv veranlagt, ohne dass ihnen das Darlehen oder auch nur ein Teil davon als Einkommen aufgerechnet worden wäre. Die finanzielle Situation in den Jahren vor 2017 sei nicht aktenmässig dokumentiert, weshalb hierzu keine Aussagen möglich seien. Abklärungsbedürftig geblieben sei damit der Zeitpunkt, in welchem aufgrund der - soweit ersichtlich seit Jahren - desolaten Finanzlage der Beschwerdegegner mit einer Rückzahlung der gegenüber der GmbH bestehenden Kontokorrentschuld (vollständig oder teilweise) nicht mehr zu rechnen gewesen sei. In jedem Fall könne der Kontokorrentausstand nicht einfach im Nachhinein im Jahr 2018 als Ganzes als Einkommen besteuert werden, ohne zuvor die Gegebenheiten im Einzelfall zu eruieren. Der vom Beschwerdeführer zu leistende Nachweis eines Einkommenszuflusses könne demgemäss für 2018 in der von ihm festgelegten Höhe gestützt auf die bestehende Aktenlage nicht als erbracht bzw. die Rechtmässigkeit der Taxierung des gesamten, über Jahre aufgebauten Darlehens als einkommenssteuerpflichtiger Leistungszufluss 2018 nicht als belegt gelten. Der vorinstanzliche Rückweisungs-Entscheid lasse sich nicht beanstanden (Verwaltungsgericht, B 2020/80, B 2020/81). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 2. März 2021 gutgeheissen (Verfahren 2C_872/2020).

Entscheid vom 17. September 2020

Besetzung



St.Galler Gerichte

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

A. __ und B. __,

Beschwerdegegner,

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2018) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2018)



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Das Ehepaar A.__ und B.__ wohnte bis 9. August 2017 in C.__/ZH und danach in D.__/SG. B.__ war alleinige Gesellschafterin der F.__-GmbH, deren Sitz am 27. September 2017 von C.__/ZH nach E.__ verlegt wurde. Beide Ehepartner waren in der F.__-GmbH tätig. Am 1. Oktober 2018 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet und das Konkursverfahren am 12. Oktober 2018 mangels Aktiven eingestellt. In der Steuererklärung 2018 deklarierten A.__ und B.__ ein steuerbares Einkommen von CHF 8'944 und ein steuerbares Vermögen von CHF 0. Die Steuerbehörde veranlagte das Ehepaar am 21. August 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 512'000 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0 sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 306'900. Basierend auf einer Meldung des kantonalen Steueramtes vom 5. Februar 2019 wurde eine geldwerte Leistung der F.__-GmbH von CHF 500'880 infolge geschäftsmässig nicht begründeter Abschreibungen neu als Aktivdarlehen an die Eheleute A.__ und B.__ (simuliertes Darlehen) betrachtet und ihrem Einkommen 2018 aufgerechnet. In der gegen diese Veranlagungen erhobenen Einsprache vom 19. September 2019 machten A.__ und B.__ geltend, dass die Darlehen der G.__ AG, der H.__ AG und einer Privatperson als Privateinlagen zu betrachten seien. Mit Einspracheentscheiden vom 4. Oktober 2019 hiess das kantonale Steueramt die teilweise Einsprache gut. Es veranlagte A.__ und B.__ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 459'200 und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 275'100 (act. G 5/2/1 f.).

A.b.

Die mit Eingabe vom 6. November 2019 von A.__ und B.__ gegen die Einspracheentscheide vom 4. Oktober 2019 erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde; act. G 5/1) hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 20. April 2020 gut, hob die Einspracheentscheide auf und wies die Angelegenheit zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuer Entscheidung an das kantonale Steueramt zurück. Die amtlichen Kosten von je CHF 600 wurden dem Staat auferlegt (act. G 2).



B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt am 11. Mai 2020 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid vom 20. April 2020 sei aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 4. Oktober 2019 seien zu bestätigen (act. G 1).

B.b.

In der Vernehmlassung vom 13. Mai 2020 beantragte die Vorinstanz, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten; eventuell sei sie abzuweisen. Zur Begründung verwies sie auf den angefochtenen Entscheid und äusserte sich ergänzend zur Beschwerde (act. G 4). Der Beschwerdeführer, die Beschwerdegegner und die Beschwerdebeteiligte verzichteten stillschweigend auf eine Stellungnahme (act. G 7).

B.c.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Besteuerung des Einkommens und des Vermögens natürlicher Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (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, und die Eingabe vom 11. Mai 2020 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG).

Die Vorinstanz begründet ihren Nichteintretensantrag mit der Überlegung, dass die



Voraussetzungen für die Anfechtbarkeit eines Zwischenentscheids (Rückweisung zur Abklärung und Neuverfügung), wie er vorliegend zur Diskussion steht, nicht erfüllt seien (act. G 4). Nach der Rechtsprechung ist die Anfechtung eines Zwischenentscheides zulässig, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (VerwGE B 2015/4 vom 30. Juni 2015 E. 1). Für den Fall, dass sich vorliegend - im Rahmen der materiellen Prüfung - der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Leistungszufluss (Aufrechnung) bei den Beschwerdegegnern im Jahr 2018 als belegt erweisen sollte, liesse sich die Angelegenheit im Rahmen eines Endentscheids (ohne weitere Abklärungen und Neuverfügung) erledigen. Im Fall der Bestätigung der Abklärungsbedürftigkeit resultiert demgegenüber für den Beschwerdeführer ein entsprechender Abklärungsaufwand. Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1.

Materiell streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die bei den Beschwerdegegnern für das Jahr 2018 vorgenommene Aufrechnung von geldwerten Leistungen der F.__-GmbH von CHF 447'917 als nicht rechtmässig erachtete, die entsprechenden Entscheide des Beschwerdeführers aufhob und die Angelegenheit zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und neuer Entscheidung an ihn zurückwies.

Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar, wenn sie nicht als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren sind und ohne entsprechende Gegenleistung des Gesellschafters erfolgen. Dem Beteiligten werden Leistungen erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht würden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 88 und 95 zu Art. 58 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, III. N. 111). Nach der Rechtsprechung müssen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: (1) Die Gesellschaft erbringt eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung, wodurch das Geschäftsergebnis gemindert wird. (2) Mit der Leistung wird ein Beteiligter oder eine diesem nahestehende Person oder Unternehmung begünstigt; ein der Gesellschaft



fernstehender Dritter hätte sie unter gleichen Bedingungen nicht erhalten; die Leistung ist also ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar. (3) Der Charakter der Leistung bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. N. 112). Für die *Beweislastverteilung* im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen ist zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Wenn - bei Vorhandensein einer Gegenleistung an die Gesellschaft - umstritten ist, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen ist, so ist - ausgehend von der natürlichen Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung - die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweispflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 109 zu Art. 58 DBG).

Soweit eine geldwerte Leistung einer Gesellschaft rechtskräftig festgestellt ist, erfolgt regelmässig eine entsprechende Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber (BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6). Indes besteht kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Indes haben lediglich das Entscheidispositiv des rechtskräftigen Entscheids bzw. die Steuerfaktoren der Gesellschaft an der Rechtskraft teil. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärssebene ist daher unerlässlich, zumal es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (BGer 2C_16/2015 a.a.O. E. 2.5.7 m.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N. 147 zu Art. 20 DBG; GVP 2001 Nr. 27). 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. 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 a.a.O. E. 2.5.8 m.H.).

2.2.

Die Beschwerdegegner deklarierten in der Steuererklärung 2017 gegenüber der F. __-



GmbH eine Kontokorrentschuld von CHF 504'181 (act. G 5/6 II/16). Gemäss Jahresrechnung der Gesellschaft per 30. September 2018 betrug die Kontokorrentschuld der Beschwerdegegner CHF 524'917 (vgl. act. G 5/6 I/17). Der über die F.__-GmbH eröffnete Konkurs wurde am 12. Oktober 2018 mangels Aktiven eingestellt. In der Steuererklärung 2018 deklarierten die Beschwerdegegner gegenüber der per 28. Januar 2019 im Handelsregister gelöschten F.__-GmbH keine Schuld mehr (act. G 5/6 I/76). Der Beschwerdeführer rechnete den Beschwerdegegnern die nicht mehr deklarierte Schuld in den Veranlagungsverfügungen vom 4. Oktober 2019 (act. G 5/6 I/6 und I/9) als geldwerte Leistungen der (konkursiten) GmbH auf. Er leitete aus einer steueramtlichen Meldung vom 5. Februar 2019 ab, dass aufgrund geschäftsmässig nicht begründeter Abschreibung der (simulierten) Aktivdarlehen der Beschwerdegegner eine geldwerte Leistung von CHF 500'800 an die Beschwerdegegner erfolgt sei (act. G 5/6 I/88).

Die Vorinstanz hielt hierzu im angefochtenen Entscheid fest, eine solche Meldung allein vermöge den Nachweis einer geldwerten Leistung nicht zu erbringen, zumal darin lediglich erwähnt werde, dass "im Rahmen der Veranlagung" der F.__-GmbH in Liquidation die erwähnte Leistung festgestellt worden sei. In den Akten sei nun aber keine entsprechende Veranlagung der F.__-GmbH zu finden, welche eine solche Leistung dokumentieren würde. Im Einspracheverfahren hätten die Beschwerdeführer verschiedene Akten zur F.__-GmbH (Bilanz und Erfolgsrechnung für den Zeitraum 1. Oktober 2017 bis 30. September 2018 sowie diverse Kontoblätter für den gleichen Zeitraum; act. G 5/6 I/18 f., I/20 ff.) eingereicht. Im vorinstanzlichen Verfahren hätten sie die Bilanz und die Erfolgsrechnung für den Zeitraum 1. Oktober 2016 bis 30. September 2017 (act. G 5/2/4) nachgereicht. Veranlagungen der F.__-GmbH fänden sich nicht bei den Akten. Soweit ersichtlich würden sich die in Frage stehenden Aufrechnungen geldwerter Leistungen aus den beiden Bilanzpositionen KK (Kontokorrent) A.__ und KK B.__, einem Mietdepot A.__ und drei Darlehen zusammensetzen (act. G 5/6 I/17). Abschreibungen seien aber in der Erfolgsrechnung per 30. September 2018 lediglich mit CHF 4'379.30 verbucht worden (act. G 5/6 I/18). Aus den Kontoblättern sei weiter ersichtlich, dass die Beschwerdeführer nicht nur Löhne von CHF 35'817.60 bzw. CHF 33'218 und Boni von CHF 7'000 aus der Gesellschaft bezogen hätten (act. G 5/6 I/38 f.), sondern dass sie auch regelmässig Privatbezüge aus der Gesellschaft getätigt und diese dem KK-Konto belastet hätten (act. G 5/6 I/26 f.). Im Geschäftsjahr 2018 hätten sich diese auf CHF 38'191.38 belaufen. Der Bestand des KK-Kontos der Beschwerdeführerin sei von CHF 302'201.66 auf CHF 340'393.04 angestiegen und habe sich beim Beschwerdeführer von CHF 198'678.78 auf CHF 184'524.33 reduziert. Die Entnahme



von finanziellen Mitteln in erheblichem Umfang aus der F.__-GmbH sei unbestritten (act. G 5/8 Ziffer 3). Allerdings sei der vom Beschwerdeführer festgelegte Betrag von CHF 447'917 einzig aufgrund der steueramtlichen Meldung vollumfänglich im Steuerjahr 2018 aufgerechnet worden. Diese Aufrechnung sei anhand der vorliegenden Akten in dieser Höhe nicht nachvollziehbar. Namentlich fehle der Nachweis, dass eine Leistung dieser Höhe im Jahr 2018 zugeflossen sei. Allerdings bestünden klare Anhaltspunkte, dass die Beschwerdeführer mit dem regelmässigen Bezug von finanziellen Mitteln aus der F.__-GmbH geldwerte Vorteile (Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) erlangt hätten. Der Sachverhalt sei daher weiter abzuklären (act. G 2).

2.3.

Der Beschwerdeführer wendet ein, der Vorwurf der fehlenden Nachvollziehbarkeit der Aufrechnung erstaune, gehe doch bereits aus dem Einspracheentscheid die Berechnung hervor, welche sich auf die Einsprache, die Jahresrechnung der F.__-GmbH per 30. September 2018 sowie die Konkurseinstellung mangels Aktiven stütze. Der Reinvermögenszugang aus der untergegangenen Kontokorrent-Schuld der Beschwerdegegner gehe aus dem Vergleich der Steuerakten 2017 und 2018 eindeutig hervor. Eine Ausnahme von der Besteuerung wäre als steuermindernde Tatsache von den Beschwerdegegnern nachzuweisen. Ihre Einwendung, dass ihre Schuld für die Gesellschaft nicht werthaltig gewesen sei, verfange nicht. Die Beschwerdegegner seien durch den Wegfall der Schuld wirtschaftlich bereichert (BGE 142 II 197). Es habe in jedem Fall eine volle Besteuerung des Reinvermögenszugangs zu erfolgen. Ebenso wenig vermöge die Einwendung zu überzeugen, die Besteuerung der geldwerten Leistung hätte in den vorangehenden Steuerperioden erfolgen sollen. Soweit die Kontokorrentschulden nicht als simuliertes Darlehen zu qualifizieren seien, erfolge der Reinvermögenszugang frühestens im Zeitpunkt, in welchem die Kontokorrentschuld untergegangen sei (vorliegend mit der Einstellung des Konkurses am 12. Oktober 2018). Soweit die Schulden als simuliertes Darlehen zu qualifizieren seien, sei der Zeitpunkt der Realisation unter Würdigung der konkreten Umstände zu bestimmen. Die Simulation müsse auf klaren Indizien beruhen. Die Indizien würden sich in vielen Fällen erst dann zu einem Beweis verdichten, wenn der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussere, die Mittel seiner Gesellschaft zu entziehen und den Behörden diese Absicht insbesondere dadurch erkennbar werde, dass die Gesellschaft das Darlehen als wertlos geworden abschreibe (BGE 138 II 57 E. 5, BGer 2C_443/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.5.3). Die F.__-GmbH habe die Kontokorrentforderung bis zu ihrem Konkurs nicht abgeschrieben. Nachdem grundsätzlich nur auf Ebene der Gesellschaft die Abgrenzung zwischen echten und simulierten Darlehen gemacht werden könne,



komme der Veranlagung der juristischen Person für die Erfassung der geldwerten Leistung im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung des Anteilsinhabers eine "Leadfunktion" zu. Vorliegend habe sich die geldwerte Leistung erst mit der Konkurseröffnung manifestiert, weshalb auch die Besteuerung zu diesem Zeitpunkt zu erfolgen habe. In der Steuererklärung 2017 sei die Kontokorrentschuld nach wie vor deklariert worden, woraus grundsätzlich auf einen Rückzahlungswillen geschlossen werden müsse. Aus diesem Grund und aufgrund des für 2017 deklarierten Nettoeinkommens von CHF 144'951 sei zu diesem Zeitpunkt die Rückzahlung nicht definitiv ausgeschlossen gewesen. Eine frühere Besteuerung sei somit nicht geboten gewesen. Eine steueramtliche Meldung werde erst 50 Tage nach Eröffnung der unangefochten gebliebenen Veranlagung der juristischen Person abgesetzt. Die Beschwerdegegner hätten einen allfälligen Einkommenszufluss (geldwerte Leistung) bereits in früheren Jahren deklarieren müssen, hätten doch sie ihre finanziellen Verhältnisse und diejenigen der GmbH am besten gekannt. Es verstosse gegen Treu und Glauben, wenn sie nun rügen würden, dass der steuerliche Zugriff früher hätte erfolgen sollen (BGer 2C_461/2008 vom 23. Dezember 2008 E. 3.2, 2C_442/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.2.3; act. G 1).

3.

3.1.

Vorliegend bestätigt der Beschwerdeführer, dass der Veranlagung der juristischen Person für die Erfassung einer geldwerten Leistung im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung des Anteilsinhabers eine "Leadfunktion" zukomme und eine steueramtliche Meldung 50 Tage nach Eröffnung der unangefochten gebliebenen Veranlagung der juristischen Person abgesetzt werde (act. G 1 IV./2.2.2). Indes ist die in der steueramtlichen Meldung angeführte Veranlagung der F.__-GmbH für 2018 (act. G 5/6 I/88) in den vom Beschwerdeführer eingereichten Akten nach wie vor nicht enthalten. Lässt sich - wie vorliegend - eine Aufrechnung von geldwerten Leistungen nicht auf die rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen, hat die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen (VerwGE B 2018/4 und 5 vom 15. März 2018 E. 4.2).

3.2.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann vorliegen, wenn die Gesellschaft dem Beteiligten ein Darlehen ohne angemessene Sicherheit, ohne klare Rückzahlungsverpflichtung oder ohne tatsächliche Rückzahlungsmöglichkeit gewährt (simuliertes Darlehen; Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., III. N. 116 mit Hinweisen). Dabei ist die finanzielle Situation des Anteilsinhabers *im Zeitpunkt der Kreditgewährung*



massgebend, wobei spätere Entwicklungen nur insoweit in Betracht fallen, als sie zu diesem Zeitpunkt bereits absehbar waren. Hätte ein unabhängiger Dritter dem Anteilsinhaber zu diesem Zeitpunkt kein Darlehen gewährt oder dafür zumindest Sicherheiten verlangt, ist in der Darlehensgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen. Weitere Kriterien für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind die Höhe der Darlehenssumme, die fehlende Bonität des Anteilsinhabers, die fehlende Begleichung der Darlehenszinsen bzw. Novation derselben in eine zusätzliche Schuld und die laufende Erhöhung der Schuldsomme (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N. 119 f. zu Art. 58 DBG).

Die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines simulierten Darlehens ist entscheidend für den Zeitpunkt, in dem ein "Darlehen" beim Steuerpflichtigen als Einkommen zu erfassen ist (so bereits VerwGE B 2001/170 vom 20. August 2002 E. 4e). Beim Gesellschafter wird rechtsprechungsgemäss das Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttung zu dem Zeitpunkt erfasst, in welchem er den klaren *Willen äussert, die Mittel der Gesellschaft zu entziehen* bzw. in welchem er *mit der Rückzahlung nicht mehr rechnen* muss. Dieser Zeitpunkt tritt mit der Genehmigung der Bilanz und der Erfolgsrechnung ein, in denen wiederum weder die zurückbehaltenen Einnahmen noch die entsprechenden Forderungen enthalten sind. Beim simulierten Darlehen fliesst die verdeckte Gewinnausschüttung jedoch grundsätzlich *bereits mit der Darlehenshingabe* zu. Gewährt indes eine Gesellschaft einem Anteilsinhaber - wie vorliegend - über Jahre hinweg Darlehen, so muss die verdeckte Gewinnausschüttung beim Anteilsinhaber nicht bereits bei der ersten Darlehenshingabe als steuerbare Einkunft erfasst werden. Die verdeckte Gewinnausschüttung kann auch erst dann zufließen, wenn die Gesellschaft erst bei späteren Darlehenshingaben *nicht mehr ernsthaft mit der Darlehensrückzahlung durch ihren Gesellschafter rechnen* konnte, weil dieser z.B. in der Zwischenzeit überschuldet war (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N. 73-76 zu Art. 41 DBG mit Hinweisen).

3.3.

3.3.1.

Die Beschwerdegegner anerkannten im vorinstanzlichen Verfahren, dass ihre Nettoschulden gegenüber der Gesellschaft im Zeitpunkt des Konkurses (12. Oktober 2018) CHF 447'917 betragen hätten und aufgrund des Konkurses gelöscht worden seien. Sie machten indes sinngemäss und zusammengefasst geltend, sie seien persönlich *seit Jahren überschuldet* gewesen. Ihre Schulden seien dementsprechend für die GmbH wertlos bzw. nicht einbringlich gewesen, weshalb der konkursbedingte



Wegfall der Schuld im Jahr 2018 bei ihnen keine wirtschaftliche Bereicherung habe bewirken können. Ausserdem hätte die Besteuerung des simulierten Darlehens angesichts ihrer bekanntermassen schlechten wirtschaftlichen Lage bereits in den vorangehenden Steuerperioden erfolgen müssen. Die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung der Darlehen ergebe sich aus ihrer Uneinbringlichkeit bei ihnen. Ihre desolante Finanzlage und diejenige der GmbH seien transparent und erkennbar gewesen; Rückfragen durch die Steuerbehörde hinsichtlich der Zunahme der Darlehen im Zeitverlauf seien nie erfolgt. Aufrechnungen hätten (wenn überhaupt) schon in früheren Jahren erfolgen müssen. Eine Aufrechnung des gesamten Betrages im Jahr 2018 sei periodenfremd (vgl. act. G 6/1 und 6/8). In der Steuererklärung 2018 deklarierten die Beschwerdegegner denn auch die konkursbedingt weggefallenen Schulden nicht mehr (vgl. act. G 5/6 I/76 und vorangehende E. 2.2 erster Absatz).

3.3.2.

Mit Blick auf die geschilderten Umstände bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdegegner mit dem *über mehrere Jahre erfolgten Zugang* von Mitteln aus der F.__-GmbH geldwerte Vorteile im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG beziehungsweise Art. 33 Abs. 1 lit. c StG erlangten. Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung (act. G 1 S. 4 Ziffer 2.2.2 mit Rechtsprechungs-Hinweisen) ist für die Zeit vor dem Konkurs der Gesellschaft nach Lage der vorliegenden Akten keine eindeutige Willensäusserung der Beschwerdegegner dokumentiert, dass sie die von ihnen bezogenen Mittel der Gesellschaft endgültig entziehen wollten. Vielmehr deklarierten sie in der Steuerklärung 2017 nach wie vor ihre Kontokorrentschuld, woraus - auch nach der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung (act. 1 S. 5 Zeile 5) - auf einen Rückzahlungswillen zu schliessen war. Der Beschwerdeführer macht denn auch zu Recht nicht geltend, dass die GmbH das Darlehen (vor dem Konkurs) als wertlos abgeschrieben habe (vgl. BGE 138 II 57 E. 5, BGer 2C_443/2016 a.a.O. E. 5.2.3). Daher kann für die Besteuerung nur der Zeitpunkt massgebend sein, in welchem - trotz gegebenem Rückzahlungswillen - auf Seiten der Beschwerdegegner aufgrund ihrer Überschuldung tatsächlich nicht mehr mit einer Rückzahlung zu rechnen war. Mit Blick auf die von den Beschwerdegegnern bestätigten Umstände (vorstehende E. 3.2) blieb und bleibt unklar, in welchem Zeitpunkt und in welchem Betrag eine Rückzahlungsmöglichkeit der Beschwerdegegner aufgrund ihrer finanziellen Situation nicht mehr vorhanden war bzw. in welchem Zeitpunkt die GmbH mit der Rückzahlung des Darlehens nicht mehr ernsthaft rechnen konnte.

3.3.3.

Die von den Beschwerdegegnern angeführte und teilweise aus den Akten ersichtliche



langjährig schlechte Finanzsituation (Überschuldung) wird vom Beschwerdeführer als solche nicht in Abrede gestellt. Allein die Deklaration eines Nettoeinkommens von CHF 144'951 durch die Beschwerdegegner für das Jahr 2017 - wenige Monate vor Konkurseröffnung der GmbH - macht entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (act. G 1 S. 5) die Rückzahlungsmöglichkeit der nicht abgedeckten Kontokorrentschuld in dreifacher Höhe des deklarierten Nettoeinkommens noch nicht plausibel, zumal dieselbe Deklaration auch ein Minus-Vermögen der Beschwerdegegner annähernd in Höhe der Kontokorrentschuld enthält (vgl. act. G 5/6 II/2 f.). Augenfällig und hier wesentlich ist auch, dass die Aktiven der Bilanz der GmbH per 30. September 2017 praktisch ausschliesslich (ca. 90 %) aus dem Kontokorrent-Ausstand der Beschwerdegegner bestanden (act. G 5/2/4); über andere namhafte Werte verfügte die GmbH nicht. Hinzu kommt, dass der Kontokorrent-Ausstand 2017 trotz fehlender Absicherung kaum (d.h. mit ca. 0.2 % p.a) verzinst wurde (vgl. act. G 5/6 II/16), was - neben der Höhe der Darlehenssumme im Verhältnis zu den Gesamtktiven der GmbH - klar auf ein fiktives Darlehen hinweist (vgl. vorangehende E. 3.2 erster Absatz). Von daher erscheint die Behauptung des Beschwerdeführers, dass sich die geldwerte Leistung an die Beschwerdegegner erst mit der Konkurseröffnung ihrer GmbH manifestiert habe (act. G 1 S. 4 f.), jedenfalls gestützt auf die dem Gericht vorliegenden Akten im Beschwerdeverfahren weder belegt noch plausibel.

In Betracht fällt weiter, dass die Beschwerdegegner das im Verlauf der Jahre aufgebaute Kontokorrentdarlehen soweit ersichtlich als *Einkommen der jeweiligen Jahre* verwendet haben dürften (vgl. BGE 138 II 57 E. 5.1.2). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (act. G 1 S. 5 unten) war es in der geschilderten Situation nicht an den Beschwerdegegnern, das (fiktive) Darlehen für 2017 oder für frühere Jahre als Einkommenszufluss zu deklarieren, zumal für den Beschwerdeführer alle erforderlichen Daten offen zu Tage lagen. Zum Verweis des Beschwerdeführers auf BGer 2C_461/2008 ist festzuhalten, dass gemäss Sachverhalt jenes Entscheids die Steuerbehörde auf das Anwachsen der Darlehensschuld insoweit reagiert hatte, als sie bei Überschreiten einer bestimmten betraglichen Grenze explizit den Vorbehalt anbrachte, dass allfällige Verluste auf der Forderung gegenüber dem Aktionär als geldwerte Leistung behandelt werden müssten (BGer 2C_461/2008 a.a.O. E. 3.2). An einer solchen Reaktion des Beschwerdeführers fehlte es vorliegend gerade, weshalb der Entscheid nicht einschlägig ist. Auch kann den Beschwerdegegnern ein treuwidriges Verhalten, wie es in dem vom Beschwerdeführer angeführten Entscheid zur Diskussion stand (a.a.O. E. 3.2.3), offensichtlich nicht unterstellt werden. Trotz augenscheinlich fehlender Bonität der Beschwerdegegner für das Darlehen (welches



St.Galler Gerichte

für die GmbH ein ungesichertes Klumpenrisiko darstellte) wurden sie vom Beschwerdeführer für 2017 definitiv veranlagt, ohne dass ihnen das Darlehen oder auch nur ein Teil davon als Einkommen aufgerechnet worden wäre.

Die finanzielle *Situation in den Jahren vor 2017* ist nicht aktenmässig dokumentiert, weshalb hierzu keine Aussagen möglich sind. Abklärungsbedürftig blieb damit wie dargelegt der *Zeitpunkt*, in welchem aufgrund der - soweit ersichtlich seit Jahren - desolaten Finanzlage der Beschwerdegegner mit einer Rückzahlung der gegenüber der GmbH bestehenden Kontokorrentschuld (vollständig oder teilweise) nicht mehr zu rechnen war. Erst wenn diese Umstände eruiert sind, lässt sich abschliessend entscheiden, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die Besteuerung des simulierten Darlehens aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Beschwerdegegner bereits in den vorangehenden Steuerperioden hätte erfolgen müssen. In jedem Fall kann der Kontokorrentausstand nicht einfach im Nachhinein im Jahr 2018 als Ganzes als Einkommen besteuert werden, ohne zuvor die Gegebenheiten im Einzelfall zu eruiieren. Der vom Beschwerdeführer zu leistende Nachweis eines Einkommenszuflusses kann demgemäss *für 2018 in der von ihm festgelegten Höhe* gestützt auf die bestehende Aktenlage nicht als erbracht bzw. die Rechtmässigkeit der Taxierung des *gesamten*, über Jahre aufgebauten Darlehens als einkommenssteuerpflichtiger Leistungszufluss 2018 nicht als belegt gelten. An der Abklärungsbedürftigkeit vermag der Verweis des Beschwerdeführers auf BGE 142 II 197 (Forderungsverzicht einer Bank zugunsten einer Privatperson als steuerbares Einkommen der letzteren) sowie der von ihm ins Feld geführte (act. G 1 S. 4) Umstand der wirtschaftlichen Bereicherung der Beschwerdegegner durch den konkursbedingten Wegfall der Schuld nichts zu ändern, indem mit dieser Feststellung allein die Frage, ob bzw. und wenn ja *in welchem Betrag* sie im hier einzig streitigen Jahr 2018 wirtschaftlich bereichert wurden, noch nicht geklärt ist. Bei diesen Gegebenheiten lässt sich der vorinstanzliche Rückweisungsentscheid nicht beanstanden.

4.

4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 20. April 2020 abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von CHF 2'000 (B 2020/80: CHF 1'000; B 2020/81: CHF 1'000) erscheint angemessen (Art.



145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

4.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 98^{bis} VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2020/80 und B 2020/81 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2020/80 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2020/81 betreffend direkte Bundessteuer 2018 wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdeführer (Staat) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 2'000 (B 2020/80: CHF 1'000; B 2020/82: CHF 1'000).

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.