Fall-Nr.:	B 2021/157, B 2021/158
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	09.05.2022
Entscheiddatum:	21.03.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 21.03.2022

Art. 18 Abs. 1 DBG (SR), Art. 31 Abs. 2 StG (sGs 811.1). Frage der steuerrechtlichen Zuordnung eines Reinvermögenszuganges: Besteuerung des Zugangs bei der X.__ S.A. oder beim Beschwerdegegner als Anteilsinhaber und einzigem Verwaltungsrat der X.__ S.A. Die M.__ AG hatte im Jahr 2013 an die X.__ S.A. eine Zahlung von CHF 300'000 mit dem Vermerk "X.__ S.A. - Aktienanteile" geleistet. Die X.__ S.A. überwies im gleichen Jahr den grössten Teil dieses Betrages an den Beschwerdegegner und verbuchte ihn entsprechend. Das Verwaltungsgericht bestätigte den Standpunkt des Beschwerdeführers (Steuerverwaltung), wonach die im Zusammenhang mit dem Entgelt der M.__ AG erbrachten Leistungen frühestens seit 2011 erfolgt seien. Die X.__ S.A. sei in den entsprechenden Jahren jedoch inaktiv gewesen. Der Beschwerdegegner habe somit die fraglichen Leistungen der M.__ AG persönlich erbracht. Die M.__ AG habe weder mit der X.__ S.A. noch mit dem Beschwerdegegner einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen. Die Einkünfte über CHF 300'000 beruhten auf einer persönlichen Leistung des Beschwerdegegners. Er habe die Folgen einer intransparenten Gestaltung von beruflichen Aktivitäten und einer unzureichenden Dokumentation zivilrechtlicher Verhältnisse bzw. die daraus resultierende Beweislosigkeit seines Standpunktes zu tragen. Die Feststellung des Beschwerdeführers, wonach die Zahlung der M.__ AG beim Beschwerdegegner Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstelle, erweise sich als begründet (Verwaltungsgericht, B 2021/157, B 2021/158). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 30. Mai 2023 teilweise gutgeheissen (Verfahren 9C_738/2022, bisher Nr. 2C_363/2022). Das gegen das Bundesgerichtsurteil 9C_738/2022 erhobene Revisionsgesuch wurde mit Urteil vom 18. Oktober 2023 abgewiesen (Verfahren 9F_13/2023).

Entscheid vom 21. März 2022

© Kanton St.Gallen 2025

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; 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.__,

Beschwerdegegner,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2013) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2013)

© Kanton St.Gallen 2025

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.
A.__, geb. 1945, war im Jahr 2013 als selbständig erwerbender Rechtsanwalt tätig und zudem Alleinaktionär und Mitglied des Verwaltungsrats der am 7. Juni 1989 ins Handelsregister eingetragenen X.__ S.A. mit Sitz in B.__ (nachstehend X.__ S.A.). Am 14. März 2017 wurde er für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 360'800 und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von CHF 1'318'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 361'200 veranlagt. Die Veranlagungsbehörde hatte den Einkünften eine im Jahr 2013 bei der X.__ S.A. eingegangene Zahlung der M.__ AG (nachfolgend: M.__ AG) von CHF 300'000 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Honorarertrag aus anwaltlicher Tätigkeit) sowie Ertrag aus Eigennutzung von Immobilien von CHF 727 hinzugerechnet. Aufgrund des dadurch erhöhten Nettoeinkommens wurde der deklarierte Abzug für Krankheits- und Unfallkosten von CHF 3'943 nicht zugelassen. Im Weiteren legte die Veranlagungsbehörde den Steuerwert der X.__-Aktie auf CHF 4'400 fest (deklariert: CHF 1'000), was eine Erhöhung des steuerbaren Vermögens um CHF 340'000 zur Folge hatte (act. G 8/6 3/8 f.). Die von A.__ dagegen erhobenen Einsprachen (act. G 8/6 3/10) hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 24. Mai 2018 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 teilweise gut mit der Begründung, der Honorarertrag von CHF 300'000 sei dem Einzelunternehmen des Einsprechers zuzurechnen und nicht der X.__ S.A., weshalb der Steuerwert der X.__-Aktie nicht CHF 4'400, sondern nur noch CHF 1 betrage. Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wurde A.__ mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 360'800 und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von CHF 878'000 (CHF 1'318'000 minus CHF 440'000) veranlagt. Die Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2013 wurde demgegenüber abgewiesen und das in der Veranlagung festgelegte steuerbare Einkommen bestätigt (act. G 8/6 3/16 f.). Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) hiess die dagegen erhobenen Rechtsmittel mit Entscheiden vom 20. Juni 2019 teilweise gut mit der Begründung, der Sachverhalt sei nicht ausreichend geklärt. Namentlich sei unklar, auf welchem Weg die CHF 300'000 A.__ zugeflossen sein sollen. Die Angelegenheit wurde zur Klärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid (in Fortführung des Einspracheverfahrens) an das Steueramt zurückgewiesen (VRKE I/1-2018/133 f.).

© Kanton St.Gallen 2025

A.b.
Mit Schreiben vom 18. September 2019 forderte das Steueramt A.__ auf, verschiedene Kontoauszüge einzureichen; diese gingen am 12./13. November 2019 bei der Veranlagungsbehörde ein (act. G 8/6 3/27 bis 3/36). Mit Entscheiden vom 5. Februar 2020 hiess das Steueramt die Einsprachen insofern teilweise gut, als es - wie bereits in den Entscheiden vom 24. Mai 2018 - die X.__-Aktien mit einem reduzierten Steuerwert von CHF 1 berücksichtigte. An den Aufrechnungen von CHF 300'000 (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit), CHF 727 (Ertrag aus Eigennutzung von Immobilien) und CHF 3'943 (Wegfall Krankheitskostenabzug) hielt es jedoch fest und veranlagte A.__ mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 360'800 (Kantons- und Gemeindesteuern 2013) bzw. CHF 361'200 (direkte Bundessteuer 2013) und einem steuerbaren Vermögen 2013 von CHF 878'000 (act. G 8/6 3/37 f.). Die hiergegen von A.__ am 9. März 2020 erhobenen Rechtsmittel (act. G 8/1; Rekurs und Beschwerde) hiess die VRK mit Entscheid vom 17. Juni 2021 teilweise gut und hob die Einspracheentscheide vom 5. Februar 2020 auf. Sie wies die Angelegenheit zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer sowie der direkten Bundessteuer 2013 an das Steueramt zurück (act. G 2).

B.

B.a.
Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingaben vom 14./16. Juli 2021 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 5. Februar 2020 sei zu bestätigen (act. G 1 und 5).

B.b.
Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 20. Juli 2021 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 7). Die Beschwerdebeteiligte stellte in ihrer Eingabe vom 12. August 2021 den Antrag auf Gutheissung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners (act. G 14).

B.c.
Der Beschwerdegegner A.__ äusserte sich in den Eingaben vom 21. Juli 2021 (act. G 10) und 17. September 2021 (act. G 18) zur Beschwerde und zur Stellungnahme der Beschwerdebeteiligten und beantragte die Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Vorinstanz gab am 21. September 2021 den Verzicht auf eine weitere Äusserung bekannt (act. G 20).

© Kanton St.Gallen 2025

B.d.
Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.
Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung und zur Besteuerung von Einkommen und Vermögen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorin-stanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer anderseits 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. 229 in Verbindung mit 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 Eingaben vom 14./16. Juli 2021 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit 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). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1.
Streitig ist vorliegend, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid für die Veranlagung des steuerbaren Einkommens 2013 des Beschwerdegegners die Vereinnahmung zusätzlicher Honorarerträge (Zahlung X.__ S.A. von CHF 300'000) zu Recht als nicht erstellt erachtete und einzig den vom Beschwerdegegner in dieser Steuerperiode von den X.__ S.A. bezogenen Betrag von CHF 10'910.40 dem steuerbaren Einkommen zurechnete, was gemäss angefochtenem Entscheid zur Folge hat, dass auch der Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (CHF 3'943) und der Steuerwert der X.__-Aktien neu zu berechnen sind.

© Kanton St.Gallen 2025

2.2.
Nach Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 31 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Das Reineinkommen der selbständigerwerbenden Person ist der sogenannte Vermögensstandsgewinn. Es entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem dem Unternehmen dienenden Eigenkapital am Schluss des vorangegangen und demjenigen am Schluss des abgeschlossenen Geschäftsjahrs, vermehrt um die nicht abzugsfähigen Verminderungen des Geschäftsvermögens (Privatentnahmen usw.; vgl. Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 70 ff. zu Art. 18 DBG). Art. 16 DBG und Art. 29 StG bringen im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 29 Abs. 1 StG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG, Art. 30-36 StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer bzw. der Einkommenssteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG, Art. 29 Abs. 3 StG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG und Art. 37 StG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 139 II 363 E. 2.1). Die subjektive Zuordnung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestandes. Sie bildet ebenso Voraussetzung wie Schranke einer allgemeinen, auf Generalklauseln (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 29 Abs. 1 StG) beruhenden Besteuerung des Reinvermögenszugangs. Allgemein gilt, dass die subjektive Zuordnung im Steuerrecht mit der zivilrechtlichen Sichtweise übereinstimmt, es sei denn, das Gesetz sehe eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vor oder verfolge eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (BGer 2C_95/2013 vom 21. August 2013 E. 2.1 m.H.).

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wohingegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. statt vieler BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 3.6). Mit Blick auf die Gesamteinkommensbesteuerung ist nach der Rechtsprechung zu folgern, dass die (von der Steuerbehörde zu beweisenden) Einkünfte, die als Entgelt für die Arbeit oder die Dienste einer Person anfallen, vermutungsweise derselben Person zuzuordnen sind. Macht die steuerpflichtige natürliche Person geltend, das Entgelt stehe nicht ihr, sondern einer anderen natürlichen oder juristischen Person zu, behauptet sie eine aus ihrer Optik steuermindernde Tatsache. Ihr obliegt es, die gesetzliche Vermutung anhand des

© Kanton St.Gallen 2025

Beweises des Gegenteils zu entkräften, solange sich dies nicht bereits aus einer anderslautenden gesetzlichen Anordnung ergibt (BGer 2C_95/2013 a.a.O. E. 2.2). Der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit steht die steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit bzw. Organisationshoheit der Unternehmen gegenüber (BGE 139 II 78 E. 3.2.1 S. 88 f.). Auch Aktionär und Aktiengesellschaft können sich auf die steuerliche Gestaltungsfreiheit berufen. Dies entbindet sie freilich nicht davon, die angestrebte Wirkung vertraglich auszugestalten und - für steuerliche Zwecke - hinreichend zu belegen (BGer 2C_95/2013 a.a.O. E. 2.3). Gerade in Kleinstverhältnissen - wie z.B. einer Kapitalgesellschaft mit einem Alleinaktionär, der als einziger oder nahezu einziger Arbeitnehmer für sie tätig wird - ist es von besonderer Bedeutung, Rechtsklarheit und Rechtssicherheit dadurch zu schaffen, dass (schriftliche) vertragliche Grundlagen gelegt werden. Es liegt auch im Interesse des Aktionärs, klare Verhältnisse zu schaffen, will er den haftungsbegrenzenden Schutz der Kapitalgesellschaft nutzen oder die steuerliche Abrechnung über die Gesellschaft vornehmen können (BGer 2C_95/2013 a.a.O. E. 2.4).

Im Zivil- und im Steuerrecht wird vom Grundsatz ausgegangen, dass sich eine juristische Person aufgrund ihrer eigenen Rechtsfähigkeit von der natürlichen Person unterscheidet bzw. ein eigenes Rechtssubjekt und Steuersubjekt ist (Trennungsprinzip). Die rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen von den wirtschaftlich daran berechtigten natürlichen Personen bleibt nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des so genannten Durchgriffs, unbeachtet. Dieser setzt Identität der wirtschaftlichen Interessen zwischen juristischer und dahinterstehender natürlicher Person voraus, und insbesondere, dass die rechtliche Berufung auf die Selbständigkeit der juristischen Person der Umgehung von Gesetzesvorschriften oder der Missachtung der Rechte Dritter dient; es geht der Sache nach um eine rechtsmissbräuchliche Verwendung der juristischen Person durch die sie beherrschende natürliche Person (BGE 136 I 65 E. 5.4). Die Annahme eines Rechtsmissbrauchs wird dabei insbesondere an das Erfordernis einer Massierung unterschiedlicher und ausserordentlicher Verhaltensweisen im Sinn eigentlicher Machenschaften geknüpft (vgl. BGer 5A_330/2012 vom 17. Juli 2012 E. 3.2 m.H.).

2.3.
Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid unter anderem aus, sie habe bereits im Entscheid vom 20. Juni 2019 (VRKE I/1-2018/133 f.) festgehalten, dass die Steuerveranlagung der X.__ S.A. nicht Verfahrensgegenstand sei. Mittlerweile sei erstellt, dass die umstrittene Vergütung der M.__ AG an die X.__ S.A. (von CHF 300'000) von der X.__ S.A. verbucht worden sei. Über die Art der

© Kanton St.Gallen 2025

Geschäftsbeziehung zwischen der X.__ S.A. und der M.__ AG bestehe jedoch nach wie vor Unklarheit, da die entsprechenden Steuerunterlagen nicht vorlägen. Insbesondere lasse sich nicht feststellen, welche Aktivitäten die X.__ S.A., allenfalls in Zusammenhang mit der M.__ AG zwecks Erwerbs einer Beteiligung, entwickelt habe, um im "Fortbewegungsmarkt" Fuss zu fassen. Weiter sei anhand der Akten nicht nachvollziehbar, wie das in den Büchern der X.__ S.A. geführte Darlehen des Beschwerdegegners verwendet worden sei. Aus der Steuererklärung 2013 der X.__ S.A. sei einzig ersichtlich, dass in den Jahren 2007 bis 2012 jeweils Verluste deklariert worden seien (act. G 8/6 3/22), was auf eine geschäftliche Tätigkeit schliessen lasse. Diese Frage sei jedoch im Veranlagungsverfahren der X.__ S.A. zu prüfen, zumal der Beschwerdeführer kein rechtsmissbräuchliches Handeln nachgewiesen habe. Somit sei kein Rechtfertigungsgrund für eine Durchbrechung des Trennungs- oder Sphärenprinzips (Rechtsmissbrauch) nachgewiesen. Selbst wenn ein solcher vorläge und der Beschwerdegegner und die X.__ S.A. als wirtschaftliche Einheit zu betrachten wären, würde dies bedeuten, dass vorerst der Gewinn der X.__ S.A. nach der allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Ordnung korrekt zu ermitteln und dieser anschliessend dem Beschwerdegegner zuzuordnen wäre. Die X.__ S.A. würde in diesem Fall nicht als unabhängiges Steuersubjekt anerkannt (act. G 2 S. 8). Gemäss Jahresrechnung des *Einzelunternehmens des Beschwerdegegners* habe der in die Steuererklärung 2013 (Ziffer 2.1) übertragene Jahresgewinn (Vermögensstandsgewinn) per 31. Dezember 2013 CHF 14'824.84 betragen. Sodann sei im Wertschriftenverzeichnis ein Darlehen an die X.__ S.A. von CHF 85'471 aufgeführt worden (act. G 8/6 3/2); es habe per 31. Dezember 2012 noch CHF 374'502 betragen (act. G 8/6 3/22), was einer Amortisation von CHF 289'031 während des Steuerjahres 2013 entspreche. Die 100 Inhaberaktien der X.__ S.A. seien zum Nennwert von CHF 100'000 deklariert worden. Weiter habe der Beschwerdegegner im Wertschriftenverzeichnis neu ein Darlehen an die Q.__ AG von CHF 100'000 aufgeführt (act. G 8/6 3/2). In tatsächlicher Hinsicht sei unbestritten, dass die M.__ AG der X.__ S.A. am 5. September 2013 CHF 300'000 auf das Kontokorrentkonto bei der F.__-bank mit dem Vermerk "X.__ AG-Aktienanteile" überwiesen habe (act. G 8/6 3/39). Dieses Konto sei im Jahr 2013 eröffnet und wieder saldiert worden. Jedenfalls seien in den Jahresabschlüssen 2012 und 2013 keine Bankkonten bilanziert worden, ebenso keine Post- und Bargeldkonten (act. G 8/6 3/22). Den grössten Teil dieses Geldes habe die X.__ S.A. im selben Jahr an den Beschwerdegegner weitergeleitet. So habe dieser am 13. und 23. September 2013 jeweils Barbezüge von je CHF 10'000 getätigt und am 26. September 2013 CHF 100'000 (mit Gebühr von CHF 10) an die Q.__ AG überweisen lassen (Darlehen; act. G 8/6 3/2). Der Saldo des KK-Kontos bei der F.__-bank von CHF 179'941.40 sei am 4. Dezember 2013 auf dem bei der Raiffeisenbank

© Kanton St.Gallen 2025

Y.__ geführten Liegenschaftskonto des Beschwerdegegners gutgeschrieben worden. Insgesamt seien diesem somit CHF 299'941.40 zugeflossen. Der streitige wirtschaftliche Vorgang sei somit zweigeteilt gewesen: Er habe einerseits die Zahlung an die X.__ S.A. und anderseits die nahezu vollumfängliche Weiterleitung an den Beschwerdegegner umfasst. Der erste Teil der Transaktion sei als formlose Vergütung zulässig. Dieser Sachverhalt knüpfe beim steuerbaren Reingewinn an, da der Betrag in der Buchhaltung der X.__ S.A. als Ertrag verbucht worden sei (Kto. Nr. 601: Erlös aus Arbeiten). Auch der zweite Teil des Geschäftsvorfalls erscheine aus privatrechtlicher Sicht nachvollziehbar. Gemäss Beschwerdegegner sei damit ein der X.__ S.A. gewährtes Darlehen teilweise zurückbezahlt worden (act. G 2 S. 7-9).

Die Darlehensschuld der X.__ S.A. gegenüber dem Beschwerdegegner sei sowohl in den Büchern der X.__ S.A. als auch in der Steuererklärung des Beschwerdegegners per 31. Dezember 2013 mit CHF 85'471 deklariert und vom Beschwerdeführer entsprechend veranlagt worden. Der Beschwerdegegner habe das Darlehen auch in früheren Steuererklärungen anerkannt. So habe es per Ende 2012 noch CHF 374'502 betragen und sei demnach im Jahr 2013 um CHF 289'031 reduziert worden. Für die Darlehensamortisation hätten einzig die dem Beschwerdegegner 2013 von der X.__ S.A. zugeflossenen CHF 299'941.40 verwendet werden können, da dieser keine Bezüge bei der X.__ S.A. getätigt habe. Damit falle eine Qualifizierung der Zuflüsse als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit nur in dem die Amortisation übersteigenden Betrag von CHF 10'910.40 in Betracht. Dies spreche dafür, dass der streitige Betrag tatsächlich der X.__ S.A. vergütet worden sei, andernfalls die Gesellschaft nicht in der Lage gewesen wäre, die Darlehensschuld in diesem Umfang zu reduzieren. Gegen eine Qualifizierung als Anwaltshonorar spreche auch, dass der Beschwerdegegner in den Jahresrechnungen 2012 und 2013 Honorarerträge von CHF 112'415.90 und CHF 56'938.65 ausgewiesen habe. Ein Honorar von CHF 300'000 entspreche bei einem mittleren Stundenansatz von CHF 250 einem Mandat von mehreren hundert Stunden. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdegegner in derart grossem Umfang für die M.__ AG hätte anwaltlich tätig sein sollen. Insbesondere habe der Beschwerdeführer nicht dargelegt, dass der Beschwerdegegner im Investmentgeschäft ein Spezialist sei, was eine anwaltliche Tätigkeit in diesem Bereich eher nahegelegt hätte (vgl. BGer 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2). Zusammenfassend sei nicht erstellt, dass der Beschwerdegegner 2013 zusätzliche Honorarerträge von CHF 300'000 vereinnahmt habe. Hingegen sei der in dieser Steuerperiode von der X.__ S.A. erfolgte Bezug des Beschwerdegegners von CHF 10'910.40 dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen. Dies führe dazu, dass der Abzug für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten sowie der Steuerwert der X.__-

Aktien neu zu berechnen seien. Der Beschwerdeführer habe sich dazu nicht substantiiert geäussert, weshalb darüber nicht entschieden werden könne, ohne den Rechtsmittelweg zu verkürzen (act. G 2 S. 9 f.).

2.4.
Der Beschwerdeführer legt hierzu unter anderem dar, das Vorliegen der Voraussetzungen eines Durchgriffs sei zu Recht verneint und von ihm auch nie geltend gemacht worden. In den Jahren 2009 bis 2013 habe die X.__ S.A. ausser der fraglichen Zahlung keine Erlöse aus Geschäftstätigkeit realisiert, weder über Personal noch eigene Geschäftsräumlichkeiten (c/o-Adresse) verfügt und keine anderweitigen Aufwendungen ausgewiesen, die auf eine aktive Geschäftstätigkeit schliessen lassen würden. Der Verlust der X.__ S.A. im Jahr 2011 sei auf die Abschreibung der Forderung gegen die nahestehende Z.__ zurückzuführen, über die 2010 der Konkurs eröffnet worden sei. Die Feststellung der Vorinstanz, die X.__ S.A. habe in den Jahren 2009 bis 2013 eine aktive Geschäftstätigkeit ausgeübt, sei unzutreffend. Mit ihrer Feststellung, dass die Geschäftstätigkeit der X.__ S.A. im Veranlagungsverfahren jener Gesellschaft zu prüfen sei, verkenne die Vorinstanz, dass der steuerlich relevante Sachverhalt bei den Steuersubjekten jeweils separat und vollständig zu ermitteln sei. Es bestehe keine Regelung, welche die Reihenfolge der Veranlagung vorschreiben würde. Eine geldwerte Leistung sei grundsätzlich erst bei der Veranlagung der juristischen Person ersichtlich, weshalb eine solche im Veranlagungsverfahren der natürlichen Person regelmässig vorliege. Zwar stelle sich vorliegend nicht die Frage, ob die Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter eine geldwerte Leistung erbracht habe, sondern ob die direkte Vereinnahmung des Entgelts durch die X.__ S.A. als verdeckte Kapitalanlage des Beschwerdegegners zu qualifizieren sei. Die Ausführungen zur geldwerten Leistung seien jedoch auf dessen Pendant, die verdeckte Kapitaleinlage, sinngemäss anwendbar (act. G 5 S. 2 f.). Es gehe um die steuerrechtliche Zuordnung eines Reinvermögenszuganges. Es stelle sich die Frage, wer die Gegenleistung für den Reinvermögenszugang erbracht habe bzw. wem der Rechtsanspruch auf das Entgelt zustehe. Welcher Person das Entgelt letztlich zugeflossen sei, sei aus steuerlicher Sicht nicht relevant (BGE 2C_95/2013 a.a.O. E. 2.2). Mit Blick auf die Gesamteinkommensbesteuerung sei zu folgern, dass die (von der Steuerbehörde zu beweisenden) Einkünfte, die als Entgelt für die Arbeit oder die Dienste einer Person anfallen würden, vermutungsweise derselben Person zuzuordnen seien. Mache der Beschwerdegegner geltend, das Entgelt stehe nicht ihm, sondern einer juristischen Person (X.__ S.A.) zu, behaupte er eine steuermindernde Tatsache. Ihm obliege es, die gesetzliche Vermutung mit dem Beweis des Gegenteils zu entkräften (BGer 2C_95/2013 a.a.O. E. 2.2). Die im Zusammenhang mit dem Entgelt der M.__ AG

© Kanton St.Gallen 2025

erbrachten Leistungen seien frühestens seit 2011 erfolgt. Die X.__ S.A. sei in den entsprechenden Jahren jedoch inaktiv gewesen. Der Beschwerdegegner habe somit die fraglichen Leistungen der M.__ AG persönlich erbracht. Die M.__ AG habe aktenkundig weder mit der X.__ S.A. noch mit dem Beschwerdegegner einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen. Die Einkünfte über CHF 300'000 beruhten auf einer persönlichen Leistung des Beschwerdegegners (act. G 5).

3.

3.1.
Unbestritten und belegt ist vorliegend, dass einerseits die M.__ AG im Jahr 2013 an die X.__ S.A. eine Zahlung von CHF 300'000 mit dem Vermerk "X.__ AG - Aktienanteile" leistete und anderseits die X.__ S.A. im gleichen Jahr den grössten Teil dieses Betrages - nach den Feststellungen der Vorinstanz insgesamt CHF 299'941.40 (vgl. vorstehende E. 2.3) - an den Beschwerdegegner überwies und entsprechend verbuchte. Indem der Beschwerdegegner sich auf sein Darlehens-Guthaben bei der X.__ S.A. beruft, macht er bezüglich des Vermögenszuflusses von CHF 300'000 einen gleichzeitigen Vermögensabgang (Darlehensrückzahlung) und damit eine steuermindernde Tatsache geltend; hierfür ist er beweisbelastet (vgl. vorstehende E. 2.2). Der Vermerk "X.__ AG - Aktienanteile" im entsprechenden Bankbeleg (act. G 8/6 3/39) deutet vom Wortlaut her auf eine Entschädigung im Zusammenhang mit einem Anteilsgeschäft hin. Der Beschwerdegegner bestätigte indes am 1. Dezember 2015 in seiner Funktion als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat der X.__ S.A. die Feststellung der M.__ AG, dass die Entschädigung für Projektbearbeitungen, Beratungen und Interventionen geleistet worden sei (act. G 8/6 3/26), ohne dies näher zu dokumentieren. Die Feststellung der M.__ AG lässt sich inhaltlich nicht in Einklang bringen mit dem erwähnten Vermerk auf dem Bankbeleg. In der Einsprache vom 13. April 2017 führte der Beschwerdegegner unter anderem aus, der Fokus der X.__ S.A. sei auf Komponenten und Entwicklungen, insbesondere Elektroantriebe, gerichtet gewesen, was zur Kooperation mit der M.__ AG geführt habe. Da die M.__ AG vorerst Verluste aus der Tätigkeit erwartet habe, seien von der X.__ S.A. keine Forderungen aktiviert worden. Es sei ihm (dem Beschwerdegegner) damals darum gegangen, ein *zweites berufliches Standbein* (neben dem Advokaturbereich) aufzubauen (act. G 8/6 3/10). Mit Eingabe vom 28. Juni 2018 im Rechtsmittelverfahren führte der Beschwerdegegner sodann unter anderem sinngemäss aus, die Zahlung von CHF 300'000 sei getätigt worden, um eine jahrelange Zusammenarbeit vorläufig abzuschliessen und eine *prozessuale Auseinandersetzung* zu vermeiden. Von ihm (dem Beschwerdegegner) könnten nicht Unterlagen verlangt werden, welche aufgrund des

© Kanton St.Gallen 2025

Charakters der Geschäftstätigkeit der X.__ S.A. nicht vorgelegen hätten (act. G 8/6 II/3). Die Art der Geschäftsbeziehung/Zusammenarbeit zwischen der X.__ S.A. und der M.__ AG blieb in der Folge nicht nachvollziehbar dokumentiert. Dies änderte sich auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht. Insbesondere ist die konkrete Leistungserbringung und der Zahlungsgrund nicht aus Verträgen und Rechnungen erkennbar, obschon nicht unerhebliche Beträge in Frage stehen und der Beschwerdegegner wie erwähnt offenbar sogar eine prozessuale Auseinandersetzung (zur Einbringung der bei der M.__ AG bestehenden Ausstände) als denkbar erachtete. Letzteres hätte selbstredend entsprechender Unterlagen bedurft. Die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang in Betracht gezogene Mitwirkungspflichtverletzung (act. G 5 Ziffer 4.3 S. 6) braucht angesichts der gegebenen Umstände jedoch nicht weiter eruiert zu werden. Offen bleiben kann auch, ob - wie die Beschwerdebeteiligte vermutet - durch eine Umwandlung von steuerbarem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in eine steuerfreie Amortisation (des Darlehens) eine Steuerumgehung gegeben wäre (act. G 14 S. 4 unten mit Hinweis auf BGer 2C_187/2017 vom 19. Februar 2020).

Gleich wie die Geschäftsbeziehung X.__ S.A./M.__ AG ist auch die Art der *Verwendung* des der X.__ S.A. vom Beschwerdegegner gewährten Darlehens bzw. die Funktion des letzteren im Unternehmen nicht im Einzelnen aus den Akten ersichtlich. Das Darlehen selbst bzw. der entsprechende zivilrechtliche Anspruch der X.__ S.A. auf Darlehensgewährung ist nicht weiter (etwa in Form eines Vertrages) dokumentiert. Aus der Steuererklärung 2013 der X.__ S.A. ergibt sich einzig, dass in den Jahren 2007 bis 2012 jeweils Verluste deklariert wurden (act. G 8/6 3/22). Sodann ist mit dem Beschwerdeführer festzuhalten, dass die X.__ S.A. in den Jahren 2009 bis 2013 mit Ausnahme der fraglichen Zahlung von CHF 300'000 keine Erlöse aus Geschäftstätigkeit und keine anderweitigen Aufwendungen (insbesondere für Personal und Geschäftsräumlichkeiten) auswies, die auf eine Geschäftstätigkeit hinweisen würden. Den Hauptaufwandposten der X.__ S.A. bildete gemäss den Erfolgsrechnungen der erwähnten Jahre die Verzinsung der Darlehensforderung des Beschwerdegegners (vgl. act. G 8/6 3/22 und 3/23). Zwischen der X.__ S.A. und dem Beschwerdegegner bestand sodann in den massgebenden Perioden unbestritten *kein Arbeitsverhältnis*. Ebenso wenig besteht ein Auftragsverhältnis, denn sonst wären angefangene Arbeiten oder Debitoren zu Gunsten des Beschwerdegegners verbucht worden bzw. hätten verbucht werden müssen; macht doch der Beschwerdegegner geltend, dass er über mehrere Jahre Arbeiten geleistet habe. Auch ist nicht ersichtlich oder geltend gemacht, dass weitere Personen für die X.__ S.A. Tätigkeiten ausgeübt hätten, so dass sich die Frage stellt, wer (ausser dem Beschwerdeführer) in der

© Kanton St.Gallen 2025

X.__ S.A. für die M.__ AG hätte arbeiten sollen. Das Vorbringen des Beschwerdegegners, wonach der Zahlungseingang zugunsten der X.__ S.A. unsicher gewesen sei, weshalb es auch nicht indiziert gewesen sei, die von der X.__ S.A. getroffenen Vorkehren "minutiös aufzulisten" (act. G 18 S. 3), hilft hier nicht weiter. Nachdem aufgrund der geschilderten Gegebenheiten nicht als dargetan gelten kann, dass die X.__ S.A. (als juristische Person) gegenüber der M.__ AG eine geschäftsmässig begründete Leistung erbrachte bzw. dies mangels angestelltem Personal (Lohnkosten) nicht möglich war, verbleibt als Möglichkeit einzig die direkte Leistungserbringung an die M.__ AG durch den Beschwerdegegner persönlich. Bereits der erwähnte Hinweis des Beschwerdegegners in der Einsprache vom 13. April 2017 auf die Schaffung eines zweiten beruflichen Standbeins deutet auf eine Leistungserbringung durch ihn persönlich hin. Sodann gab der Beschwerdegegner an, dass die Geschäftsbeziehungen mit der M.__ AG seit Jahrzehnten bestünden, wobei letztere am Erwerb von Firmen (im Automobilbereich) interessiert gewesen sei (Rekurs vom 9. März 2020 Ziffer IV. S. 6 [act. G 8/1], vgl. auch Schreiben E.__ vom 11. Mai 1985 [act. G 8/6 II/16 Beilage]). Insgesamt lässt sich das von der M.__ AG erbrachte Entgelt entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht einer (vertraglichen) Leistung der X.__ S.A. zuordnen. Zur Frage, welche Leistungen vom Beschwerdegegner gegenüber der M.__ AG erbracht wurden, lässt sich den Akten ebenfalls nichts entnehmen. Wenn der Beschwerdeführer von einer Entschädigung im Zusammenhang mit dessen selbständiger Tätigkeit als Anwalt ausgeht (act. G 5 S. 6), lässt sich dies - mangels anderslautenden Anhaltspunkte - nicht beanstanden. Auch wenn der Rechtsgrund des Vermögenszuflusses nicht in einer anwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdegegners liegen würde, so läge in jedem Fall im Sinn der Generalklausel nach Art. 16 DBG und Art. 29 StG ein Reinvermögenszugang von CHF 300'000 an den Beschwerdegegner vor.

3.2.

Zu den Ausführungen der Vorinstanz hinsichtlich der im *Einzelunternehmen des Beschwerdegegners* bestehenden Verhältnissen (vorstehende E. 2.3) ist festzuhalten, dass diese eine Leistungserbringung der X.__ S.A. gegenüber der M.__ AG nicht zu belegen vermögen. Dies gilt insbesondere für die Tatsache, dass die Zahlung an die X.__ S.A. (als formlose Vergütung) zulässig und deren Weiterleitung an den Beschwerdeführer (Darlehensrückzahlung) aus privatrechtlicher Sicht nachvollziehbar erscheint. Eine formlose Vergütung und anschliessende Verbuchung stellt - wie die Beschwerdebeteiligte zu Recht anmerkt (act. G 14 S. 7 Ziffer 5.1 zweiter Absatz) - nicht ohne Weiteres einen zureichenden Beleg für das Bestehen eines privatrechtlichen Schuldverhältnisses dar; dies zumal dann, wenn es - wie vorliegend - an

© Kanton St.Gallen 2025

entsprechenden Unterlagen fehlt, welche das privatrechtliche Verhältnis zu klären vermöchten. Der Begriff der Einkommensrealisation ist zudem nicht streng zivilrechtlich zu verstehen. Ein Vermögenszufluss liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Vermögenswerte hat. Insofern findet die wirtschaftliche Betrachtungsweise ihre Grundlage und Grenze im Gesetz (vgl. BGer 2C_692/2013 vom 24. März 2014 E. 4.2 dritter Absatz mit Hinweisen). Zur weiteren Feststellung der Vorinstanz, wonach gegen eine Qualifizierung als Anwaltshonorar auch der Umstand spreche, dass der Beschwerdeführer in den Jahresrechnungen 2012 und 2013 Honorarerträge von CHF 112'415.90 und CHF 56'938.65 ausgewiesen habe und ein Honorar von CHF 300'000 bei einem mittleren Stundenansatz von CHF 250 einem Mandat von mehreren hundert Stunden entspreche (act. G 2 S. 10), ist anzumerken, dass die Vergütung der M.__ AG soweit ersichtlich einen Zeitraum von mehreren Jahren betraf und deshalb auch der Aufwand über mehrere Jahre verteilt angefallen sein dürfte (vgl. Schreiben des Beschwerdegegners vom 4. Dezember 2015, act. G 8/6 3/5). Wenn von diesem Sachverhalt auszugehen wäre, wäre dennoch der Vermögenszufluss dem Jahr 2013 zuzurechnen, da keinerlei Anhaltspunkte für eine periodisierte Zurechnung an andere Steuerjahre vorliegen. Insgesamt ist festzuhalten, dass die auf einer (unbekannten) persönlichen Leistung des Beschwerdegegners beruhenden Einkünfte steuerlich ihm selbst zuzurechnen sind, soweit - wie vorliegend - kein Nachweis erbracht wird, dass die Leistung der X.__ S.A. zusteht und dass der Vermögenszugang dem Steuerjahr 2013 zuzuordnen ist. Es hätte am Beschwerdegegner gelegen, als Alleinaktionär der X.__ S.A. transparente Verhältnisse zu schaffen und einen Rechtsanspruch der X.__ S.A. auf das Entgelt der M.__ AG von CHF 300'00 darzulegen und zu belegen, um so eine steuerliche Abrechnung über die X.__ S.A. vornehmen zu können (vgl. vorstehende E. 2.2 zweiter Absatz mit Hinweis auf BGer 2C_95/2013 E. 2.2. bis E. 2.4). Dass dies der Beschwerdegegner nicht getan hat, legt die Vermutung nahe, dass es ihm vorliegend darum gegangen ist, die Verluste per 31. Dezember 2013 mit angeblichen Gewinnen zu verrechnen. Hätten die Forderungen des Beschwerdegegners tatsächlich schon über Jahre hinweg bestanden, wie er geltend macht, ist es umso weniger verständlich, dass sie nicht jährlich eingebucht wurden; denn auch dann wären diese angefangenen Arbeiten/Debitoren mit Verlusten verrechenbar gewesen (vgl. vorstehende E. 3.1 letzter Absatz). Insofern hat der Beschwerdegegner die Folgen einer intransparenten Gestaltung von beruflichen Aktivitäten und einer unzureichenden Dokumentation zivilrechtlicher Verhältnisse bzw. die daraus resultierende Beweislosigkeit seines Standpunktes zu tragen. Die Feststellung des Beschwerdeführers und der Beschwerdebeteiligten, wonach die Zahlung der M.__ AG beim Beschwerdeführer Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder zumindest einen Reinvermögenszugang im Sinn von Art. 16 DBG

© Kanton St.Gallen 2025

und Art. 29 StG darstellt, erweist sich als begründet. Die Feststellung, dass der vorliegende Sachverhalt bei der X.__ S.A. als eine verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren sei, bildet nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Der angefochtene Entscheid lässt sich dementsprechend nicht aufrechterhalten.

4.

4.1.
Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 5. Februar 2020 sowohl betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch direkte Bundessteuer 2013 sind zu bestätigen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr für die Beschwerdeverfahren von insgesamt CHF 3‘000 (B 2021/157 CHF 1'800, B 2021/158 CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 7 Abs. 1 Ingress und Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

4.2.
Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 800 gehen somit ebenfalls vollumfänglich zulasten des Beschwerdegegners, unter Verrechnung mit dem von ihm in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüssen.

4.3.
Zufolge Unterliegens besteht weder für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für das vorinstanzliche Verfahren ein Anspruch des Beschwerdegegners auf ausseramtliche Entschädigung. Vorinstanz, Beschwerdeführer und Beschwerdebeteiligte haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98bis VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 98bis VRP) und zu Recht auch keine solche beantragt.

© Kanton St.Gallen 2025

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.
Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird unter Aufhebung der Dispositivziffern 1 sowie 3 bis 6 des Entscheids vom 17. Juni 2021 gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 5. Februar 2020 bestätigt.

2.
Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2013 wird unter Aufhebung der Dispositivziffern 2 bis 6 des Entscheids vom 17. Juni 2021 gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 5. Februar 2020 bestätigt.

3.
Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten der vereinigten Beschwerdeverfahren von CHF 3'000. Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je CHF 800 werden dem Beschwerdegegner auferlegt, unter Verrechnung mit den von ihm in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüssen.

4.
Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

© Kanton St.Gallen 2025