



**Fall-Nr.:** B 2022/60, B 2022/61  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 10.01.2023  
**Entscheiddatum:** 05.09.2022

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 05.09.2022**

**Steuerrecht, geldwerte Leistungen einer Aktiengesellschaft an Beteiligte oder diesen nahestehende Personen, Beweislast. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Bei zweidimensionalen Sachverhalten greift kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Gesellschafter ist unerlässlich, da es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. Der blosser Hinweis, zulasten der Gesellschaft sei es rechtskräftig zu einer Aufrechnung gekommen, genügt nicht, sondern es herrscht die übliche Beweislastverteilung (Normentheorie). Ausgangspunkt bildet in jedem Fall die Ebene der Gesellschaft. Zu verlangen ist, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" davon überzeugt ist, dass die Kapitalgesellschaft dem Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht hat. Die erforderliche Überzeugung kann dabei auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung begründet ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat dabei ein Anteilsinhaber, der gleichzeitig Organ 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 Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (mitwirkungsorientierte Beweislast; Verwaltungsgericht, B 2022/60, B 2022/61). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 1. Mai 2024 teilweise gutgeheissen (Verfahren 9C\_726/2022, bisher Nr. 2C\_831/2022).**

**Entscheid vom 5. September 2022**



## St.Galler Gerichte

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

**A. und B.,**

**Beschwerdegegner,**

vertreten durch AEGERTER+BRÄNDLE AG, für Steuer- und Wirtschaftsberatung,  
Engelgasse 7, 9630 Wattwil,

sowie

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

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand



### Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013 und 2014 (Nachsteuern)

#### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

##### A.

Die Eheleute A.\_\_ und B.\_\_ sind Alleinaktionäre der am 3. Mai 2013 gegründeten X.\_\_ Holding AG mit Sitz in K.\_\_. A.\_\_ ist Verwaltungsratsmitglied und B.\_\_ Präsidentin des Verwaltungsrats. Die Gesellschaft bezweckt die Betreuung, Verwaltung, den Erwerb und die Veräusserung von Beteiligungen an Unternehmen aller Art. Bei der Gründung übernahm die Gesellschaft gemäss Sacheinlagevertrag vom 3. April 2013 75 Namenaktien zu CHF 1'000 der M.\_\_ AG in Liquidation, wofür 75 Namenaktien für CHF 1'000 ausgegeben wurden ([www.zefix.ch](http://www.zefix.ch)). Jene 75 Namenaktien der M.\_\_ AG in Liquidation stellten die Hälfte von insgesamt 150 Namenaktien dar und wurden zuvor von A.\_\_ und B.\_\_ gehalten. Per 31. Mai 2013 übernahm die X.\_\_ Holding AG unentgeltlich sämtliche Aktien der per 31. Dezember 2012 überschuldeten R.\_\_ AG, die zuvor ebenfalls von A.\_\_ und B.\_\_ gehalten wurden.

##### B.

Mit Meldung vom 21. März 2019 teilte die Abteilung Juristische Personen des kantonalen Steueramts der Abteilung Natürliche Personen mit, dass die X.\_\_ Holding AG A.\_\_ geldwerte Leistungen (verdeckte Gewinnausschüttungen) erbracht habe in Form einer überhöhten Einbringung der Beteiligung an der R.\_\_ AG im Jahr 2013 (CHF 258'776) sowie der Übernahme privater Anwaltskosten im Rechtsstreit mit der M.\_\_ AG in Liquidation in den Jahren 2013 (CHF 24'521) und 2014 (CHF 24'474). Das kantonale Steueramt leitete in der Folge am 14. Juli 2020 gegenüber A.\_\_ und B.\_\_ ein Nachsteuerverfahren für die bereits rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern der Jahre 2013 und 2014 ein. Nach erfolgloser Aufforderung der Steuerpflichtigen, Belege zu den in Frage stehenden geldwerten Leistungen beizubringen sowie Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen, schloss das kantonale Steueramt das Nachsteuerverfahren mit Verfügungen vom 1. September 2020 ab. Es rechnete für das Jahr 2013 ermessensweise bisher nicht besteuerte Einkünfte aus Beteiligungen von CHF 283'297 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 169'978 (direkte Bundessteuer) und für das Jahr 2014 solche von CHF 24'474 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 14'684 (direkte Bundessteuer) auf. Daraus resultierten



## St.Galler Gerichte

Nachsteuerbeträge in der Höhe von insgesamt CHF 48'745.90 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie CHF 26'390.60 für die direkte Bundessteuer, jeweils inkl. Ausgleichszinsen. Auf die dagegen erhobenen Einsprachen trat das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 10. November 2020 nicht ein, da die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen nicht dargetan sei.

### **C.**

Die dagegen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 15. Februar 2022 teilweise gut und hob die Einsprache-Entscheidung des kantonalen Steueramts vom 10. November 2020 sowie die diesen zugrundeliegenden Nachsteuerverfügungen hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 vom 1. September 2020 auf. Im Zusammenhang mit der Übernahme der Aktien der R.\_\_\_ AG durch die X.\_\_\_ Holding AG in der Höhe von CHF 258'776 erwog die Verwaltungsrekurskommission, dass die Aufrechnung als geldwerte Leistung im Jahr 2013 zu Unrecht erfolgt sei. Hinsichtlich der aufgerechneten Anwaltskosten wurde die Angelegenheit zur Klärung des Sachverhalts im Sinn der Erwägungen und allfälliger neuer Verfügung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

### **D.**

Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 15. Februar 2022 mit Eingabe 21. März 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Es beantragte, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einsprache-Entscheidung vom 10. November 2020 für die Steuerperiode 2014 zu bestätigen; für die Steuerperiode 2013 sei der Ertrag aus geldwerter Leistung der X.\_\_\_ Holding AG auf CHF 309'521 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 185'712 (direkte Bundessteuer) zu erhöhen.

Mit Vernehmlassung vom 23. März 2022 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) liess sich am 12. April 2022 vernehmen und beantragte die Gutheissung der Beschwerden unter Kostenfolge zulasten von A.\_\_\_ und B.\_\_\_ (Beschwerdegegner). Diese wiederum beantragten mit Stellungnahme vom 18. April 2022 die Abweisung der Beschwerden, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten, den angefochtenen Entscheid und die Akten ist – soweit notwendig – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.



### Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

#### 1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Nachsteuer und der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und 2014 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).

#### 2.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 641.11. DBG, Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Das kantonale Steueramt ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Dass Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ein Rückweisungsentscheid ist, ändert nichts daran, da – wie der Beschwerdeführer zu Recht geltend macht – die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 111 Abs. 1 und Art. 93 Abs. 1 Ingress und lit. b des Bundesgesetzes über das Bundesgericht; Bundesgerichtsgesetz, SR 173.110, BGG). Die Beschwerde gegen den am 16. Februar 2022 versandten Entscheid der Vorinstanz wurde mit Eingabe vom 21. März 2022 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG).

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht



entscheidet, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein (Art. 196 Abs. 2 StG), womit der Antrag des Beschwerdeführers auf eine höhere Besteuerung der Beschwerdegegner im Jahr 2013 im Grundsatz zulässig ist. Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

### 3.

#### 3.1.

Bei der Sachverhaltsermittlung im Steuerrecht stellt sich die Frage des Zusammenspiels von Beweislastregeln und Ermessensveranlagung. Das Veranlagungsverfahren ist ein gemischtes Verfahren, bei welchem die Veranlagungsbehörde und der Steuerpflichtige zusammenwirken. Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige Veranlagung und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 170 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 176 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 StG). Die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde ist eine umfassende. Die Veranlagungsbehörde hat den massgeblichen Sachverhalt mit den ihr von Gesetzes wegen zustehenden Untersuchungsmitteln von Amtes wegen abzuklären. Grundsätzlich liegt es im Ermessen der Veranlagungsbehörde, welche Untersuchungshandlungen sie vornehmen will (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 3 ff. zu Art. 130 DBG).

Wirkt der Steuerpflichtige an der Sachverhaltsermittlung nicht gehörig mit, indem er sich etwa weigert, auf Aufforderung hin eine Bescheinigung oder einen Beleg einzureichen, gerät die Veranlagungsbehörde in einen Untersuchungsnotstand. Bevor zu einer Ermessensveranlagung geschritten werden kann, ist stets zu prüfen, ob die für die Steuerveranlagung rechtserheblichen Tatsachen unter Würdigung von Beweismitteln und Einbezug der Regeln über die objektive Beweislast ermittelt werden können (Looser/Fenners, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St. Gallen 2012, S. 174). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, stellt sich die Frage, wer – der Steuerpflichtige oder die Veranlagungsbehörde – die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Hunziker/Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 77 [2022] S. 436). Gemäss der objektiven Beweislast ist zuungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Allgemeinen trägt dabei die Veranlagungsbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der



Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGer 2C\_63/2014 vom 5. November 2014 E. 3.1; sog. Normentheorie). Aufgrund der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist diese Theorie durch den Grundsatz der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung zu ergänzen. Hat der Steuerpflichtige nicht oder unzureichend mitgewirkt, ist zuungunsten von ihm zu entscheiden, und zwar sowohl wenn es um steuererhöhende und steuerbegründende, wie auch wenn es um steuermindernde oder steueraufhebende Sachverhalte geht (Th. Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen? – Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, StR 56 [2001] S. 264 f.).

Sofern sich die Ungewissheit über den massgeblichen Sachverhalt auch nach Anwendung der Regeln über die objektive Beweislast nicht beseitigen lässt, kommt es zu einer Ermessensveranlagung nach Art. 177 StG bzw. 130 Abs. 2 DBG und die Steuerfaktoren müssen nach Massgabe der ungewissen tatsächlichen Verhältnisse geschätzt werden. Die Schätzung erfolgt im Rahmen der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen gestützt auf Art. 177 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 22 ff. zu Art. 130 DBG).

Im Fall einer herkömmlichen Aufrechnung, die nicht unter den Sondertatbestand von Art. 177 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG fällt, kann die Veranlagungsbehörde einen Ermessenszuschlag vornehmen. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus der behördlichen Untersuchungspflicht (Art. 130 Abs. 1 DBG) und bedarf im Gesetz keiner weiteren Erwähnung. Zu verlangen ist, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist ("Regelbeweismass"; BGer 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Der steuerpflichtigen Person obliegt diesfalls kein Unrichtigkeitsnachweis, wie er gemäss Art. 180 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG herrscht und dort zur Umkehr der Beweislast führt. Will sie die Aufrechnung anfechten, kann sie den Gegenbeweis antreten, ohne grobe methodische oder rechnerische Fehler der Ermessensbetätigung nachweisen zu müssen, was regelmässig auf den Nachweis der Willkür hinausläuft. Bestand und Höhe der Aufrechnung hat sie aber detailliert zu bestreiten (BGer 2C\_461/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.1 mit Hinweisen).

### 3.2.

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, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). In Art. 53 StHG ist der Tatbestand der Nachsteuer in gleicher Weise geregelt. Als nicht bekannt im Sinn der gesetzlichen Tatbestände gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 415; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, S. 985 f.; VerwGE B 2010/230 vom 26. Januar 2011, E. 4). Die Verfahrensgrundsätze des Veranlagungsverfahrens sind sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 DBG). Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen lebt dabei im Umfang des Vorhandenseins neuer Tatsachen wieder auf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 zu Art. 153 DBG).

### 3.3.

Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (in der im Jahr 2013 und 2014 gültigen Fassung, nGS 33–116) beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen, das heisst Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilnehmers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären, so beispielsweise auch die Übernahme einer Schuld. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2 mit Hinweisen). Was auf der Stufe der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinn von Art. 82 Abs. 1 Ingress lit. b Ingress und Ziffer 5 StG beziehungsweise Art. 58 Abs. 1 Ingress lit. b Ingress und al. 5 DBG behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 33 Abs. 1 Ingress und lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 Ingress und lit. c



DBG. Soweit die geldwerte Leistung der Gesellschaft rechtskräftig festgestellt ist, nehmen die Kantone daher regelmässig eine analoge Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber vor. Ausgangspunkt bildet damit ein zweidimensionaler Sachverhalt, der sich aus der Kapitalgesellschaft und dem Anteilsinhaber zusammensetzt. Geldwerte Vorteile aus Aktien sind bei der direkten Bundessteuer im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn die Beteiligung mindestens des Grundkapitals der Gesellschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG in der im Jahr 2013 gültigen Fassung AS 2008 2893).

Zu zweidimensionalen Sachverhalten hat das Bundesgericht mehrfach entschieden, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus greift. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Gesellschafter ist unerlässlich, da es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf Ebene der Gesellschaft einerseits und auf jener des Anteilsinhabers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Entsprechend genügt der blosse Hinweis, zulasten der Gesellschaft sei es rechtskräftig zu einer Aufrechnung gekommen, nicht, sondern es herrscht die übliche Beweislastverteilung (Normentheorie). Ausgangspunkt bildet in jedem Fall die Ebene der Gesellschaft. Zu verlangen ist, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" davon überzeugt ist, dass die Kapitalgesellschaft dem Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht hat. Die erforderliche Überzeugung kann dabei auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (zum Ganzen BGer 2C\_647/2018 vom 29. November 2018 E. 3.2). Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung begründet ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat dabei ein Anteilsinhaber, der gleichzeitig Organ 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 Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (mitwirkungsorientierte Beweislast; BGer 2C\_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.4 und 2.3.5, 2C\_736/2018 vom 15. Februar 2019 E. 2.2.2).

#### 4.



### 4.1.

Im Zusammenhang mit der Aufrechnung von Anwaltshonoraren (CHF 24'521 im Jahr 2013 und CHF 24'474 im Jahr 2014) erwog die Vorinstanz, aufgrund der Angaben der X.\_\_ Holding AG in deren Veranlagungsverfahren, worin diese einräumte, es seien auch anwaltliche Leistungen für die Beschwerdegegner, namentlich im Zusammenhang mit arbeits- und mietrechtlichen Streitigkeiten erbracht worden, und eine entsprechende Zusammenstellung in Aussicht stellte, habe der Beschwerdeführer zur Überzeugung gelangen müssen, dass die X.\_\_ Holding AG in den Jahren 2013 und 2014 Anwaltskosten der Beschwerdegegner bezahlt und damit von diesen nicht versteuerte geldwerte Leistungen erbracht habe. In diesem Fall sei es gerechtfertigt, den Steuerpflichtigen den Gegenbeweis aufzuerlegen (angefochtener Entscheid, E. 5.c.dd). Die Beschwerdegegner seien unter Androhung einer Aufrechnung nach Ermessen aufgefordert worden, Belege zu den in den Jahren 2013 und 2014 bezahlten Anwaltskosten einzureichen. Diese Aufforderung sei sachgerecht und zumutbar und die Beschwerdegegner folglich gehalten gewesen, diese Unterlagen einzureichen. Da hinsichtlich des Grundsachverhalts (Anteil privater Anwaltskosten) kein Untersuchungsnotstand vorgelegen habe, sondern nur bezüglich des Quantitativen, sei eine ermessensweise Festlegung der Aufrechnungsbeträge zulässig gewesen (angefochtener Entscheid, E. 5.c.ee). Der Beschwerdeführer sei bei der Schätzung der Höhe offenbar davon ausgegangen, dass die gesamten von der X.\_\_ Holding AG verbuchten Anwaltskosten privaten Zwecken der Beschwerdegegner gedient hätten. Dass die streitigen Kosten in den Jahresrechnungen der Gesellschaft aktiviert worden seien, sei indes anhand der in den Akten vorhandenen Kontoauszüge nicht nachvollziehbar. Damit sei es dem Gericht nicht möglich, sich über die Angemessenheit der vorinstanzlichen Schätzung zu vergewissern. Die Sache sei daher zur Klärung des Sachverhalts im Sinn der Erwägungen und neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Zur Aufrechnung der überhöhten Einbringung der Beteiligung an der R.\_\_ AG führte die Vorinstanz aus, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers seien die Beschwerdegegner nicht verpflichtet gewesen, die Gesellschaft vor der Überführung in die X.\_\_ Holding AG zu sanieren. Es habe sich um einen Erwerb von Aktien gehandelt (sog. Share Deal), bei welchem sich die Gewährleistung nur auf den Bestand und Umfang der veräusserten Rechte bezogen habe. Da der Beschwerdeführer nicht dargelegt habe, inwiefern seitens der Beschwerdegegner eine gesetzliche Leistungspflicht bestanden haben soll, sei nicht nachvollziehbar, weshalb jene durch die unentgeltliche Einbringung bereichert worden sein sollen, zumal sich in einer konsolidierten Betrachtungsweise ihre Vermögenssituation dadurch nicht verändert



habe. Durch die Einbringung sei die Überschuldung nicht verschwunden. Der Beschwerdeführer habe somit im Jahr 2013 zu Unrecht CHF 258'776 zu den Einkünften der Beschwerdegegner hinzugerechnet.

### 4.2.

Nachdem die Beschwerdegegner den Entscheid der Vorinstanz nicht anfochten, blieben die Feststellungen im angefochtenen Entscheid betreffend das Vorliegen der formellen Erfordernisse für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens unbestritten (vgl. dazu die zutreffenden Erwägungen in E. 3 und 4 des angefochtenen Entscheids). Materiell streitig in den Beschwerdeverfahren ist, ob, und, falls ja, in welcher Höhe es sich im Zusammenhang mit der Verbuchung von Anwaltskosten bei der X.\_\_ Holding AG in den Jahren 2013 und 2014 sowie der Übernahme der Beteiligung an der R.\_\_ AG durch die X.\_\_ Holding AG im Jahr 2013 um geldwerte Leistungen der X.\_\_ Holding AG zugunsten der Beschwerdegegner handelt. Sowohl der Beschwerdeführer als auch die Vorinstanz gehen davon aus, dass die Nachbesteuerung der fraglichen geldwerten Leistungen als Ermessensveranlagung zu erfolgen hatte, was im Folgenden zu überprüfen ist.

Ausgangspunkt der streitigen geldwerten Leistungen waren steueramtliche Meldungen vom 21. März 2019, wonach im Rahmen der Veranlagung der X.\_\_ Holding AG für die Steuerjahre 2013 und 2014 festgestellt worden sei, dass dem Beschwerdegegner im Jahr 2013 geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 24'521 (Vermerk: "überhöhte Einbringung Beteiligung M.\_\_ AG [private Anwaltskosten]") sowie CHF 258'776 (Vermerk: "überhöhte Einbringung der Beteiligung an der R.\_\_ AG") bzw. im Jahr 2014 von CHF 24'474 (Vermerk: "private Anwaltskosten Rechtsstreit M.\_\_ AG") zugeflossen seien. Diese Beträge waren bei der Veranlagung der X.\_\_ Holding AG als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet worden, worauf die Gesellschaft Einsprache dagegen erhob. Da unabhängig von den umstrittenen Aufrechnungen bei der Gesellschaft indes Nullveranlagungen vorlagen, trat der Beschwerdeführer auf jene Einsprachen mit Entscheid vom 7. Dezember 2018 nicht ein, was gängiger Gerichtspraxis entspricht (BGer 2C\_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.3). Die Aufrechnung von geldwerten Leistungen an den Beschwerdegegner als Anteilinhaber auf Ebene der Kapitalgesellschaft stellt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein gewichtiges Indiz dar, das bei dessen Veranlagung zu berücksichtigen ist, und zwar unabhängig davon, ob die juristische Person die Veranlagung anfechten konnte oder nicht (BGer 2C\_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.2 und 2.3; 2C\_489/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.4 und 2.2.5).



### 4.3.

Mit Schreiben vom 14. Juli 2020 teilte der Beschwerdeführer den Steuerpflichtigen mit, die überhöhte Einbringung der Beteiligung an der R.\_\_\_ AG im Jahr 2013 sowie private Anwaltskosten im Rechtsstreit mit der M.\_\_\_ AG in Liquidation in den Jahren 2013 und 2014 seien steuerlich noch nicht erfasst worden. Für die Festsetzung der nachsteuerpflichtigen Bestandteile forderte der Beschwerdeführer die Beschwerdegegner auf, Belege zu den verbuchten Anwaltskosten in den Jahren 2013 und 2014 im Rechtsstreit mit der M.\_\_\_ AG in Liquidation sowie den Nachweis des inneren Wertes der beiden Beteiligungen zum Zeitpunkt der Einbringung in die X.\_\_\_ Holding AG einzureichen (vi-act. 10/1.8). Die Beschwerdegegner führten dazu mit Schreiben vom 27. Juli 2021 aus, die Beteiligung an der R.\_\_\_ AG sei im Rahmen der Sacheinlagegründung zusammen mit der Beteiligung an der M.\_\_\_ AG in Liquidation in die X.\_\_\_ Holding AG eingebracht worden. Als Entgelt hätten sie Namenaktien der neuen Gesellschaft im Wert von CHF 75'000 erhalten. Der tatsächliche Wert der beiden Beteiligungen habe mindestens CHF 3'000'000 betragen, weshalb ihnen kein geldwerter Vorteil zugeflossen sei. Die Umstände im Zusammenhang mit den verbuchten und aktivierten Rechtskosten der M.\_\_\_ AG in Liquidation seien dem Beschwerdeführer bekannt. Die nach der Sacheinlage aufgelaufenen Rechtskosten seien von der X.\_\_\_ Holding AG zu tragen, weshalb sie dort als Gestehungskosten verbucht worden seien. Die Aufrechnung bei der juristischen Person sei weder formell noch materiell rechtskräftig. Mit der Weigerung, auf deren Einsprache einzugehen, sei das Recht auf Aufrechnung der geldwerten Leistung beim Empfänger verwirkt. Der Nachweis sei nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erbracht (vi-act. 10/1.9). Der Beschwerdeführer hakte mit Schreiben vom 25. August 2021 nach und forderte die Steuerpflichtigen nochmals auf, die fraglichen Unterlagen für eine rechtliche Beurteilung auf Stufe des Empfängers der geldwerten Leistungen einzureichen (vi-act. 10/1.10). Die Beschwerdegegner teilten daraufhin mit Schreiben vom 27. August 2021 mit, die einverlangten Unterlagen befänden sich nicht in ihrem unmittelbaren Einflussbereich. Sie führten keine Geschäftsbücher, worin sie Anwaltskosten verbuchten. Aus ihrer Sicht seien die Anwaltskosten steuerlich nicht relevant, weshalb die Anfrage unzulässig sei. Ferner sei ihnen mitzuteilen, weshalb ein Nachweis über den inneren Wert der beiden Beteiligungen im Zeitpunkt der Einbringung in die X.\_\_\_ Holding AG verlangt werde. Der Wert sei von ihnen ausreichend begründet und dargelegt worden. Eine Überbewertung sei vorliegend ausgeschlossen, da die Beteiligung der M.\_\_\_ AG zum Nominalwert und die Beteiligung an der R.\_\_\_ AG zu Null eingebracht worden seien. Die Mitwirkungspflicht werde bestritten (vi-act. 10/1.11). In der Folge verfügte der Beschwerdeführer die Nachbesteuerung im Umfang der gemeldeten geldwerten Leistungen.



### 4.4.

#### 4.4.1.

Sowohl die steueramtlichen Meldungen vom 21. März 2019, dass im Rahmen der Veranlagung der X.\_\_ Holding AG in den Jahren 2013 und 2014 geldwerte Leistungen an den Beschwerdegegnerin Form der Bezahlung privater Anwaltskosten durch die M.\_\_ AG in Liquidation festgestellt worden seien (vi-act. 10/1.6 und 1.7), wie auch die in der damaligen Einsprache der X.\_\_ Holding AG getätigten Angaben, wonach Anwaltsleistungen sowohl für den Beschwerdegegner privat (im Zusammenhang mit seinem Arbeitsverhältnis und der Vermietung des Grundstücks) als auch für die X.\_\_ Holding AG angefallen seien, stellen gewichtige Indizien für den Zufluss entsprechender geldwerter Leistungen an den Beschwerdegegner als Anteilsinhaber dar, und zwar ungeachtet des Umstands, dass auf die Einsprache der Gesellschaft damals nicht eingetreten wurde, wobei jene Einsprache ebenfalls ohne Einreichung von Unterlagen oder Beweismitteln erfolgte (vi-act. 10/1.29 und 10/4.10). Mit seinen Aufforderungen im Nachsteuerverfahren zur Einreichung entsprechender Unterlagen zwecks Abklärung des zugrundeliegenden Sachverhalts im Hinblick auf die Steuerbarkeit der fraglichen geldwerten Leistungen kam der Beschwerdeführer seiner Untersuchungspflicht nach. Den Beschwerdegegner traf aufgrund der gewichtigen Indizien für eine unvollständige Versteuerung in Form der steueramtlichen Meldungen sowie der hinreichend konkreten Auflage zur Einreichung von Belegen im Nachsteuerverfahren eine Mitwirkungspflicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 und 20 zu Art. 153 DBG). Er beschränkte sich in der Folge jedoch darauf, die in Aussicht gestellten Aufrechnungen der Anwaltskosten pauschal und vornehmlich prozessual zu bestreiten. Differenzierte inhaltliche Angaben zur Aufteilung der Anwaltskosten machte er keine. Belege wurden keine eingereicht, obschon gemäss eigenen Angaben in der Einsprache bei der Veranlagung der X.\_\_ Holding AG eine Schlusszusammenstellung mit der Aufteilung der Anwaltskosten existiert (vgl. vi-act. 10/4.10). Wie eingangs dargelegt, gilt in Fällen, wo der Anteilsinhaber gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, was auf den Beschwerdegegner zutrifft, die mitwirkungsorientierte Beweislast. Um die vorhandenen Indizien für das Vorliegen der behaupteten geldwerten Leistungen zu entkräften, oblag es ihm, Bestand und Höhe derselben detailliert zu bestreiten. Dies geschah jedoch weder im Veranlagungs- und Einspracheverfahren zur Nachsteuer, noch im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz. Der Einwand der Beschwerdegegner, dass sie über keine Aufschriebe über die Anwaltskosten verfügten, verfängt nicht. Als Mitglied des Verwaltungsrats der X.\_\_ Holding AG hat er Zugang zu den Buchungsbelegen.



### 4.4.2.

Gestützt auf die Beweislastverteilung erfolgte die Aufrechnung der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit den fraglichen Anwaltskosten (im Jahr 2013 CHF 24'521 und im Jahr 2014 CHF 24'474) mangels detaillierter Bestreitung von Bestand und Höhe zu Recht, wobei es dafür keiner Ermessensveranlagung und somit auch keiner erneuten Aufforderung zwecks Klärung des Sachverhalts bedurfte.

### 4.5.

#### 4.5.1.

Bei der X.\_\_ Holding AG wurden sodann im Jahr 2013 CHF 258'776 aufgerechnet. Die Aufrechnung von CHF 258'776 steht im Zusammenhang mit der Einbringung der unterbilanzierten R.\_\_ AG zu einem übersetzten Wert in die X.\_\_ Holding AG durch den "Kauf" der zuvor von den Beschwerdegegnern gehaltenen Aktien (Unterbilanz per 31. Dezember 2012 CHF 258'776, Übernahme der Aktien zu CHF Null). Der geldwerte Vorteil durch Erwerb von Vermögenswerten zu einem übersetzten Preis liegt bei der Gesellschaft darin, dass im Ausmass der übersetzten Preisfestlegung bei ihr ein Nonvaleur bilanziert wird, der früher oder später zu einem – steuerlich nicht begründeten – Abschreibungsaufwand führen wird. Zudem vermindert sich der Gewinn der Holding durch Verrechnung der Verluste einer überschuldeten Schwesterngesellschaft mit dem Erfolg einer anderen Schwestergesellschaft. In der Bilanz der X.\_\_ Holding AG per 31. Dezember 2013 wurden die Beteiligungen an der M.\_\_ AG in Liquidation und der R.\_\_ AG zusammen mit CHF 99'521.15 bewertet. Aus dem entsprechenden Kontoblatt geht hervor, dass sich dieser Wert aus den 75 Aktien der M.\_\_ AG in Liquidation zu CHF 75'000 sowie den aktivierten Anwaltskosten von CHF 24'521.15 zusammensetzt (vi-act. 10/4.21). Folglich wurden die Aktien der R.\_\_ AG mit einem Wert von CHF Null eingebucht, obschon per 31. Dezember 2012 eine Überschuldung von CHF 258'776 vorlag. Angaben zu allfälligen stillen Reserven können den Akten nicht entnommen werden.

In der Einsprache vom 28. November 2018 betreffend die Veranlagung der X.\_\_ Holding AG wurde gegen die Aufrechnung von CHF 258'776 vorgebracht, beide Beteiligungen (jene an der M.\_\_ AG in Liquidation und jene an der R.\_\_ AG) seien als Sacheinlage zum Gesamtpreis von CHF 75'000 in die X.\_\_ Holding AG eingebracht worden. Gemäss Eintrag im Handelsregister trifft dies indessen nicht zu ([www.zefix.ch](http://www.zefix.ch)). Die Sacheinlage bei der Gründung am 3. April 2013 betraf lediglich die 75 Namenaktien der M.\_\_ AG in Liquidation zu CHF 1'000, wofür 75 Namenaktien zu je CHF 1'000



ausgegeben wurden. Die Aktien der R.\_\_\_ AG wurden nach der Gesellschaftsgründung am 31. Mai 2013 unentgeltlich an die X.\_\_\_ Holding AG übertragen (vi.-act. 10/4.17). Die Ausführungen in jener Einsprache wie auch im vorliegenden Verfahren, wonach der tatsächliche Wert der Beteiligung an der R.\_\_\_ AG und der M.\_\_\_ AG in Liquidation im Übernahmezeitpunkt zusammen mindestens CHF 3'000'000 betragen habe und es somit keine geldwerten Leistungen gegeben haben könne, sind nicht nachgewiesen und ohnehin unbeachtlich. Das schweizerische Recht kennt – mit Ausnahme einzelner Bestimmungen – kein eigentliches Konzernrecht und behandelt jede Gesellschaft als ein rechtlich selbständiges Gebilde mit eigenen Organen, welche die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des sie beherrschenden Anteilshabers zu tätigen haben. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Anteilshaber) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (vgl. [BGE 110 Ib 127](#); StR 64/2009 810 E. 4.2; StR 60/2005 963 E. 2.2; ASA 72 736 E. 2; 65 51 E. 3b; je mit Hinweisen). Dasselbe gilt für Rechtsgeschäfte zwischen Aktionären und den von ihnen beherrschten Gesellschaften. Nur in bestimmten Einzelfällen findet ein sog. Durchgriff statt. Die Einbringung der beiden fraglichen Gesellschaften ist deshalb je separat zu betrachten und auch zwischen den Beschwerdegegnern und den von ihnen beherrschten Aktiengesellschaften ist entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen keine konsolidierte Betrachtungsweise anzustellen.

Ob hingegen die Bilanzierung eines Nonvaleurs bei der Gesellschaft auch eine geldwerte Leistung an den Beschwerdegegner als Anteilshaber darstellt, liegt – anders als bei der Übernahme von privaten Anwaltskosten durch die vom Anteilshaber beherrschte Gesellschaft – nicht ohne Weiteres auf der Hand, sondern hängt unter anderem von der Entwicklung der finanziellen Beziehungen zwischen Aktionären und Gesellschaft als Folge des Aktienverkaufs an die Holding ab. Ende 2012 bilanzierte die R.\_\_\_ AG bei den Passiven eine Darlehensschuld von CHF 285'000 gegenüber den Aktionären (Beschwerdegegnern), auf welcher jene einen Rangrücktritt erklärt hatten (vi.-act. 10/4.28). Dieses Geld bzw. zumindest die Erhöhung des Darlehens im Jahr 2012 um CHF 200'000 war von den Beschwerdegegnern nicht eingeschossen worden, sondern es wurde eine entsprechende Forderung der Gesellschaft gegenüber den Aktionären auf dem Kontokorrentkonto verbucht (Bestand per 31. Dezember 2012 CHF 278'660, Erhöhung im Jahr 2012 um CHF 200'000, vi.-act.



10/4.28). Zwecks Vermeidung des drohenden Konkurses der R.\_\_\_ AG zufolge Überschuldung, in welchem die Beschwerdegegner mit ihrem privaten Vermögen für die Bankschulden der Gesellschaft in der Höhe von CHF 430'760.27 per 31. Dezember 2012 gehaftet hätten, hätte das Darlehen von CHF 285'000 – aufgrund des absehbaren Finanzbedarfs im Jahr 2013 wohl eher noch mehr – von den Beschwerdegegnern ohne Aussicht auf Rückzahlung eingeschossen werden müssen, worauf auch die Revisionsstelle im Anhang zur Jahresrechnung 2012 ausdrücklich hinwies (act. 10/4.28: "Die für den Aufbau notwendige Liquidität muss durch zusätzliche Kredite und/oder Einschüsse von den Aktionären sichergestellt werden ... Die in der dem Berichtsjahr folgenden Periode ansteigende Überschuldung muss mittels zusätzlichem Eigenkapital und/oder mittels rangrücktrittsbelasteten Darlehen aufgefangen werden"). Stattdessen übernahm die X.\_\_\_ Holding AG mit dem Erwerb der Aktien offenbar auch das Darlehen. In der Bilanz der R.\_\_\_ AG per 31. Dezember 2013 war bei den Aktiven kein Darlehen der Beschwerdegegner mehr aufgeführt, sondern ein solches der neuen Aktionärin X.\_\_\_ Holding AG in der Höhe von mittlerweile CHF 710'000 (vgl. act. 10/4.29 wie auch Bilanz der X.\_\_\_ Holding AG per 31. Dezember 2013, vi-act. 10/4.19). Auch in der Steuererklärung 2013 der Beschwerdegegner wurde die vormals bestehende Darlehensschuld gegenüber der R.\_\_\_ AG mit CHF Null aufgeführt (vi-act. 10/2.1). Gemäss Anhang zur Jahresrechnung 2013 der R.\_\_\_ AG verpflichteten sich neu die Aktionäre, also die X.\_\_\_ Holding AG, die Verbindlichkeiten gegenüber der Bank in der Höhe von CHF 552'082.10 zu übernehmen (act. 10/4.29). Wie die Darlehensforderung der R.\_\_\_ AG den Beschwerdegegnern gegenüber in der Höhe von CHF 285'000 unter- bzw. auf die X.\_\_\_ Holding AG übergang, geht aus den Akten nicht hervor. Insbesondere ist davon im Aktien-Kaufvertrag nichts erwähnt (vi-act. 10/4.26). Die Übernahme der sanierungsbedürftigen Gesellschaft inklusive der Darlehensschuld der Beschwerdegegner von CHF 285'000, welche zur Beseitigung der Überschuldung ohne Aussicht auf Rückzahlung hätte geleistet werden müssen, lässt sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von denselben Aktionären beherrscht sind; sie hält einem Drittvergleich nicht stand, womit objektive Gesichtspunkte für eine geldwerte Leistung an die Beschwerdegegner vorliegen. Jene haben es unterlassen, im Nachsteuerverfahren die inneren Werte der beiden Beteiligungen zum Zeitpunkt der Einbringung in die Holding nachzuweisen und zur bereits im vorinstanzlichen Verfahren aufgeworfenen Problematik des Aktionärsdarlehens Stellung zu nehmen. Gestützt auf die mitwirkungsorientierte Beweislast hätte es den Beschwerdegegnern oblegen, die Behauptungen des Beschwerdeführers detailliert zu bestreiten. Auch im vorliegenden Verfahren machten sie dazu keine Ausführungen, womit der Gegenbeweis gescheitert ist. Ein Untersuchungsnotstand liegt diesbezüglich nicht vor, weshalb es keiner



Ermessensveranlagung bedurfte bzw. bedarf. Dem Antrag der Beschwerdeführer entsprechend beträgt die geldwerte Leistung an die Beschwerdegegner im Jahr 2013 im Zusammenhang mit der Übernahme der Darlehensschuld durch die X.\_\_\_ Holding AG somit CHF 285'000.

### 4.6.

Zusammenfassend ist aufgrund der vorstehenden Erwägungen der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 15. Februar 2022 in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben. Die nachzubesteuernden Einkünfte der Beschwerdegegner betragen für das Jahr 2013 CHF 309'521 bei den Kantons- und Gemeindesteuern (CHF 24'521 plus CHF 285'000) sowie CHF 185'712 bei der direkten Bundessteuer (CHF 14'712 [60 Prozent von CHF 24'521] plus CHF 171'000 [60 Prozent von CHF 285'000]) und für das Jahr 2014 CHF 24'474 bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie CHF 14'684 bei der direkten Bundessteuer [60 Prozent von CHF 24'474]).

## 5.

### 5.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidgebühren von CHF 1'800 für das Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 und von CHF 1'200 für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer 2013 und 2014 sind angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art.7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Ausseramtliche Kosten sind bei diesem Ausgang nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98<sup>bis</sup> VRP).

### 5.2.

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, St. Gallen 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 600 (total somit CHF 1'200) gehen somit ebenfalls vollumfänglich zulasten der Beschwerdegegner, unter Verrechnung mit dem von ihnen in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüssen.

### 5.3.

Zufolge Unterliegens besteht weder für die Beschwerdeverfahren vor



Verwaltungsgericht noch für die vorinstanzlichen Verfahren ein Anspruch der Beschwerdegegner auf ausseramtliche Entschädigung. Vorinstanz, Beschwerdeführer und Beschwerdebeteiligte haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP) und zu Recht auch keine solche beantragt.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

**1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2022/60 und B 2022/61 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde B 2022/60 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2013 und 2014 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 15. Februar 2022 aufgehoben. Die nachzubesteuernden Einkünfte der Beschwerdegegner betragen für das Jahr 2013 CHF 309'521 und für das Jahr 2014 CHF 24'474.

**3.**

Die Beschwerde B 2022/61 betreffend direkte Bundessteuer der Jahre 2013 und 2014 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 15. Februar 2022 aufgehoben. Die nachzubesteuernden Einkünfte der Beschwerdegegner betragen für das Jahr 2013 CHF 185'712 und für das Jahr 2014 CHF 14'684.

**4.**

Die Beschwerdegegner bezahlen die amtlichen Kosten der vereinigten Beschwerdeverfahren B 2022/60 und B 2022/61 von insgesamt CHF 3'000 (CHF 1'800, Kantons- und Gemeindesteuer und CHF 1'200, direkte Bundessteuer). Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens von je CHF 600 (total CHF 1'200) bezahlen die Beschwerdegegner unter Anrechnung der von ihnen in jenen Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.

**5.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.