



Fall-Nr.: B 2023/56, B 2023/57
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 11.12.2023
Entscheiddatum: 17.08.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 17.08.2023

Steuerrecht, Nachsteuererhebung, geldwerte Leistungen, Beweislast, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11), Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1). Lässt sich eine Aufrechnung von geldwerten Leistungen, wie vorliegend, nicht auf eine rechtskräftige Veranlagung der juristischen Person stützen, hat die Steuerbehörde die geldwerte Leistung der Gesellschaft an die ihr nahestehende Person nachzuweisen. Im zu beurteilenden Fall war nach Auflösung einer Gesellschaft, die im fraglichen Jahr keine Steuererklärung eingereicht hatte und ermessensweise mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 100 veranlagt worden war, bekannt geworden, dass die alleinige Gesellschafterin und einzige Verwaltungsrätin ein Aktionärsdarlehen in der Höhe von rund CH 94'000 nicht deklariert hatte, was eine neue Tatsache für ein Nachsterverfahren darstellte. Das Darlehen stellte bei der Gesellschaft nebst Geschäftsmobiliar von rund CHF 6'000 das einzige Aktivum und damit ein Klumpenrisiko dar. Die Sachverhaltsdarstellung der Aktionärin, sie habe das Darlehen beim Kauf der Gesellschaft übernommen und beim Verkauf weiterübertragen, wurde von ihr nicht nachgewiesen. Das Darlehen hält angesichts der damaligen finanziellen Lage der Aktionärin einem Drittvergleich nicht stand. Es la daher ein simuliertes Darlehen vor, dessen Rückerstattung von Beginn weg nicht beabsichtigt war, was zur Aufrechnung und somit zur Nachbesteuerung führte (Verwaltungsgericht, B 2023/56, B 2023/57).

Entscheid vom 17. August 2023

Besetzung

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

Verfahrensbeteiligte



St.Galler Gerichte

A.__,

B.__,

Beschwerdeführer,

beide vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Remo Busslinger, Streichenberg
Rechtsanwälte, Stockerstrasse 38, 8002 Zürich,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Nachsteuerverfahren (Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie direkte
Bundessteuer 2012)**



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.___ und B.___ sind verheiratet und lebten in den Jahren 2012 und 2013 gemeinsam in Z.___. Seit 2014 sind sie getrennt. Im Jahr 2012 erzielten sie Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Erträge aus der Vermietung von Liegenschaften.

Für 2012 wurden A.___ und B.___ am 25. Juni 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 80'200 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 40'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) sowie einem steuerbaren Einkommen von CHF 71'400 (direkte Bundessteuer) veranlagt. Gegenüber ihrer Selbstdeklaration wurden einige Aufrechnungen vorgenommen. Die Steuerpflichtigen reichten in der Folge ihre Lohnausweise sowie Bescheinigungen über Beiträge in die gebundene Vorsorge (Säule 3a) ein und machten weitere Liegenschaftsunterhaltskosten geltend. Am 6. August 2014 wurde daraufhin eine Korrektur der Veranlagungen vorgenommen, und die Steuerpflichtigen wurden für 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 54'100 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 41'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Einkommen von CHF 46'600 (direkte Bundessteuer) rechtskräftig veranlagt.

B.

A.___ war vom 23. März 2012 bis 25. März 2014 einzige Verwaltungsrätin und Alleinaktionärin der C.___ AG mit Sitz in Z.___. Diese wurde 2017 im Handelsregister gelöscht. Sie bezweckte den Kauf und Verkauf, die Projektierung und den Bau sowie das Halten, Verwalten und Vermieten von Immobilien, Führen von Gastronomiebetrieben, Unternehmensberatung, insbesondere im Bereich Gastronomie, sowie nationalen und internationalen Handel mit Gütern aller Art. Das Aktienkapital betrug CHF 100'000. Die C.___ AG wurde für 2012 am 6. Dezember 2013 ohne steuerbaren Gewinn (Reinverlust CHF 294) und mit einem steuerbaren Kapital von CHF 76'000 (satzbestimmend: CHF 99'000) veranlagt. Im Jahr 2013 wurde die Gesellschaft nach Ermessen mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 100 und einem steuerbaren Kapital von CHF 100'000 besteuert, nachdem sie keine Steuererklärung eingereicht hatte

C.

Am 21. Februar 2019 erging eine steueramtliche Meldung, wonach zu prüfen sei, ob das bei der C.___ AG verbuchte Aktionärsdarlehen zugunsten von A.___ in der Höhe von CHF 93'856.50 per 31. Dezember 2012 simuliert gewesen sei. Am 30. März 2019 leitete das Kantonale Steueramt ein Nachsteuerverfahren hinsichtlich der Kantons- und



Gemeindesteuern 2012 und der direkten Bundessteuer 2012 ein und forderte A.___ und B.___ mehrfach erfolglos auf, Unterlagen zum Darlehen einzureichen. Mit Nachsteuerverfügungen vom 21. September 2021 rechnete das Kantonale Steueramt A.___ und B.___ für das Jahr 2012 bisher nicht besteuerte Einkünfte aus Beteiligungen von CHF 93'857 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 56'314 (direkte Bundessteuer; 60 Prozent von CHF 93'857) auf. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 22. Dezember 2021 ab. Gleichzeitig wurde das steuerbare Vermögen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf CHF 74'000 erhöht.

Die Verwaltungsrekurskommission wies die dagegen von den Steuerpflichtigen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) unter Kostenaufgabe mit Entscheid vom 13. Februar 2023 ab. Sie erwog, mit der steueramtlichen Meldung bezüglich des Aktionärsdarlehens der C.___ AG liege eine neue Tatsache vor. Aufgrund mehrerer Indizien sei hinsichtlich des Darlehens auf eine Simulationsabsicht zu schliessen.

D.

Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 20. März 2023 erhoben A.___ und B.___ (Beschwerdeführer) gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 13. Februar 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) zurückzuweisen. Eventualiter seien die Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 54'100 und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 46'500 zu veranlagern, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer.

Die Vorinstanz beantragte am 14. April 2023 unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerden. Der Beschwerdegegner stellte mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2023 ebenfalls den Antrag auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführer verzichteten auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die von den Beteiligten gemachten Ausführungen und die Akten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.



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 2012 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durften auch die 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, Urteile 2C_440/2014 und 2C_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). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 20. März 2023 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 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 Beschwerden ist einzutreten.

3.

Die Beschwerdeführer bringen vor, die Beweislast dafür, dass das Darlehen der Beschwerdeführerin tatsächlich ausbezahlt worden sei, liege beim Beschwerdegegner. Dies sei jedoch nicht bewiesen. Die Beschwerdeführerin habe das Darlehen nicht vereinnahmt, sondern die Darlehensschuld mit dem Kauf der Aktien übernommen, aber nie eine Gutschrift im entsprechenden Umfang erhalten. Aus den Bankauszügen der Beschwerdeführerin sei ersichtlich, dass nie eine Überweisung an sie erfolgt sei. Sie habe sich somit nicht bereichert. Die Zinsen für das Darlehen habe sie pflichtgemäss bezahlt. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb jemand eine Steuer für einen Wert bezahlen sollte, der ihm nie zugeflossen sei. Die Beschwerdeführerin sei bei der Gründung der C.___ AG nicht beteiligt gewesen. Ferner hätte sie über genügend



Einkommen und Vermögen verfügt, um das Darlehen zurückzuzahlen. Mit dem Verkauf von Vermögenswerten hätte sie jederzeit die nötige Liquidität bereitstellen können. Das Darlehen sei nicht in der Steuererklärung vermerkt worden, da die Beschwerdeführerin es nie erhalten habe. Daraus könne daher nicht der Schluss gezogen werden, es sei simuliert. Die Gewährung des Darlehens sei sodann vom Gesellschaftszweck abgedeckt gewesen und mutmasslich unter gewöhnlichen Bedingungen mit Zahlung eines angemessenen Zinses und Rückzahlungsverpflichtung erfolgt. Ein schriftlicher Darlehensvertrag sei ihr nicht übergeben worden. Ihr Geschäftsnachfolger habe das Darlehen übernommen. Somit habe sie keinen geldwerten Vorteil daraus gezogen. Vor diesem Hintergrund sei es schlicht willkürlich, den Beschwerdeführern das Darlehen aufzurechnen.

4.

4.1. 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. 151 Abs. 1 DBG). In Art. 53 StHG und Art. 199 Abs. 1 StG 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 (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 415; M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 13 zu Art. 151; VerwGE B 2010/230 vom 26. Januar 2011, E. 4). Tatsachen, die im Veranlagungszeitpunkt aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten auch dann als neu, wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn die Steuerbehörde braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 170 Abs. 1 StG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um



eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. Art. 168 Abs. 2 StG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGer, Urteile 2C_304/2013 vom 22. Oktober 2013, E. 3, 2C_123/2012 vom 8. August 2012, E. 5.1, 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012, E. 2.1.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Die Veranlagungsbehörde hat die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG bzw. Art. 176 Abs. 1 StG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat (BGer, Urteil 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012, E. 2.1.2 und 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG (und auch Art. 199 Abs. 1 StG) vorliegen (BGer, Urteile 2C_440/2018 vom 3. Juni 2019, E. 2.2, 2C_304/2013 vom 22. Oktober 2013, E. 3, 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012, E. 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

4.2.

Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (in der im Jahr 2012 gültigen Fassung, nGS 33–116) sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Geldwerte Vorteile aus Aktien sind bei der direkten Bundessteuer im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn die Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grundkapitals der Gesellschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG in der im Jahr 2012 gültigen Fassung AS 2008 2893). 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 Anteilinhabers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich



geringerem Umfang erbracht worden wären. 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 geldwerte Leistung im Sinn von Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziffer 5 StG beziehungsweise Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c StG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG.

Ausgangspunkt bildet damit ein zweidimensionaler Sachverhalt, der sich aus der Kapitalgesellschaft und dem Anteilsinhaber zusammensetzt. Zu zweidimensionalen Sachverhalten hat das Bundesgericht mehrfach entschieden, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus greift. Die von der Gesellschaft vorgenommene verdeckte Gewinnausschüttung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Beurteilung der geldwerten Leistung im Rahmen der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Der Automatismus scheitert aber daran, dass zwar das Dispositiv einer Veranlagung (Steuerfaktoren) von der Rechtskraft, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage erfasst werden. 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 (BGer, Urteile 2C_1071/2020 und 2C_1072/2020 vom 19. Februar 2021, E. 3.2.2). 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 blosser Hinweis, zulasten der Gesellschaft sei es rechtskräftig zu einer Aufrechnung gekommen, nicht, sondern es herrscht die übliche Beweislastverteilung (Normentheorie). Auszugehen ist in jedem Fall von der 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, Urteil 2C_647/2018 vom 29. November 2018, E. 3.2). 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 auf der einkommenssteuerlichen Ebene aufgerechneten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Denkbar ist, dass er Argumente vorträgt, die erst und nur für die Veranlagung des Beteiligungsinhabers von Belang sind. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene gewinnsteuerrechtlich rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (mitwirkungsorientierte Beweislast; BGer, Urteile 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). Lässt sich eine Aufrechnung von geldwerten Leistungen nicht auf eine 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).

4.3.

Nach Art. 312 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, OR) ist ein Darlehensnehmer zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet. Soweit der Aktionär wie jeder aussenstehende Darlehensnehmer das von seiner Gesellschaft ausgerichtete Darlehen zurückerstatten muss, fehlt es an einer unentgeltlichen Zuwendung. Anders verhält es sich dann, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil ein solches nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückerstattung der erbrachten Leistung nicht beabsichtigt ist. In diesem Fall wird die äussere Form des Darlehens nur simuliert, d.h. bloss zum Schein gewählt oder gewährt (BGE 138 II 57 E. 5 mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat eine Anzahl von Kriterien entwickelt, bei deren Vorliegen ein Aktionärsdarlehen als geldwerte Leistung zu qualifizieren ist. Für sich allein erweist sich das Fehlen eines schriftlichen Vertrags als nur wenig aufschlussreich, da es auch auf anderen Gründen als einer Simulationsabsicht beruhen kann. Aussagekräftiger ist es, wenn das Darlehen weder bei der Gläubigerin noch beim Schuldner in der Bilanz aufgeführt wird und der Borger gegenüber den Steuerbehörden auch nicht um den Abzug seiner Schuldzinsen ersucht. Ein solches Vorgehen kann bedeuten, dass die Betroffenen selber von der (buchhalterischen) Nichtexistenz des Darlehens ausgehen (vgl. BGer, Urteil 2A.399/1999 vom 16. Mai 2000, E. 3b; siehe auch ASA 53 S. 54 E. 5b). Ähnlich zu differenzieren ist in Bezug auf die jeweilige



Vermögenssituation von Darlehensgeberin und -schuldner: So mag es wohl im Drittvergleich durchaus ungewöhnlich sein, wenn die geleistete Zuwendung im Verhältnis zum Vermögen der Darlehensgeberin eine ausserordentliche Höhe erreicht; das kann in dem Ausmass gegeben sein, dass das Darlehen das einzige erhebliche Aktivum der Gesellschaft darstellt oder das vorhandene Eigenkapital übersteigt (sog. Klumpenrisiko). Weiter können die fehlende Bonität des Schuldners, das Fehlen von Sicherheiten und Rückzahlungsverpflichtungen oder die Nichtbezahlung von Darlehenszinsen auf eine Simulation hindeuten (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 3.2). Hätte ein unabhängiger Dritter dem Anteilshaber kein Darlehen gewährt oder dafür zumindest Sicherheiten verlangt, ist in der Darlehensgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 119 zu Art. 58).

5.

5.1.

Die Beschwerdeführer haben in der Steuererklärung 2012 – entgegen ihren verfahrensrechtlichen Pflichten (Art. 124 Abs. 1 und 126 Abs. 1 DBG; Art. 168 Abs. 2 und Art. 170 Abs. 1 StG) – weder die (neu erworbene) Beteiligung der Beschwerdeführerin an der C.___ AG noch das von der C.___ an die Beschwerdeführerin gewährte Darlehen über Fr. 93'856.50 deklariert (vgl. act. 6/7.3). Entsprechend konnten sich aus der Steuererklärung 2012 auch keine Anhaltspunkte ergeben, dass ein solches Darlehen simuliert sein könnte. Aus Sicht des kantonalen Steueramts bestand deshalb bei Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern kein Anlass dazu, ergänzende Untersuchungen vorzunehmen (vgl. BGer, Urteil 2C_651/2017, 2C_652/2017 vom 2. November 2017, E. 2.2.2); insbesondere war es nicht gehalten, die Veranlagungsakten der C.___ beizuziehen. Die steueramtliche Meldung vom 21. Februar 2019, mit welcher der Beschwerdegegner darüber informiert wurde, dass die C.___ AG der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 ein Aktionärsdarlehen über Fr. 93'856.50 gewährt hatte (vgl. E. 4b des angefochtenen Entscheids), stellte damit eine neue Tatsache dar, welche die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigte (vgl. E. 4.1 hiavor).

5.2.

Materiell streitig ist, ob der vorinstanzliche Entscheid die vom Beschwerdegegner im



Rahmen eines Nachsteuerverfahrens in der Steuerperiode 2012 vorgenommene Aufrechnung einer geldwerten Leistung im Betrag von CHF 93'857 bei der Einkommenssteuer im Jahr 2012 der Beschwerdeführerin (Kanton und Bund) zu Recht bestätigte, was im Folgenden zu prüfen ist.

5.2.1.

Am 21. Februar 2019 übermittelte die Abteilung Juristische Personen der Abteilung Natürliche Personen die Jahresrechnung und Steuerklärung der A.___ AG des Jahres 2012 zwecks Prüfung, ob es sich beim Aktionärsdarlehen über CHF 93'856.50 um ein simuliertes Darlehen handle (act. 6/7.22.1). Da die Gesellschaft in jenem Zeitpunkt bereits gelöscht war, konnte ihr gegenüber keine Aufrechnung im Nachsteuerverfahren mehr erfolgen. Auf Ebene der Gesellschaft fand damit keine nähere Untersuchung zum Darlehen statt. Die rechtskräftige Aufrechnung des Darlehens als geldwerte Leistung bei der Gesellschaft als gewichtiges Indiz für eine Aufrechnung bei der Beschwerdeführerin als damaliger Alleinaktionärin (vgl. E. 4.2 hiavor) fehlt somit. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass der Nachweis für das Bestehen einer geldwerten Leistung bei der Beschwerdeführerin vom beweisbelasteten Beschwerdegegner geführt werden kann.

5.2.2.

Gemäss Bilanz per 31. Dezember 2012 wies die C.___ AG bei den Aktiven nebst Geschäftsmobiliar von CHF 5'849.40 ein Gesellschafterdarlehen über CHF 93'856.50 aus (act. 9/7.22.8). Der Aufwand im Jahr 2012 bestand aus einem Buchführungshonorar von CHF 2'450.10, die "Erträge aus D.___ - und E.___" betragen CHF 2'156. Es resultierte ein Verlust von CHF 294.10 (act. 9/7.22.9). Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Darlehen sei ihr nie ausbezahlt worden, sondern sie habe es mit dem Aktienkauf übernommen und beim Weiterverkauf der Aktien dem neuen Alleinaktionär überbunden.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach sie das streitgegenständliche Darlehen beim Kauf der C.___ AG übernommen und sodann beim Verkauf der Gesellschaft weiterübertragen habe, ist nicht dokumentarisch belegt. Weder zum Aktienkauf oder -verkauf macht die Beschwerdeführerin genauere Angaben; auch legt sie für ihre Sachverhaltsdarstellung keine Beweise wie schriftliche Verträge,



Bestätigungen oder Belege über Kaufpreiszahlungen vor, obschon sie vom Beschwerdegegner mehrmals aufgefordert worden ist, Unterlagen zum Darlehen einzureichen (act. 9/7.23, 7.28, 7.32 und 7.58). Es fehlen somit jegliche Angaben, aus denen auf den behaupteten Sachverhalt geschlossen werden könnte. Wie es sich damit verhält, ist aber ohnehin nicht entscheidend. Wie das Kantonale Steueramt zutreffend ausführt, ist nicht davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die streitgegenständliche Darlehensschuld gegenleistungslos übernommen hätte; der Zufluss kann nicht nur durch Banküberweisung, sondern auch auf andere Weise – etwa durch Übernahme der Darlehensschuld zur Verrechnung mit der Kaufpreisforderung aus dem Erwerb der Aktien oder Auszahlung in Bargeld – erfolgt sein. Ob von einem simulierten Darlehen auszugehen ist, ist im Übrigen stichtagbezogen zu entscheiden. Nachdem feststeht, dass das Darlehen von Beginn weg simuliert war, ist nicht weiter von Belang, ob F.__ dieses mit der Übertragung der Aktien im Jahr 2014 übernommen hat.

5.2.3.

Zutreffend ist, dass die Darlehensgewährung im Zweck der Gesellschaft von Beginn weg enthalten war. Nach Art. 718b OR sind Verträge zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter, der gleichzeitig auch die Gesellschaft vertritt, jedoch zwingend schriftlich abzufassen. Sofern die Beschwerdeführerin die Darlehensschuld mit dem Aktienkauf übernommen hat, müsste der Schuldübernahmevertrag zwischen ihr und der Gesellschaft ebenfalls in schriftlicher Form vorliegen. Ein Teil der Lehre erachtet Rechtsgeschäfte mit dem Charakter eines Inlichgeschäfts, welche die Schriftform nicht wahren, als nichtig (Watter/ Roth Pellanda, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], BSK Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, N 11 zu Art. 718b OR). Die Beschwerdeführerin hat zudem das Darlehen wie auch die angeblich bezahlten Schuldzinsen in ihren eigenen Steuererklärungen der Jahre 2012 und 2013 nicht deklariert, was darauf hindeutet, dass sie selbst von der Nichtexistenz des Darlehens ausging, zumal sich dies in der Veranlagung zu ihren Gunsten ausgewirkt hätte. Sie macht auch keine Angaben dazu, wie und wann der Zins von CHF 2'156 im Jahr 2012 beglichen worden sein soll. Der Buchungstext in der Erfolgsrechnung der C.__ AG "Erträge aus D.__ und E.__" kann offensichtlich nicht zutreffen, da bei den Aktiven der Gesellschaft kein Bank- oder Postkonto aufgeführt ist. Es scheint eher so, dass der Zins mit der (simulierten) Darlehensschuld verrechnet worden ist. Ab dem Jahr 2013 reichte die C.__ AG keine



Steuererklärungen mehr ein. Am 22. August 2017 wurde sie von Amtes wegen gelöscht (mangels Geschäftstätigkeit und verwertbarer Aktiven, vgl. Art. 155 der Handelsregisterverordnung, SR 221.411, HRegV, in der damals geltenden Fassung AS 2016 4667), ohne dass eine Liquidation oder ein Konkurs mit Rückzahlung des Darlehens durchgeführt worden wären.

5.2.4.

Das Darlehen hält sodann auch einem Drittvergleich nicht stand. Ein Darlehen mit einer Höhe von beinahe CHF 94'000 würde einer unbeteiligten Drittperson ohne schriftliche Vereinbarung, werthaltige Sicherheiten, Amortisationsverpflichtung und Kündigungsmöglichkeit nicht gewährt werden bzw. einer Schuldübernahme durch eine unbeteiligte Drittperson unter diesen Voraussetzungen nicht zugestimmt werden, insbesondere nicht bei der damaligen finanziellen Lage der Beschwerdeführerin. Per 31. Dezember 2012 deklarierte sie zusammen mit ihrem Ehemann ein Wertschriftenvermögen von lediglich CHF 557 und Einkünfte von CHF knapp CHF 39'000 (act. 9/7.3). Hinsichtlich der Liegenschaften, die sich damals in ihrem Besitz befanden, machten die Steuerpflichtigen trotz Aufforderung keinerlei Angaben (act. 9/7.5). Die Veranlagung der Einkünfte und des Vermögens aus Liegenschaften unter Berücksichtigung von Hypotheken erfolgte nach Ermessen (act. 9/7.6), weshalb die Beschwerdeführerin mit dem nicht belegten Einwand, sie habe damals über genügend Einkommen und Vermögen verfügt, um das Darlehen zurückzuzahlen, nicht zu hören ist. Das Darlehen machte bei der Gesellschaft ferner beinahe das einzige Aktivum aus, was angesichts der fehlenden Geschäftstätigkeit zusätzlich ins Gewicht fällt, und stellte damit ein Klumpenrisiko dar. Wäre das Darlehen ausgefallen, hätte dies zu einem Kapitalverlust geführt (vgl. Art. 725 OR, in der in den Jahren 2012 und 2013 gültigen Fassung AS 1992 733). Schliesslich erscheint das Aktionärsdarlehen auch vor dem Hintergrund des Verbots der Einlagerückgewähr (vgl. Art. 680 Abs. 2 OR) als problematisch. Das Aktienkapital stellt das Mindest-Haftungssubstrat für die Gläubiger der Gesellschaft dar. Ein Verstoss gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr liegt nicht nur bei eigentlichen Rückzahlungen, sondern auch bei Geschäften vor, die indirekt zu einer Rückgewähr führen, was namentlich bei einem Darlehen an einen Aktionär der Fall ist, wenn es – wie vorliegend – nicht zu Markt- oder Drittbedingungen ausgerichtet wurde und nur noch durch das gesperrte Eigenkapital gedeckt ist (BGE 140 III 533 E. 4.2).



5.2.5.

Zusammenfassend sind der Schluss des Beschwerdegegners, dass es sich beim Darlehen der C.___ AG an die Beschwerdeführerin in der Höhe von CHF 93'857 um ein simuliertes Darlehen handelte, dessen Rückerstattung von Beginn weg nicht beabsichtigt war, und die entsprechende Aufrechnung als geldwerte Leistung bei den Beschwerdeführern im Jahr 2012 als Nachsteuer vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden.

6.

Die Beschwerden sind nach dem Gesagten unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 13. Februar 2023 abzuweisen. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 (B 2023/56: CHF 1'800; B 2023/57: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Die geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe sind anzurechnen.

Bei diesem Verfahrensausgang besteht zufolge Unterliegens kein Anspruch der Beschwerdeführer auf die Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2023/56 und B 2023/57 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2023/56 betreffend Nachsteuer zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2023/57 betreffend Nachsteuer zur direkten Bundessteuer 2012 wird abgewiesen.



4.

Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten von CHF 3'000 (B 2023/53: CHF 1'800; B 2023/54: CHF 1'200) unter Anrechnung der Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.