



Fall-Nr.: B 2023/74, B 2023/75
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 07.12.2023
Entscheiddatum: 26.10.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 26.10.2023

Steuerrecht. Nachsteuern. Art. 199 Abs. 1 StG, SR 811.1; Art. 151 Abs. 1 DBG, SR 642.11. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Streitig war, ob die Vorinstanz (VRK) im angefochtenen Entscheid zu Recht die bei den Beschwerdegegnern für das Jahr 2019 vorgenommene Aufrechnung von geldwerten Leistungen der C.___ AG von CHF 149'630 sowie die daraus resultierende Nachbesteuerung als nicht rechtmässig erachtete. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, die im Rahmen der Veräusserung der C.___ AG nach dem 30. April 2019 einvernehmlich erfolgten Substanzentnahmen durch den Aktienverkäufer hätten als (erst nach dem Verkauf vollzogene) verdeckte Ge-winnausschüttungen zu gelten, welche nicht den Beschwerdegegnern (Aktienkäufer) zugerechnet werden könnten (vgl. BGer 2C_756/2020 vom 3. Mai 2021 E. 5.2.2.3). Der Aktienverkäufer habe denn auch bestätigt, dass die Aktiven und Passiven direkt an ihn gegangen und so privat abgewickelt worden seien. Die Nachbesteuerung einer geldwerten Leistung von CHF 149'630 bei den Beschwerdegegnern falle von daher ausser Betracht. Abweisung der Beschwerde des Steueramtes. (Verwaltungsgericht, B 2023/74, B 2023/75)

Entscheid vom 26. Oktober 2023

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,



St.Galler Gerichte

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

A.__,

B.__,

Beschwerdegegner,

vertreten durch Rechtsanwalt M.A. HSG in Law Dominik Wagner, SwissLegal
asg.advocati, Kreuzackerstrasse 9, 9000 St. Gallen,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Nachsteuern (Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie direkte Bundessteuer
2019**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

B.__ und A.__ erwarben gemäss Kaufvertrag vom 15. April 2019 das Aktienkapital der
C.__ AG mit Sitz in Pfäffikon/SZ (nachfolgend: C.__ AG; Sitz seit 12. Dezember 2022:



Walenstadt) von D.__, X.__. Vertragsgegenstand waren 50 Aktien zu nominal CHF 1'000 zum Kaufpreis von CHF 35'000. Zusätzlich wurde die Übernahme weitere Aktiven und Passiven (Kreditoren, Debitoren, Kontokorrentkonto UBS gemäss separater Liste) gegen separate Bezahlung vorbehalten (act. G 7/6/13). B.__ und A.__ deklarierten in der Steuererklärung für 2019 vom 2. Mai 2020 ein steuerbares Einkommen von CHF 132'200 und ein steuerbares Vermögen von CHF 129'000. Sie führten die 50 Aktien der C.__ AG im Wertschriftenverzeichnis mit einem Steuerwert von CHF 50'000 auf. Am 18. Mai 2020 reichten sie den Aktienkaufvertrag nach. Das kantonale Steueramt veranlagte das Ehepaar A.__ und B.__ am 13. Oktober 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 132'700 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 117'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 123'600 (act. G 7/6/14 ff.). Diese Veranlagung erwuchs in Rechtskraft.

A.b.

Am 7. Juli 2021 gab das kantonale Steueramt Schwyz dem kantonalen Steueramt St. Gallen geldwerte Leistungen der C.__ AG zugunsten von B.__ und A.__ (mit dem Hinweis: "Aktivierung KK Gesellschafter Goodwill. Mit der Umbuchung von KK auf Goodwill und der teilw. Abschreibung 2019 fehlt der Rückzahlungswille") von CHF 149'630 bekannt (act. G 7/6/3/18). Nach Einleitung eines Nachsterverfahrens durch das kantonale Steueramt (act. G 7/6/3/20) bestätigte B.__ mit E-Mail vom 20. Januar 2022, dass er wegen der definitiven Veranlagung 2019 keine andere Möglichkeit habe, als den aktivierten Goodwill aus der übernommenen C.__ AG nachträglich zu versteuern. Andere Kantone würden sich in derartigen Konstellationen anders verhalten. Er bat um eine kulante Behandlung der Angelegenheit (act. G 7/6/3/21). In der Nachsteueranfrage vom 25. Januar 2022 veranlagte das kantonale Steueramt B.__ und A.__ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 285'400 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 117'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 213'400 (act. G 7/6/3/22 ff.). Die hiergegen erhobene Einsprache (act. G 7/6/3/27) wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 14. April 2022 ab (act. G 7/6/3/31 ff.). In Gutheissung der hiergegen erhobenen Rechtsmittel (Kantons- und Gemeindesteuern: Rekurs; direkte Bundessteuer: Beschwerde) hob die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) die angefochtenen Einspracheentscheide mit Entscheid vom 13. März 2023 auf (act. G 2).



B.

B.a.

Gegen die Entscheide der Verwaltungsrekurskommission vom 13. März 2023 erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 13. April 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 14. April 2022 seien zu bestätigen (act. G 1).

B.b.

In der Vernehmlassung vom 18. April 2023 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 6). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete auf eine Vernehmlassung (vgl. act. G 8). Die Beschwerdegegner beantragten in der Eingabe vom 5. Juni 2023 Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne, und Bestätigung der angefochtenen Entscheide, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich Mehrwertsteuer) zu Lasten des Beschwerdeführers (act. G 11).

B.c.

Der Beschwerdeführer bestätigte mit Eingabe vom 9. Juni 2023 seine Anträge und Ausführungen (act. G 13). Am 14. Juni 2023 gab die Vorinstanz ihren Verzicht auf eine weitere Stellungnahme bekannt (act. G 15). Die Beschwerdegegner äusserten sich in der Eingabe vom 27. Juni 2023 zur Eingabe des Beschwerdeführers vom 9. Juni 2023 (act. G 16).

B.d.

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

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Besteuerung des Einkommens und des Vermögens natürlicher Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu



Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer, Urteil 2C_440, 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 13. Mai 2023 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (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).

2.

2.1.

Materiell streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die bei den Beschwerdegegnern für das Jahr 2019 vorgenommene Aufrechnung von geldwerten Leistungen der C.__ AG von CHF 149'630 sowie die daraus resultierende Nachbesteuerung als nicht rechtmässig erachtete, die entsprechenden Entscheide des Beschwerdeführers aufhob und die Rechtsmittel der Beschwerdegegner (Rekurs und Beschwerde) guthiess.

2.2.

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, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). 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 oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens 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, VII. Rz. 110 mit Hinweisen; VerwGE B 2013/264 f. vom 24. März 2015 E. 2.1 m.H.). – Nachdem vorliegend die Steuerveranlagungen 2019 mit Verfügungen vom 13. Oktober 2020 abgeschlossen worden waren und diese Verfügungen in Rechtskraft erwachsen waren (act. G 7/6/14 ff.), erfolgte am 7. Juli 2021 die Meldung der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz



betreffend geldwerte Leistungen (act. G 7/6/3/18). Unbestritten blieb, dass der Beschwerdeführer bei diesem Sachverhalt zu Recht ein Nachsteuerverfahren eröffnete.

2.3.

Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar, wenn sie nicht als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren sind und ohne entsprechende Gegenleistung des Gesellschafters erfolgen. Dem Beteiligten werden Leistungen erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht würden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 88 und 95 zu Art. 58 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., III. Rz. 111). Nach der Rechtsprechung müssen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: (1) Die Gesellschaft erbringt eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung, wodurch das Geschäftsergebnis gemindert wird. (2) Mit der Leistung wird ein Beteiligter oder eine diesem nahestehende Person oder Unternehmung begünstigt; ein der Gesellschaft fernstehender Dritter hätte sie unter gleichen Bedingungen nicht erhalten; die Leistung ist also ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar. (3) Der Charakter der Leistung bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. Rz. 112). Nach der Rechtsprechung ist etwa ein Aktionärsdarlehen als geldwerte Leistung zu qualifizieren, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist (d.h. wenn das Darlehen durch die vorhandenen Mittel der Gesellschaft nicht abgedeckt werden kann oder es im Vergleich zu den übrigen Aktiven übermässig hoch erscheint und dann ein sog. Klumpenrisiko verursacht), weiter bei fehlender Bonität des Schuldners oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen (BGE 138 II 57 E. 3.2; vgl. auch VerwGE B 2023/56, 57 vom 17. August 2023, E. 4.3).

Soweit eine geldwerte Leistung einer Gesellschaft rechtskräftig festgestellt ist, erfolgt regelmässig eine entsprechende Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber (BGer, Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6). Indes besteht kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus, sondern es herrscht die übliche Beweislastverteilung (Normentheorie). Die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung begründet



zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Indes haben lediglich das Entscheiddispositiv des rechtskräftigen Entscheids bzw. die Steuerfaktoren der Gesellschaft an der Rechtskraft teil. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärsebene ist daher unerlässlich, zumal es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (BGer, Urteil 2C_16/2015 a.a.O. E. 2.5.7 m.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N. 147 zu Art. 20 DBG; GVP 2001 Nr. 27). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat ein Beteiligungsinhaber, soweit er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er eine Bestreitung oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Beteiligungsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (BGer, Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.8 m.H.).

2.4.

Im Jahresabschluss per 31. Dezember 2018 hatte die C.___ AG übrige kurzfristige Forderungen von CHF 112'967.70 und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von CHF 17'133.81 bilanziert. Das Kontokorrent-Konto E.___ hatte per 31. Dezember 2018 einen Saldo von CHF 50'969.90 und das Aktionär-Kontokorrent (Konto Nr. 001_ Privat KK Mgmt.) einen solchen von CHF 5'356.28 (Passivsaldo = Kontokorrentguthaben Aktionär) aufgewiesen (act. G 7/6/28 Beilagen 2 f.). Per 30. September 2019 wies das Aktionär-Kontokorrent einen Aktivsaldo von CHF 149'630.39 (= Kontokorrentschuld des Aktienverkäufers gegenüber der C.___ AG) aus; dieser Saldo wurde mit gleichem Datum auf das Konto Nr. 002_ (Aktien) umgebucht (vgl. act. G 7/6/3/28 Beilagen 5 und 12). In der Eröffnungsbilanz der C.___ AG per 30. September 2019 erfassten die Beschwerdegegner den Betrag von CHF 149'630.39 im Konto Nr. 1770 (Goodwill). Per 31. Dezember 2019 wurde diese Goodwill-Aktivierung um CHF 29'926.10 auf CHF 119'704.29 abgeschrieben (vgl. act. G 7/6/3/28 Beilage 16 f.). Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz merkte hierzu an, die Goodwill-Aktivierung stelle ein Nonvaleur dar (geldwerte Leistung/Minusreserve). Das Kontokorrent (KK-Schuld) des alten Aktionärs hätte von den Beschwerdegegnern gemäss Kaufvertrag übernommen werden müssen. Die Gesellschaft sei im Rahmen eines "Share Deal" gekauft worden (act. G 7/6/3/28 Beilage 18). Der Beschwerdeführer hielt hierzu im Einspracheentscheid fest, bei einem Eigenkapital der C.___ AG von CHF 142'358.44 per 31. Dezember 2018 (analoge Höhe per 30. September 2019; Kaufvertrag vom 15. April 2019 Ziffer 5.4) sei leicht erkennbar, dass der Aktienkaufpreis zu tief angesetzt sei und demzufolge weitere Leistungen von den Beschwerdegegnern zu erbringen seien. Beim



Goodwill handle es sich faktisch um eine Schuld der Beschwerdegegner. Aus der Goodwill-Abschreibung sei der fehlende Rückzahlungswille erkennbar. Es sei von einem Aktionärsdarlehen als geldwerte Leistung auszugehen. Die (teilweise) Aktivierung des Aktienkaufpreises in der Zielgesellschaft sei bei einem Aktienkauf unter Privaten ausgeschlossen. Insofern sei die Bezeichnung des Kontos Nr. 003_ (Goodwill) falsch. Der bezahlte Goodwill könne indes aktiviert werden, wenn für die Beteiligung ein Preis bezahlt werde, der über den eigentlichen Beteiligungswert hinausgehe. Ein selbst erarbeiteter Goodwill könne nie aktiviert werden (act. G 7/6/3/31 S. 3).

2.5.

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid unter anderem fest, der frühere Aktionär habe bis 30. September 2019 alle Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Debitoren, Kreditoren) liquidiert. Zudem habe er mehrere Geldbezüge getätigt, so dass sein Kontokorrentkonto bei der C.__ AG per 30. September 2019 einen Aktivsaldo von CHF 149'630.49 aufgewiesen habe. Dieser Betrag sei am 30. September 2019 mit dem Vermerk "Ank. Akt. C.__ AG v. D.__" auf das Aktivkonto "Aktien" umgebucht worden. Damit habe die C.__ AG noch unter der Führung des früheren Aktionärs offensichtlich auf die Rückzahlung der Darlehensschuld verzichtet, und zwar ohne Gegenleistung. Beim Aktivum, das später auf das Konto "Goodwill" umgebucht worden sei, habe es sich von Anfang an um einen Nonvaleur gehandelt. Die von der Schwyzer Steuerbehörde geltend gemachte geldwerte Leistung sei demnach am 30. September 2019 durch den früheren Aktionär ausgerichtet worden und sei somit bei der *Gesellschaft* steuerlich zu erfassen gewesen. Für die steuerliche Erfassung bei den Beschwerdegegnern begründe die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung lediglich ein (gewichtiges) Indiz, das bei der Veranlagung der Beteiligungsinhaber zu berücksichtigen sei (act. G 2 S. 8 f.). Gestützt auf den Jahresabschluss 2018 und die Ziffer 2 des Kaufvertrags (Kaufpreis CHF 35'000) vom 15. April 2019 hätten die Beschwerdegegner bei Vertragsabschluss mit einem Kaufpreis von rund CHF 190'000 rechnen müssen (CHF 35'000 + CHF 112'967.70 [kurzfristige Forderungen] + CHF 58'909.15 [E.__ Kontokorrent] - Verbindlichkeiten [CHF 17'133.81]). Tatsächlich hätten sie "nur" CHF 35'000 bezahlt. Dem Aktienverkäufer seien insgesamt CHF 184'630 zugeflossen, nämlich der vereinbarte Kaufpreis von CHF 35'000 und CHF 149'630.39 aus verschiedenen Bezügen, die er bis 30. September 2019 getätigt habe. Dies habe infolge Verzichts auf die Rückzahlung des Darlehens dazu geführt, dass sich der Substanzwert der C.__ AG bis zum Aktienverkauf von CHF 161'190 (31. Dezember 2018) auf rund CHF 36'000 (1. Oktober 2019) reduziert habe. Der Kaufpreis des Aktienpakets habe somit nahezu dem Substanzwert der C.__ AG entsprochen. Der frühere Aktionär habe den Schuldbetrag



von CHF 149'630.39 am 30. September 2019, kurz vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Beschwerdegegner, auf dem Konto Nr. 1136 (Aktien; act. G 7/6/3/30 Beilagen 1-7) verbucht. Die geldwerte Leistung in Höhe des Darlehensbetrags sei demnach – mit allen Steuerfolgen – diesem zugeflossen und nicht den Beschwerdegegnern. Die Aufrechnung des Darlehensbetrags habe spätestens im Zeitpunkt der Darlehensabschreibung beim begünstigten Aktionär zu erfolgen. Der Kaufpreis des Aktienpakets habe demnach lediglich aus den vertraglich vereinbarten CHF 35'000 (Ziffer 2.1 des Kaufvertrags) bestanden. Bei der von der C.__ AG in der Eröffnungsbilanz unter dem Konto Nr. 1770 aufgeführten Betrag (Goodwill) handle es sich offensichtlich um einen Nonvaleur (act. G 7/6/3/30 Beilagen 1-18), der in der Steuerbilanz 2019 durch Bildung einer Minusreserve ausgebucht worden sei. Die Auffassung des kantonalen Steueramts und der Steuerbehörde des Kantons Schwyz, dass die reduzierten Reserven ohne Besteuerung bei den Gesellschaftern gänzlich untergingen, sei nicht massgebend, zumal die Aufrechnung auf Aktionärssebene selbständig zu prüfen sei. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Ausschüttungen an den früheren Gesellschafter und Aktienverkäufer ebenfalls der Besteuerung unterliegen würden. Die Nachbesteuerung einer geldwerten Leistung von CHF 149'630 sei zu Unrecht erfolgt (act. G 2 S. 9 f.).

2.6.

Der Beschwerdeführer wendet unter anderem ein, dass die Beschwerdegegner bereits Ende April/Anfang Mai 2019 das Eigentum an den Aktien und die alleinige Kontrolle über die C.__ AG erworben hätten. Die Verantwortung für die Gesellschaft habe seit Ende April/Anfang Mai 2019 in der alleinigen Hand der Beschwerdegegner gelegen. Sie seien die verantwortlichen Organe gewesen. Sie hätten denn auch die Steuererklärung 2019 (act. G 3/2) sowie die Jahresrechnung für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019 (act. G 3/3) unterzeichnet. Ein von der Generalversammlung genehmigter und damit auch steuerlich massgebender Zwischenabschluss per 30. September 2019 liege im Übrigen nicht vor. Die per 30. September 2019 erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 149'630 müsse daher ihnen zugerechnet werden. Eine Substanzentnahme durch den Verkäufer sei nicht (vertraglich) vereinbart worden. Der Kaufvertrag vom 14./15. April 2019 spreche vielmehr dafür, dass sich die Parteien auf eine Übernahme der Kontokorrentschuld durch die Beschwerdegegner verständigt hätten. Durch die Umbuchung des Aktivkontokorrents auf Goodwill sei die C.__ AG entreichert worden. Dies sei zu einem Zeitpunkt geschehen, als die Beschwerdegegner schon längst Eigentümer der Gesellschaft gewesen seien. Für die Buchführung und Rechnungslegung des gesamten Geschäftsjahres 2019 seien die Beschwerdegegner verantwortlich gewesen (act. G 1).



2.7.

2.7.1.

Zu klären ist vorweg, zu welchem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum der C.___ AG auf die Beschwerdegegner überging. Im Aktienkaufvertrag vom 14./15. März 2019 (act. G 7/6/3/13) vereinbarten die Vertragsparteien, dass der Kaufpreis "bei Vollzug des Vertrages" per 1. Mai 2019 beglichen werde (Vertrag Ziffer 3). Den Vollzugstermin setzten sie auf "spätestens" 30. April 2019 fest und vereinbarten als *Vollzugshandlungen* die Übergabe der 50 Namenaktien, des Aktienbuchs mit der Eintragung des Käufers als Aktionär und der Rücktrittserklärung des bisherigen Verwaltungsrats, gegen Bezahlung des Kaufpreises (Vertrag Ziffer 7). Der *Kaufpreis* im Vertragssinn beinhaltete einerseits den Betrag von CHF 35'000. Andererseits sah der Vertrag die Übernahme weiterer Aktiven (Debitoren "gemäss einer separaten Liste", Bankkontokorrent E.___) und Passiven (Kreditoren "gemäss einer separaten Liste") durch die Beschwerdegegner "nach Abstimmung ... gegen separate Bezahlung zuzüglich zum Kaufpreis" per 30. April 2019 (Vertrag Ziffer 2) vor. Aktenkundig ist, dass die Beschwerdegegner den Betrag von CHF 35'000 am 24. April 2019 beglichen haben (act. G 7/6/3/30 Beilage 3 [Auszüge F.___]). Der Beschwerdegegner wurde im Handelsregister per 9. Mai 2019 als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift und die Beschwerdegegnerin als Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift eingetragen. Unbestritten blieben die vertragsgemässe Übergabe der Aktien und der Rücktritt des bisherigen Verwaltungsrats. Das zivilrechtliche Eigentum an der C.___ AG ging somit im April/Mai 2019 auf die Beschwerdegegner über. Es fehlt entgegen ihrer Auffassung (act. G 11 S. 2) an konkreten Anhaltspunkten dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum an der C.___ AG – in Abweichung vom zivilrechtlichen Übergang – erst per 30. September 2019 auf sie übergegangen sein sollte. Der Umstand, dass der bisherige Eigentümer/Alleinaktionär der C.___ AG nach dem zivilrechtlichen Übergang noch Debitoren und Kreditoren abwickelte und Buchungen/ Bezüge zu seinen Gunsten tätigte (vgl. act. G 7/6/3/28 Beilagen 8-15), ändert nichts daran, dass die Beschwerdegegner seit Mai 2019 alleinige Organstellung in der C.___ AG hatten und damit Geschäftsführung und Verwaltung der Gesellschaft in ihrer Verantwortung lagen. Ihr Einwand, dass sie bis 30. September 2019 lediglich "formell" Aktieneigentümer gewesen seien und die Kontrolle über die Gesellschaft/ Geschäftsführung weiterhin durch den Aktienverkäufer ausgeübt worden sei (act. G 11 S. 3 Ziffern 8 und 11 und S. 4 Ziffer 14), ist nicht geeignet, Organstellung und Verantwortlichkeit in Frage zu stellen.



2.7.2.

Hinsichtlich des streitigen geldwerten Leistung/Substanzentnahme von CHF 149'630 gehen sowohl die Vorinstanz (act. G 2 S. 9 f.) als auch der Beschwerdeführer per 30. September 2019 von einer verdeckten Gewinnausschüttung/Substanzentnahme aus. Während der Beschwerdeführer diese steuerlich den Beschwerdegegnern zurechnet, vertritt die Vorinstanz die Auffassung, dass der Verkäufer der Aktien der C.___ AG die steuerlichen Folgen der Ausschüttung zu tragen habe. Aus den Akten ersichtlich und unbestritten ist diesbezüglich, dass die erwähnte Entnahme mit der Umbuchung des per 30. September 2019 bestehenden Aktivsaldos des Aktionär-Kontokorrents (Konto Nr. 001_ Privat KK Mgmt.) auf das Konto Nr. 002_ (Aktien; vgl. act. G 7/6/3/28 Beilagen 5 und 12) und der Erfassung des Saldos im Konto Nr. 003_ (Goodwill) der C.___ AG per 30. September 2019 erfolgte. Per 31. Dezember 2019 wurde die Goodwill-Aktivierung wie erwähnt (vorstehende E. 2.4) um CHF 29'926.10 auf CHF 119'704.29 abgeschrieben (vgl. act. G 7/6/3/28 Beilage 16 f.). Der Beschwerdegegner unterzeichnete als Gesellschaftsorgan/Geschäftsführer die Jahresrechnung 2019 (act. G 3/3). Die vorerwähnte Umbuchung hatte das Erlöschen der Kontokorrent-Forderung der C.___ AG gegenüber ihrem früheren Aktionär zur Folge, ohne dass die Gesellschaft hierfür eine Gegenleistung erhalten hätte. Im Zeitpunkt der Umbuchung waren die Beschwerdegegner Eigentümer der C.___ AG. Der Beschwerdeführer weist an sich zu Recht darauf hin, dass der (als Geschäftsführer eines Treuhandbüros tätige) Beschwerdegegner vor Genehmigung der Jahresrechnung die Goodwill-Aktivierung noch hätten korrigieren können (act. G 1 S. 4 Ziffer 4). Die geschilderten Gegebenheiten machen deutlich, dass die Substanzentnahme durch den früheren Aktionär in Kenntnis und mit Zustimmung der Beschwerdegegner erfolgt war. Letzteres bestätigen die Beschwerdegegner (act. G 11 Ziffer 15) denn auch explizit, indem sie die Entnahme als vertragsgemässe "Abstimmung" (im Sinn des Aktienkaufvertrags; vgl. act. G 7/6/3/13 Ziffer 2) bezeichnen.

2.7.3.

Im Kaufvertrag vom 14./15. April 2019 sicherte der Verkäufer den Beschwerdegegnern zu, dass seit dem Stichtag der letzten Jahresendbilanz (31. Dezember 2018) bis zum Vollzugs-termin (vgl. dazu vorstehende E. 2.7.1) die Geschäfte der Gesellschaft "in normaler Weise" geführt würden und von der Gesellschaft keine Verpflichtungen/Schulden eingegangen würden, "ausser im Rahmen des normalen Geschäftsgangs" (Vertrag Ziffer 5.4). Die dargelegte Substanzentnahme aus der Gesellschaft durch den Verkäufer war - auch im Lichte der in Vertrag Ziffer 2.4 vermerkten Ausnahme (Übernahme Auto) - vertraglich nicht explizit vorgesehen. Die



Übernahme von weiteren Aktiven und Passiven durch die Beschwerdegegner wurde vorbehältlich einer "Abstimmung" und "gegen separate Bezahlung zuzüglich zum Kaufpreis" vereinbart und insofern nicht abschliessend zum Voraus festgelegt. Vorliegend ist indes das – von den Beschwerdegegnern wie dargelegt ausdrücklich als vertragsgemäss anerkannte – Verhalten des früheren Aktionärs und Verkäufers der C.__ AG im Zusammenhang mit dargelegten Buchungen/Vorgängen (da nicht Verfahrensgegenstand) nicht weiter zu untersuchen, zumal dies keinen Einfluss auf die Würdigung der steuerlichen Gegebenheiten der Beschwerdegegner hätte. Insbesondere sind auch die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang angestellten Überlegungen/Vermutungen (Abwälzung der latenten Steuerlast auf den Reserven durch den Verkäufer auf die Beschwerdegegner mit dem Ziel, einen steuerfreien Kapitalgewinn zu erzielen [act. G 1 S. 5]) nicht weiter zu prüfen. Entscheidend erscheint einzig, dass die Kontokorrentschuld des früheren Aktionärs gegenüber der C.__ AG durch die dargelegte Umbuchung (vorstehende E. 2.7.2) ohne Gegenleistung untergegangen und die daraus resultierende Entnahme durch den früheren Aktionär in einem Zeitpunkt erfolgt war, in welchem der Aktienverkauf an die Beschwerdegegner bereits längst vollzogen war.

Der Beschwerdeführer leitet aus Ziffer 2 des Aktienkaufvertrags (Übernahme weiterer Aktiven und Passiven durch die Beschwerdegegner "nach Abstimmung ... gegen separate Bezahlung zuzüglich zum Kaufpreis" per 30. April 2019) die *Einigung auf eine Übernahme der Aktionär-Kontokorrentschuld durch die Beschwerdegegner bzw. eine Kaufpreistilgung mit Schuldübernahme durch die Beschwerdegegner* ab. Gemäss Standpunkt des Beschwerdeführers spricht auch der Umstand, dass der Verkäufer der Gesellschaft noch vor dem Verkauf zur Tilgung seiner Schuld Substanz hätte entnehmen können, dies jedoch nicht getan habe, für eine Einigung der Vertragsparteien auf Übernahme der Schuld durch die Beschwerdegegner (act. G 1 S. 5).

2.7.4.

Die in Frage stehende Substanzentnahme könnte den Beschwerdegegnern lediglich unter der Voraussetzung steuerlich zugerechnet werden, dass die Entnahme ihnen auch tatsächlich als Vermögen zuzuging oder zu einer Schuldminderung bei ihnen führte. Eine entsprechende *Zahlung* des Aktienverkäufers an die Beschwerdegegner geht aus den Akten jedoch nicht hervor. Für die vom Beschwerdeführer behauptete *Kaufpreistilgung mit Schuldübernahme* ist dieser beweisbelastet (vgl. vorangehende E. 2.3). Der Beweis lässt sich nicht mit dem Hinweis erbringen, dass den Akten keinerlei



Anhaltspunkte für eine *unterbliebene* Schuldübernahme zu entnehmen seien (vgl. act. G 13). Eine Schuldübernahme durch die Beschwerdegegner kann insofern nicht als nachgewiesen gelten, als die Vorinstanz überzeugend darlegte, dass einerseits die Beschwerdegegner mit einem Kaufpreis von rund CHF 190'000 hätten rechnen müssen (CHF 35'000 + CHF 112'967.70 [kurzfristige Forderungen] + CHF 58'909.15 [E.___ Kontokorrent] - Verbindlichkeiten [CHF 17'133.81]) und andererseits dem Aktienverkäufer insgesamt CHF 184'630 (vereinbarter Kaufpreis von CHF 35'000 und CHF 149'630.39 aus den von ihm bis 30. September 2019 getätigten Bezügen) zugeflossen seien (act. G 2 S. 9). Aufgrund des (gegenleistungslosen) Verzichts der C.___ AG auf die Rückzahlung des dem früheren Aktionär gewährten Darlehens verminderte sich der Substanzwert der C.___ AG nach den unbestritten gebliebenen Darlegungen der Vorinstanz von CHF 161'190 (31. Dezember 2018) auf rund CHF 36'000 (1. Oktober 2019). Der Aktienkaufpreis von CHF 35'000 entsprach somit in etwa dem Substanzwert der C.___ AG. Eine Kaufpreistilgung mit Schuldübernahme durch die Beschwerdegegner stand insofern nicht zur Diskussion, als der Kaufpreis beglichen und nichts mehr zusätzlich zu tilgen war. Dem Aktienkaufvertrag lässt sich denn auch keine vertragliche Vereinbarung einer Schuldübernahme entnehmen. Der Vertrag sieht vielmehr lediglich eine separate Bezahlung für den (nicht eingetretenen) Fall der Übernahme weiterer Aktiven und Passiven durch die Beschwerdegegner vor, nicht jedoch die Übernahme von Schulden des Aktienverkäufers gegenüber der C.___ AG.

Bei dem von der C.___ AG in der Eröffnungsbilanz unter dem Konto Nr. 1770 aufgeführten Betrag (Goodwill) handelt es sich unbestritten um einen Nonvaleur (act. G 7/6/3/30 Beilagen 1-18), der in der Steuerbilanz 2019 durch Bildung einer Minusreserve ausgebucht worden war. Die nachträglichen Buchungen der Beschwerdegegner (Umbuchung Konto Nr. 002_ "Aktien" per 30. September 2019 auf Konto Nr. 003_ "Goodwill" sowie Abschreibung auf letzterem) sind insofern unbeachtlich bzw. nicht relevant, als lediglich Nullwerte umgebucht bzw. "abgeschrieben" wurden. Der Umstand allein, dass die Substanzentnahme in Kenntnis der Beschwerdegegner erfolgt war bzw. sie Bezüge des Aktienverkäufers vom Bankkonto der C.___ AG billigten (vorstehende E. 2.7.2), genügt für den *Nachweis eines effektiven Mittelzugangs (in Form einer Schuldtilgung) an die Beschwerdegegner* nicht. Die (per 30. September 2019 ausgerichtete) geldwerte Leistung an den früheren Aktionär war zwar bei der *Gesellschaft* steuerlich zu erfassen. Die Aufrechnung und steuerliche Behandlung auf *Empfängerebene* (Aktionäre, Dritte) ist jedoch unabhängig hiervon zu prüfen (vgl. vorstehende E. 2.3 dritter Absatz). Wie dargelegt verbuchte der frühere Aktionär den Schuldbetrag von CHF 149'630.39 am 30. September 2019 auf dem Konto Nr. 002_



(Aktien; act. G 7/6/3/28 Beilagen 15 und 16). Die C.___ AG verzichtete mithin gegenleistungslos auf den Schuldbetrag. Bei den geschilderten Gegebenheiten kam die Vorinstanz zu Recht zum Schluss, dass die geldwerte Leistung in Höhe des Darlehensbetrags dem früheren Aktionär zugeflossen war, der Kaufpreis des Aktienpakets somit lediglich aus den vertraglich vereinbarten CHF 35'000 bestand und ein Aufpreis gemäss Ziffer 2.2 des Kaufvertrags, der sich namentlich nach dem Wert der Kreditoren und Debitoren sowie des E.___-Kontokorrentkontos hätte richten sollen, nicht hinzu kam, weil diese Positionen im Zeitpunkt der effektiven Übergabe der operativen Geschäfte bereits zugunsten des Aktienverkäufers liquidiert waren. Die im Rahmen der Veräusserung bereits im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Übergangs gewollten und nach dem 30. April 2019 einvernehmlich erfolgten Substanzentnahmen durch den Aktienverkäufer haben als (erst nach dem Verkauf vollzogene) Entnahmen zu gelten, welche nicht den Beschwerdegegnern zugerechnet werden können. Der Aktienverkäufer bestätigte denn auch, dass die Aktiven und Passiven direkt an ihn gegangen und so privat abgewickelt worden seien (vgl. act. G 16 Beilage). Die Nachbesteuerung einer geldwerten Leistung von CHF 149'630 bei den Beschwerdegegnern fällt von daher ausser Betracht.

Dieses Ergebnis steht auch in Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung in BGer 2C_756/2020 vom 3. Mai 2021, wonach der Umstand, dass die Erwerberin einer Beteiligung an einer AG infolge der Substanzentnahme durch den Verkäufer der Beteiligung im Zusammenhang mit dem Verkauf der Gesellschaft allenfalls einen niedrigeren Preis für die AG entrichtet habe, sie nicht (und zwar auch nicht teilweise) zur Empfängerin einer geldwerten Leistung mache: Entnahme der Veräusserer der Beteiligung im Zusammenhang mit der Veräusserung einer Beteiligung der betroffenen Gesellschaft mittels verdeckter Gewinnausschüttung Substanz, so habe das zwar einen Einfluss auf den Wert des Kaufobjekts und damit auf den Preis. Allfällige Steuerfolgen einer solchen geldwerten Leistung würden indessen allein den Veräusserer treffen; eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Erwerber der Beteiligung liege in diesem Vorgang nicht, übernehme dieser doch auch eine Gesellschaft mit im Umfang der Entnahme reduzierter Substanz (vgl. BGer 2C_756/2020 a.a.O. E. 5.2.2.3).

3.

3.1.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 13. März 2023 abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen



Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von CHF 2'000 (B 2023/74: CHF 1'000; B 2023/75: CHF 1'000) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

3.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist dem Beschwerdeführer und der Beschwerdebeteiligten nicht zuzusprechen (Art. 98^{bis} VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021). Hingegen haben die Beschwerdegegner Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten durch den Staat, d.h. den Beschwerdeführer (Art. 98^{bis} VRP). Ohne Kostennote wird die Entschädigung ermessensweise festgesetzt (sachgemässe Anwendung von Art. 6 und 19 der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO). Angemessen erscheinen CHF 2'500 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO), zuzüglich Barauslagen von CHF 100 (4%) und Mehrwertsteuer (Art. 29 HonO).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2023/74 und B 2023/75 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2023/74 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 (Nachsteuern) wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2023/75 betreffend direkte Bundessteuer 2019 (Nachsteuern) wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdeführer (Staat) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 2'000 (B 2023/74: CHF 1'000; B 2023/75: CHF 1'000).

5.

Der Beschwerdeführer entschädigt die Beschwerdegegner mit CHF 2'500 zuzüglich Barauslagen von CHF 100 und Mehrwertsteuer.