



Fall-Nr.:	B 2023/81, B 2023/82
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	26.01.2024
Entscheiddatum:	23.11.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 23.11.2023

Steuerrecht. Aufrechnung von geldwerten Leistungen einer AG an die Anteilseigner. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1) und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11). Zu prüfen war in der vom Steueramt erhobenen Beschwerde, ob die Vorinstanz (VRK) im angefochtenen Entscheid zu Recht die Einspracheentscheide des Steueramts aufhob und für das Steuerjahr 2014 eine geldwerte Leistung der C.__ AG von CHF 500'000 (Kantons- und Gemeindesteuern 2014) bzw. CHF 300'000 (direkte Bundessteuer 2014) an die Be-schwerdegegner A.__ und B.__ (Einkunft aus Beteiligung im Privatvermögen) verneinte. Das Verwaltungsgericht bestätigte, dass die Beschwerdegegner von der C.__ AG eine geldwerte Leistung von CHF 500'000 erhalten hätten. Wesentlich erscheine, dass dem Darlehenskonto der Beschwerdegegner bei der C.__ AG im Geschäftsjahr 2010 CHF 2'500'000 gutgeschrieben worden seien, wobei der Saldo des Kontos per Ende 2010 CHF 2'434'290.35 betragen habe. Über die Modalitäten inklusive Zeitpunkt der Rückzahlung des Darlehens sei keine explizite Abmachung bekannt gewesen. Der Umstand, dass sich der Saldo des Darlehenskontos per 31. Dezember 2013 noch auf CHF 885'902.40 belaufen habe, mache deutlich, dass über den im Jahr 2010 erfolgten Zufluss auf das Darlehenskonto in den Folgejahren habe verfügt werden können und Bezüge auch ef-fektiv getätigt worden seien. Die im Jahr 2014 erfolgte Gutschrift von CHF 500'000 auf dem Darlehenskonto sei zur Abwicklung einer im Jahr 2014 in demselben Betrag bestätigten Nachzahlungsverpflichtung der C.__ AG durch die Beschwerdegegner erfolgt. Letztere hätten den geschuldeten Betrag von CHF 642'639.20 am 12. März 2014 an den Empfänger der Nachzahlung weitergeleitet. Die C.__ AG habe am 15. April 2014 eine Hypothekarschulderhöhung von CHF 400'000 verbucht und das Darlehensguthaben der Beschwerdegegner mit der Gegenbuchung um denselben Betrag reduziert. Bei diesem Sachverhalt könne ein Zufluss im Jahr 2014 im Betrag von CHF 500'000 an die Be-schwerdegegner nicht als dargetan gelten, zumal unmittelbar im Nachgang zur Darle-henserhöhung



um CHF 642'639.20 derselbe Betrag - im Rahmen der Abwicklung der Nachzahlungsverpflichtung der C.__AG durch die Beschwerdegegner - an den Empfänger der Nachzahlung wieder abgeflossen sei. Wenn die Darlehenserrhöhung um CHF 642'639.20 der Darlehensminderung um CHF 400'000 gegenübergestellt werde, so ergebe sich als Differenz allenfalls ein Zufluss von CHF 242'639.20, nicht aber ein solcher von CHF 500'000. Die vorinstanzliche Rückweisung zur Neuverfügung lasse sich als Folge davon nicht beanstanden. (Verwaltungsgericht, B 2023/81, B 2023/82) Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 19. März 2025 gutgeheissen (Verfahren 9C_793/2023).

Entscheid vom 23. November 2023

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

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

Vorinstanz,

A.__ und B.__,

Beschwerdegegner,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Alexander Bartl, Bartl Egli & Partner AG, Berneckerstrasse 26, Postfach, 9435 Heerbrugg,



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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern 2014 sowie direkte Bundessteuer 2014

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Die Eheleute B.__ und A.__ deklarierten am 27. Juli 2015 in der als provisorisch bezeichneten Steuererklärung 2014 Einkünfte von CHF 42'280, davon CHF 40'633 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau und CHF 1'647 aus einer deutschen Regelaltersrente des Ehemanns. Daraus resultierte ein steuerbares Einkommen von CHF 21'060. Das steuerbare Vermögen betrug gemäss Deklaration CHF 287'986 (act. G 5/6/1/1). Die Eheleute A.__ und B.__ waren Alleinaktionäre der im Jahr 2009 gegründeten C.__ AG mit Sitz in Z.__. B.__ war sodann alleinige Verwaltungsrätin mit Einzelunterschrift dieser Gesellschaft. Die Gesellschaft wurde am 8. Januar 2021 durch Konkurs aufgelöst; das Konkursverfahren wurde am 6. September 2021 mangels Aktiven eingestellt. Seither befindet sich die Gesellschaft in Liquidation. Mit verjährungsunterbrechendem Schreiben vom 28. Oktober 2019 hatte das kantonale Steueramt die Eheleute darüber informiert, dass die Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 2011, 2012, 2013 und 2014 noch nicht hätten vorgenommen werden können (act. G 5/6/1/8). Am 29. Dezember 2021 veranlagte das Steueramt die Eheleute A.__ und B.__ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 521'000 und einem Vermögen von CHF 317'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 318'800. Das kantonale Steueramt rechnete unter anderem eine geldwerte Leistung der C.__ AG von CHF 500'000 (Einkunft aus Beteiligung im Privatvermögen) zum Einkommen hinzu. Bei der direkten Bundessteuer betrug die Aufrechnung infolge der Teilbesteuerung CHF 300'000. Beim Vermögen liess es die



St.Galler Gerichte

deklarierte Kontokorrentschuld gegenüber der D.___ AG in der Höhe von CHF 138'253 nicht zum Abzug zu (act. G 5/6/1/12-15).

A.b.

Gegen die Veranlagungsverfügungen und -berechnungen sowie die Schlussrechnung 2014 vom 29. Dezember 2021 erhoben die Eheleute A.___ und B.___ am 24. Januar 2022 Einsprache (act. G 5/6/1/16). Mit Schreiben vom 8. April 2022 beschränkten sie die Einsprache auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung in der Höhe von CHF 500'000 (Kantons- und Gemeindesteuern 2014) beziehungsweise CHF 300'000 (direkte Bundessteuer 2014; vgl. act. G 5/6/1/19). Mit Entscheiden vom 19. Mai 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 als auch der direkten Bundessteuer 2014 ab (act. G 5/6/1/20-25) mit der Begründung, die von der C.___ AG im Jahr 2010 erworbene Liegenschaft sei von der Gesellschaft um CHF 500'000 zu hoch aktiviert worden. Im Jahr 2014 liege aufgrund der Gutschrift von CHF 500'000 auf dem Aktionärsdarlehen eine geldwerte Leistung an den Aktionär vor.

A.c.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2022 erhoben B.___ und A.___ bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) Rekurs (Kantons- und Gemeindesteuern 2014) und Beschwerde (direkte Bundessteuer 2014). Sie beantragten, die Einspracheentscheide vom 19. Mai 2022 seien aufzuheben, bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 sei auf die Aufrechnung vom CHF 500'000 zu verzichten und sie seien mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 21'060 zu veranlagern. Bei der direkten Bundessteuer 2014 sei auf die Aufrechnung von CHF 300'000 zu verzichten, und sie seien mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 18'800 zu veranlagern; die Veranlagung sei gemäss der Deklaration und gestützt auf die anlässlich des Einspracheverfahrens eingebrachten Akten vorzunehmen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Entscheid vom 3. April 2023 hiess die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) die Rechtsmittel gut, hob die Einspracheentscheide vom 19. Mai 2022 auf und wies die Angelegenheit zur neuen Verfügung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurück, im Wesentlichen mit der Begründung, die geldwerte Leistung von CHF 500'000 sei den Eheleuten nicht im Jahr 2014 zugeflossen, weshalb sich eine Aufrechnung im Jahr 2014 als nicht rechtmässig erweise (act. G 2).



B.

B.a.

Gegen den Entscheid vom 3. April 2023 erhob das kantonale Steueramt mit Eingabe vom 27. April 2023 Beschwerde mit den Anträgen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2022 zu bestätigen (act. G 1).

B.b.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2023 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung (act. G 4). Mit Vernehmlassung vom 27. Juni 2023 beantragten die Beschwerdegegner, der Einspracheentscheid vom 19. Mai 2022 sei aufzuheben und der vorinstanzliche Entscheid vom 3. April 2023 sei zu bestätigen (act. G 9). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung (vgl. act. G 6). Von der ihm am 3. Juli 2023 eingeräumten Möglichkeit zur Stellungnahme (act. G 10) machte der Beschwerdeführer keinen Gebrauch.

B.c.

Auf die Vorbringen 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 Veranlagung der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch das kantonale Steueramt 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). Die Beschwerden gegen den am 5. April 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 27. April 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen 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). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

3.

Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Einspracheentscheide vom 19. Mai 2022 aufhob und für das Steuerjahr 2014 eine geldwerte Leistung der C.___ AG von CHF 500'000 (Kantons- und Gemeindesteuern 2014) bzw. CHF 300'000 (direkte Bundessteuer 2014) an die Beschwerdegegner (Einkunft aus Beteiligung im Privatvermögen) verneinte.

3.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG, Art. 16 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind unter anderem die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen), soweit sie keine Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital darstellen (Art. 33 Abs. 1 lit. c StG, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen unterliegen beim Inhaber des Beteiligungsrechts der Einkommenssteuer. Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen charakterisieren sich dadurch, dass 1) die leistende Kapitalgesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, 2) der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, 3) die Kapitalgesellschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und 4) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1 mit Hinweisen). Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten, in Geld messbaren Leistungen, welche 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, 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). Geldwerte Vorteile aus Aktien sind bei der direkten Bundessteuer im Umfang von 70 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grundkapitals der Gesellschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).

Soweit eine geldwerte Leistung einer Gesellschaft rechtskräftig festgestellt ist, erfolgt regelmässig eine entsprechende Aufrechnung beim Beteiligungsinhaber (BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6). Indes besteht kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus, 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 Dispositiv des rechtskräftigen Entscheids bzw. die Steuerfaktoren der Gesellschaft an der Rechtskraft teil. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärssebene ist daher unerlässlich, zumal es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (BGer 2C_16/2015 a.a.O. E. 2.5.7 m.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 147 zu Art. 20 DBG; GVP 2001 Nr. 27). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat ein Beteiligungsinhaber, soweit er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er eine Bestreitung oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Beteiligungsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.8 m.H.).

3.2.

Unbestritten und durch die Akten erstellt ist vorliegend, dass die C.___ AG mit Kaufvertrag vom 22. Oktober 2009 das Stockwerkeigentum Nr. 0000_ für CHF 2'500'000 erwarb (act. G 5/6/13/3). Die Gesellschaft finanzierte diesen Kauf durch ein Darlehen der Beschwerdegegner in gleicher Höhe. Per 1. Januar 2010 aktivierte sie die Liegenschaft mit CHF 2'500'000 und nahm die Gegenbuchung auf dem Konto Nr. 001_ «Darlehen A.___ und B.___» vor (act. G 5/6/1/26), ungeachtet der Tatsache, dass die



Beschwerdegegner dem Verkäufer der Liegenschaft aufgrund von Mängelrügen vorerst nur CHF 2'000'000 überwiesen hatten. Dieser tiefere Betrag entsprach der Höhe des Hypothekendarlehens, welches die Beschwerdegegner im Oktober 2009 bei der Bank E.___ aufgenommen hatten (act. G 5/6/13/1). Per 31. Dezember 2010 befanden sich auf dem Darlehenskonto Nr. 001_ CHF 2'434'290.55 (act. G 5/6/1/26). Die C.___ AG schrieb den Beschwerdegegnern somit nicht nur einen Teil des Kaufpreises auf dem Darlehenskonto gut, sondern den gesamten Verkaufspreis, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch nicht entschieden war, ob der Restbetrag jemals fällig werden würde. Mit Entscheid vom 18. Februar 2014 verpflichtete das Kantonsgericht St. Gallen die C.___ AG, die Restschuld von CHF 500'000 zuzüglich weiterer Kosten (Parteikosten und Zinsen) zu bezahlen. Die Beschwerdegegner beglichen den ausstehenden Betrag von insgesamt CHF 642'639.20 am 12. März 2014 (act. G 5/2/10, G 5/6/1/19 [beigelegte Belastungsanzeige]). Gleichentags schrieb die Gesellschaft dem Darlehenskonto der Beschwerdegegner (Konto Nr. 2165 mit der Bezeichnung «Darlehen A.___ und B.___ mit Rangrücktritt») CHF 642'639.20 gut. Die Gegenbuchung erfolgte im Liegenschaftskonto (Buchwerterhöhung der Liegenschaft; act. G 5/6/1/11, G 5/13/5). Die Gesellschaft schrieb den Beschwerdegegnern mithin nicht nur den von ihnen vorgeschossenen Kaufpreis von CHF 2'500'000 gut, sondern überdies CHF 500'000 zuzüglich der von den Beschwerdegegnern bezahlten Parteikosten und Zinsen von CHF 142'639.20. Die Gutschriften auf dem Darlehenskonto fielen folglich um CHF 500'000 zu hoch aus. Mit der Vorinstanz (act. G 2 S. 6 f.) ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdegegner von der C.___ AG eine geldwerte Leistung von CHF 500'000 erhielten. Hierbei ist die von der Vorinstanz und vom Beschwerdeführer (act. G 1 S. 4) diskutierte Frage, ob die Gesellschaft den Betrag einer Drittperson unter gleichen Bedingungen zugestanden hätte (Drittvergleich), augenscheinlich zu verneinen, denn die Beschwerdegegner hatten lediglich einen Kaufpreis von CHF 2'500'000 bevorschusst (Erwerberin der Liegenschaft war die AG) und konnten dementsprechend nur in diesem Betrag eine Gutschrift auf dem Darlehenskonto beanspruchen. Hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerdegegner, wonach sämtliche steuerlichen Belange seit 2009 von einer Treuhandgesellschaft bearbeitet worden seien und die Steuerklärung 2014 als "provisorisch" bezeichnet worden sei (act. G 9 S. 1 f. und S. 4), wies die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass die Beauftragung eines Treuhänders mit administrativen und steuerlichen Belangen nichts an der Verantwortung der Beschwerdegegner für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben des Treuhänders ändert (act. G 2 S. 6 m.H. auf BGer 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.4).



4.

4.1.

Zu klären bleibt, in welcher Steuerperiode die erwähnte geldwerte Leistung von CHF 500'000 steuerlich zu erfassen war. Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 41 Abs. 1 DBG, Art. 66 Abs. 1 StG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 40 Abs. 1 DBG, Art. Art. 66 Abs. 2 StG). Aufgrund der Periodizität der Einkommenssteuer genügt die Feststellung, dass ein bestimmter Reinvermögenszugang steuerbares Einkommen bewirkt, für sich allein nicht. Vielmehr muss auch der Zeitpunkt des Einkommenszuflusses bestimmt werden (Reich/Weidmann, in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022, N 33 zu Art. 16 DBG). So soll die Besteuerung in jener Periode erfolgen, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 10 zu Art. 41 DBG). Praxisgemäss gilt Einkommen in der Regel in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann ("Soll-Methode"). Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb. Einkommensbildend ist der Zufluss eines Vermögenswerts, der definitiv erworben ist. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an. Wenn ein Forderungserwerb dem Eigentumserwerb vorgelagert ist, entsteht grundsätzlich in jenem Zeitpunkt steuerbares Einkommen, in welchem der Steuerpflichtige eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung erworben hat. Von der "Soll-Methode" wird nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung (die eigentliche Gegenleistung) als besonders unsicher erscheint. Diesfalls wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (Reich/Weidmann a.a.O., N 34 f. zu Art. 16 DBG m.H.).

4.2.

Die Vorinstanz erwog, im Geschäftsjahr 2010 seien den Beschwerdegegnern nicht nur CHF 2'000'000 gutgeschrieben worden, sondern CHF 2'500'000. Der Saldo des Darlehenskontos Nr. 001_ habe im Jahresabschluss per 31. Dezember 2010 CHF 2'434'290.35 betragen. Da der Geschäftsbericht gemäss Art. 958 Abs. 3 OR (SR 220) innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs erstellt und genehmigt werden müsse, sei gestützt auf die Akten davon auszugehen, dass die Beschwerdegegner spätestens in der zweiten Jahreshälfte 2011 über das Geld hätten verfügen können und in der Folge auch entsprechende Dispositionen getroffen hätten. So habe sich die Darlehensschuld der Gesellschaft bis 31. Dezember 2013 auf CHF 885'902.40 reduziert. Die geldwerte Leistung von CHF 500'000 sei den



Beschwerdegegnern somit spätestens im Jahr 2011 zugeflossen. Im Jahr 2014 seien ihnen zwar wiederum CHF 642'639.20 auf dem Darlehenskonto gutgeschrieben worden. Diesen Betrag hätten sie jedoch gestützt auf das Urteil des Kreisgerichts vom 6. Juli 2012 (bestätigt mit Entscheid des Kantonsgerichts vom 18. Februar 2014) am 12. März 2014 an den Verkäufer des Grundstücks weitergeleitet. Dazu hätten sie am 11. März 2014 ein Hypothekendarlehen von CHF 600'000 aufgenommen. Die Hypothekbank habe den Beschwerdegegnern am 15. April 2014 zulasten der Libor Fix Hypothek CHF 400'000 gutgeschrieben. Die C.___ AG habe die Hypothekarerhöhung gleichentags verbucht und das Darlehen der Beschwerdegegner um CHF 400'000 reduziert. Die geldwerte Leistung von CHF 500'000 sei den Beschwerdegegnern nicht im Jahr 2014 zugeflossen. Die Aufrechnung bei den steuerbaren Einkünften des Jahres 2014 erweise sich deshalb sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (CHF 500'000) als auch bei den direkten Bundessteuern 2014 (CHF 300'000) als nicht rechtmässig. Die Angelegenheit sei zu neuer Verfügung an den Beschwerdeführer zurückzuweisen (act. G 2 S. 7 f.).

4.3.

Der Beschwerdeführer hält fest, die C.___ AG habe die Liegenschaft per 1. Januar 2010 zum vereinbarten Kaufpreis von CHF 2'500'000 aktiviert; die Gegenbuchung sei im Passivkonto 001_ «Darlehen A.___ und B.___» erfolgt. Diese Gegenbuchung bedeute, dass sich die Beschwerdegegner - intern, gegenüber der Gesellschaft, mittels sogenanntem «Befreiungsversprechen» - verpflichtet hätten, den gesamten von der Gesellschaft geschuldeten Kaufpreis privat zu begleichen. Im Gegenzug hätten sie eine Darlehensforderung gegenüber ihrer Gesellschaft von CHF 2'500'000 erworben. Ein Befreiungsversprechen bedürfe zu seiner Gültigkeit keiner besonderen Form. Es leite sich aus der Jahresrechnung 2010 ab, die verbindlich sei. Dem Befreiungsversprechen sei denn auch Folge geleistet worden, seien doch die Beschwerdegegner direkt gegenüber dem Verkäufer und letztlich auch vollumfänglich für den Kaufpreis aufgekommen. Nach den drei im Jahr 2009 geleisteten Teilzahlungen von (insgesamt) CHF 2'000'000 (act. G 5/13/4) habe gegenüber dem Verkäufer weiterhin eine Verpflichtung zur Leistung von CHF 500'000 bestanden, welche die Beschwerdegegner von der Gesellschaft übernommen hätten. Diese Verpflichtung sei nicht untergegangen, nur weil die Restzahlung an den Verkäufer offenbar infolge von Baumängeln zurückgehalten worden sei. Den Beschwerdegegnern sei denn auch aus dem entsprechenden Geschäft weder im Jahr 2010 noch im Jahr 2011 eine geldwerte Leistung zugeflossen: Sie hätten eine Darlehensforderung gegenüber der C.___ AG über CHF 2'500'000 erworben, im Gegenzug hätten sie im Jahr 2009 CHF 2'000'000 an den Verkäufer der Liegenschaft überwiesen und seien über das Jahr 2011 hinaus



gegenüber der Gesellschaft verpflichtet gewesen zur Leistung des Restkaufpreises von CHF 500'000. Eine Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung der Anteilshaber sei insofern nicht erkennbar, zumal die Liegenschaft zum öffentlich beurkundeten Kaufpreis eingebracht worden sei und das Drittgutachten gar einen Verkehrswert von CHF 3'000'000 ausgewiesen habe. Es fehle denn auch an einer Entreichung der Gesellschaft. So hätte es sich übrigens auch dann verhalten, wenn das Gericht auf eine Kaufpreisminderung von CHF 500'000 erkannt hätte. Alsdann hätten mittels erfolgsneutraler Buchung der Buchwert der Liegenschaft und das Darlehen in entsprechender Höhe reduziert werden müssen («Liegenschaft 0000_» an «Darlehen A.___ und B.___»), weil die Anschaffungskosten für die Liegenschaft tiefer ausgefallen seien. Erst mit der weiteren Gutschrift auf dem Darlehenskonto im Jahr 2014 sei die geldwerte Leistung über CHF 500'000 zugeflossen. Mit der Zahlung am 12. März 2014 seien die Beschwerdegegner lediglich dem bereits gegenüber der Gesellschaft abgegebenen Befreiungsversprechen im Restbetrag nachgekommen und hätten damit die C.___ AG von der restlichen Kaufpreisschuld gegenüber dem Verkäufer der Liegenschaft (CHF 500'000) befreit. Dafür seien sie bereits im Jahr 2010 mit einer Darlehensforderung entschädigt worden. Indem nun aber die Gesellschaft diese CHF 500'000 (bzw. 642'639.20) auch noch dem Aktionärsdarlehen gutgeschrieben habe, hätten die Beschwerdegegner in dieser Höhe eine Leistung ohne (erneute) Gegenleistung und somit eine geldwerte Leistung von Seiten der C.___ AG erhalten (act. G 1).

Die Beschwerdegegner merken hierzu unter anderem an, der Beschwerdeführer habe den Wert des Anlagevermögens (Liegenschaft) auf Seiten der A.___ AG nicht berücksichtigt. Weiter sei die angebliche Darlehensforderung der Beschwerdegegner in der Bilanz nicht ausgewiesen und somit sei der Vortrag des Beschwerdeführers zu diesem Sachverhalt unvollständig und nicht nachvollziehbar. Die Beschwerdegegner hätten mehrfach ihren Treuhänder gebeten, die von ihm erstellten Bilanzen entsprechend zu kommentieren; dies sei aber abgelehnt worden. Die Beschwerdegegner hätten zu keinem Zeitpunkt über die finanziellen Mittel verfügen können, die ihnen der Beschwerdeführer anlasten wolle (act. G 9).

4.4.

Wesentlich erscheint vorliegend, dass dem Darlehenskonto 001_ der Beschwerdegegner bei der C.___ AG im Geschäftsjahr 2010 CHF 2'500'000 gutgeschrieben wurden, wobei der Saldo des Kontos 001_ per Ende 2010 CHF 2'434'290.35 betrug (act. G 5/6/1/26). Ein Darlehensvertrag oder andere schriftliche Unterlagen zum Darlehen sind nicht aktenkundig. Somit ist auch über die Modalitäten



inklusive Zeitpunkt der Rückzahlung des Darlehens keine explizite Abmachung bekannt. Der Umstand, dass sich der Saldo des Kontos 002_ per 31. Dezember 2013 noch CHF 885'902.40 belief (act. G 5/6/13/5), macht deutlich, dass über den im Jahr 2010 erfolgten *Zufluss* auf das Darlehenskonto in den Folgejahren verfügt werden konnte und Bezüge auch effektiv getätigt wurden. Der letztere - auch im angefochtenen Entscheid angeführte - Umstand blieb von Seiten des Beschwerdeführers unbestritten bzw. unkommentiert (vgl. act. G 1; siehe ferner zur Rückzahlbarkeit bei fehlender anderer Vereinbarung Art. 318 des Obligationenrechts, OR, SR 220). Offenbar im Jahr 2013 wurde ein Rangrücktritt erklärt (neu Konto 2165, «Darlehen Satzer mit Rangrücktritt»; vgl. act. G 5/6/13/5). Was die im Jahr 2014 erfolgte Gutschrift auf dem Darlehenskonto 002_ von CHF 642'639.20 betrifft, so erfolgte diese nach Lage der Akten zur *Abwicklung* der im Jahr 2014 in demselben Betrag bestätigten *Nachzahlungsverpflichtung* der C.__ AG durch die Beschwerdegegner. Letztere leiteten, nachdem sie ein Hypothekendarlehen von CHF 600'000 aufgenommen hatten (act. G 5/6/13/2), den geschuldeten Betrag von CHF 642'639.20 am 12. März 2014 an den Liegenschaftsverkäufer weiter (vgl. Bankbelastungsanzeige in act. G 5/6/13/2). Die C.__ AG verbuchte am 15. April 2014 eine Hypothekarschulderhöhung von CHF 400'000 und reduzierte das Darlehensguthaben der Beschwerdegegner mit der Gegenbuchung um denselben Betrag (act. G 5/6/1/11 Beilage [Kontoblatt 2165]). Bei diesem Sachverhalt kann ein Zufluss im Jahr 2014 im Betrag von CHF 500'000 an die Beschwerdegegner nicht als dargetan gelten, zumal unmittelbar im Nachgang der Darlehenserhöhung um CHF 642'639.20 wie dargelegt derselbe Betrag - im Rahmen der Abwicklung der Nachzahlungsverpflichtung der C.__ AG durch die Beschwerdegegner - an den Liegenschaftsverkäufer wieder abgeflossen war. Wenn die Darlehenserhöhung um CHF 642'639.20 der Darlehensminderung um CHF 400'000 (vgl. vorstehende Buchungen) gegenübergestellt wird, so ergibt sich als Differenz allenfalls ein Zufluss von CHF 242'639.20, nicht aber ein solcher von CHF 500'000. Die vorinstanzliche Rückweisung zur Neuverfügung lässt sich als Folge davon nicht beanstanden. An dem im Jahr 2010 bzw. spätestens 2011 erfolgten *Zufluss* an die Beschwerdegegner von CHF 2'500'000 nichts zu ändern vermag im Übrigen auch der (zutreffende) Hinweis des Beschwerdeführers auf das Vorliegen eines Befreiungsversprechens sowie die Tatsache, dass nach den drei im Jahr 2009 geleisteten Teilzahlungen von (insgesamt) CHF 2'000'000 (act. G 5/13/4) gegenüber dem Verkäufer weiterhin eine (von den Beschwerdegegnern von der Gesellschaft übernommene) *Verpflichtung zur Leistung* von CHF 500'000 bestanden hatte, zumal die (steuerlich relevante) Tatsache des Zuflusses von derjenigen des Leistungsverpflichtungsvollzugs zu unterscheiden ist.



5.

5.1.

Somit sind die Beschwerden unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 3. April 2023 abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 4'000 (B 2023/81: CHF 2'000; B 2023/82: CHF 2'000) 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).

5.2.

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). Die Beschwerdegegner haben grundsätzlich Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten durch den Staat, d.h. den Beschwerdeführer (Art. 98^{bis} VRP). Nachdem der Rechtsvertreter der Beschwerdegegner ein Fristerstreckungsgesuch für die Einreichung der Vernehmlassung gestellt hatte (act. G 7), ging eine von den Beschwerdegegnern selbst unterzeichnete Vernehmlassung vom 27. Juni 2023 ein (act. G 9). Es ist davon auszugehen, dass das Vertretungsverhältnis jedenfalls im Zeitpunkt des Fristerstreckungsgesuchs bestanden hatte, andernfalls eine entsprechende Mitteilung des Rechtsvertreters erfolgt wäre. Auch wenn die Beschwerdegegner ihre Eingabe vom 27. Juni 2023 wohl selbst erstellt haben, wäre an sich zu beachten, dass ein Mandatsverhältnis nicht nur die Erstellung von schriftlichen Eingaben, sondern insbesondere auch Beratungsleistung des Rechtsvertreters beinhaltet. Indes fehlt es an einem Antrag auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten (act. G 9), weshalb die Ausrichtung einer Parteientschädigung ausser Betracht fällt (vgl. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 4 zu Art. 98 VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2023/81 und B 2023/82 werden vereinigt.



2.

Die Beschwerde B 2023/81 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2023/82 betreffend direkte Bundessteuer 2014 wird abgewiesen.

4.

Der Beschwerdeführer (Staat) bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 4'000 (B 2023/81: CHF 2'000; B 2023/81: CHF 2'000).

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.