



**Fall-Nr.:** B 2023/165, B 2023/166  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 07.05.2024  
**Entscheiddatum:** 06.03.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 06.03.2024**

**Steuerrecht, Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Zeitpunkt der Einkommensrealisation, Art. 18 DBG und Art. 31 StG. Die Domizilierung von juristischen Personen in der Privatliegenschaft des Steuerpflichtigen und die Erbringung von Verwaltungstätigkeiten für diese gegen Entgelt stellt eine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Indem die juristischen Personen die geschuldeten, aber noch nicht bezahlten Domizilgebühren als Kreditoren zugunsten des Steuerpflichtigen verbuchten, war der Erwerbsvorgang der Forderungen abgeschlossen und diese nach dem Soll-Prinzip im steuerrechtlichen Sinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit realisiert. Eine Uneinbringlichkeit der Forderungen lag im fraglichen Steuerjahr (noch) nicht vor (E. 4.3.2). Ein rechtlich geschütztes Interesse an der Fortführung einer nicht rechtmässigen Besteuerung (vorliegend einer Besteuerung nach der Ist-Methode in den Vorjahren) besteht nicht (E. 4.3.3; Verwaltungsgericht, B 2023/165, B 2023/166). Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 9C\_218/2024)**

#### **Entscheid vom 6. März 2024**

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte



St.Galler Gerichte

A.\_\_ und B.\_\_,

**Beschwerdeführende,**

vertreten durch Rechtsanwalt MLaw Visar Keraj, Adreno AG, Wiggenweg 3,  
9404 Rorschacherberg,

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

**Kantons- und Gemeindesteuern 2014 sowie direkte**

**Bundesteuer 2014**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

A.\_\_ und B.\_\_ wohnen in Z.\_\_. A.\_\_ war im Jahr 2014 an diversen Aktiengesellschaften beteiligt und als (meist einziges) Verwaltungsratsmitglied derselben tätig, darunter die



## St.Galler Gerichte

C.\_\_ AG, D.\_\_ AG, E.\_\_ AG, F.\_\_ SA, G.\_\_ AG, H.\_\_ AG, I.\_\_ AG, J.\_\_ AG, K.\_\_ AG, L.\_\_ AG und M.\_\_ AG, alle mit Sitz in Z.\_\_. B.\_\_ war einziges Verwaltungsratsmitglied der N.\_\_ AG SA mit Sitz in Z.\_\_.

### **B.**

In der Steuererklärung des Jahres 2014 deklarierten A.\_\_ und B.\_\_ nebst den Einkünften aus der AHV-Rente, beweglichem Vermögen und Liegenschaften Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes von CHF 6'000. Das deklarierte steuerbare Einkommen des Ehepaares A.\_\_ und B.\_\_ betrug CHF 39'255, das steuerbare Vermögen CHF Null. Das Kantonale Steueramt rechnete A.\_\_ Einkünfte aus unselbständigem Erwerb von CHF 4'800 auf, setzte seine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit unter Hinzurechnung von Domizilgebühren mehrerer bei ihm domizilierter Aktiengesellschaften auf CHF 117'080 fest und rechnete geldwerte Leistungen mehrerer Gesellschaften von CHF 68'400 auf. A.\_\_ und B.\_\_ wurden für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von CHF 230'600 und ohne steuerbares Vermögen und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 204'000 veranlagt.

### **C.**

Die dagegen von den Steuerpflichtigen erhobenen Einsprachen wurden teilweise gutgeheissen. Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurden auf CHF 107'400 und die geldwerten Leistungen auf CHF 23'600 herabgesetzt. Das satzbestimmende steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wurde neu auf CHF 175'100, ohne steuerbares Vermögen, und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2014 auf CHF 167'400 festgesetzt. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs: Kantons- und Gemeindesteuern; Beschwerde: direkte Bundessteuer) wurden von der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen auf Antrag des Kantonalen Steueramtes mit Entscheid vom 3. Juli 2023 teilweise gutgeheissen, indem die Einkünfte aus unselbständigem Erwerb von CHF 4'800 fallengelassen und jene aus selbständigem Erwerb auf CHF 77'040 reduziert wurden. Die Angelegenheit wurde zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

### **D.**

Gegen dieses Urteil erhoben A.\_\_ und B.\_\_ (Beschwerdeführende) mit Eingabe vom 14. August 2023 beim Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen Beschwerde mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid vom 3. Juli 2023 der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) sei aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, eventualiter sei auf die



vorgenommenen Aufrechnungen zu verzichten und sie seien gemäss eingereicherter Steuererklärung zu veranlagern, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Schreiben vom 20. September 2023 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 10. Oktober 2023 unter Beantragung der Abweisung der Beschwerde auf eine Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme. Am 18. Dezember 2023 und 26. Januar 2024 reichten die Beschwerdeführenden weitere Stellungnahmen ein. Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, durfte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 andererseits im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigen. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtschrift 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\_440/2014 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 Beschwerdeführenden sind zur Erhebung der Beschwerden 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 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den am 4. April 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 12. Mai 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit 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 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Die Vorinstanz hat kassatorisch entschieden und die Sache zur neuen Beurteilung an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen. Solche Entscheide sind grundsätzlich als Vor- bzw. Zwischenentscheide zu qualifizieren (BGE 145 II 168 E. 2, 144 III 253 E. 1.3), die (auch im kantonalen Rechtsmittelverfahren) nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) angefochten werden können (vgl. VerwGE B 2018/227 vom 19. August 2019 E. 1.4 und 1.5). Da die Rückweisung aber vorliegend einzig noch der (rechnerischen und formellen) Umsetzung des durch die Vorinstanz Angeordneten dient und dem Kantonalen Steueramt daher keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, liegt gemäss Praxis des Bundesgerichts ein anfechtbarer (Quasi-) Endentscheid vor (BGE 145 III 42 E. 2.1, 144 V 280 E. 1.2). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

### 3.

#### 3.1.

Art. 16 DBG und Art. 29 StG bringen im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 29 Abs. 1 StG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG, Art. 30-36 StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG, Art. 29 Abs. 3 StG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG und Art. 37 StG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 139 II 363 E. 2.1). Nach Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 31 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 6 zu Art. 18 DBG).

#### 3.2.

Die Einkommensrealisation ist ein wichtiger Begriff im Steuerrecht. Sie bestimmt den Zeitpunkt, in dem ein wirtschaftlicher Vorteil beim Steuerpflichtigen eintritt. Man spricht



von Realisation, wenn das Einkommen bzw. der Erlös der steuerpflichtigen Person definitiv zugeflossen ist und somit steuerbar wird. Dies ist in jenem Zeitpunkt der Fall, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann ("Soll-Methode"; BGer 9C\_682/2022 und 9C\_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.3). Voraussetzung der Einkommensrealisation ist demnach laut Bundesgericht ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (BGer 2C\_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 5.1, 2C\_710/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.3). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (BGE 144 II 427 E. 7.2.1). Auch blossе Gutschriften, die der Auszahlung der Leistung vorangehen oder als Alternative zu dieser bestehen, fallen unter die echten (und nicht bloss fiktiven) Erträge. Sie gelten als Vermögenszufluss, selbst wenn sie begrifflich von keinen Liquiditätsfolgen begleitet sind. Gutschrift und Auszahlung stellen nur unterschiedliche Modalitäten des Bezugs dar (BGer 2C\_886/2020 vom 23. November 2020 E. 3.2.3 mit Hinweisen). Von der "Soll-Methode" wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung als unsicher erscheint. Dann wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet ("Ist-Methode"; vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.2; BGer 9C\_682/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.4).

Die handelsrechtskonforme Jahresrechnung bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (BGE 143 II 674 E. 4.2). Buchführungspflichtige bzw. freiwillig Buchführende unterliegen der strengen Soll-Methode, welche für den Einkommenszufluss grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb abstellt. Der nicht buchführungspflichtige Selbständigerwerbende kann entweder nach der Ist-Methode oder nach der Soll-Methode abrechnen. Bei der Ist-Methode sind die Einnahmen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der Rechnung gutzuschreiben (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 143 f. zu Art. 18 DBG). Die einmal gewählte Abrechnungsmethode ist grundsätzlich beizubehalten. Ein Wechsel der Abrechnungsmethode ist nur zulässig, wenn sichergestellt ist, dass keine Einkünfte der Besteuerung entzogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 150 zu Art. 18 DBG).

### 3.3.

Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG (in der im Jahr 2014 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 darstellt (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG in der im Jahr 2014 gültigen Fassung AS 2008 2893). Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten 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. Der Grundtatbestand der geldwerten Leistung charakterisiert sich dadurch, dass die leistende Kapitalgesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt, die Kapitalgesellschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft erkennbar war.

Was die Gesellschaft betrifft, hat die Veranlagungsbehörde im dortigen Verfahren hauptsächlich nachzuweisen, dass eine Leistung erbracht wurde, der keine angemessene oder gar keine Gegenleistung gegenübersteht, weshalb sie dem Drittvergleich nicht standhält. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die natürliche Vermutung, es liege eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person vor. Was auf Stufe der Gesellschaft als eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c StG. Ausgangspunkt bildet damit ein zweidimensionaler Sachverhalt, der sich aus der Kapitalgesellschaft und dem Anteilsinhaber zusammensetzt. Haben die Steuerbehörden im Rahmen der gewinnsteuerlichen Veranlagung der Gesellschaft festgestellt, dass die Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an einen Beteiligungsinhaber vorgenommen hat, so dürfen sie im Rahmen der einkommenssteuerlichen Veranlagung des Beteiligungsinhabers vermuten, dass diese geldwerte Leistung diesem oder einer ihm nahestehenden Person zugeflossen ist und deshalb der Einkommenssteuer untersteht (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 26 zu Art. 130 DBG). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht indessen kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. 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



erfasst wird, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage. 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 2C\_1071/2020 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 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 2C\_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.4 f.; 2C\_736/2018 vom 15. Februar 2019, E. 2.2.2).

#### 4.

##### 4.1.

Umstritten ist einerseits, ob der Beschwerdeführer im Jahr 2014 mit Domizilgebühren der folgenden Gesellschaften Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt hat:

E.__ AG AG	CHF 13'680
F.__ AG	CHF 13'680
G.__ AG	CHF 13'680
H.__ AG	CHF 13'680



## St.Galler Gerichte

J.__ AG	CHF 13'680
K.__ AG	CHF 13'680
L.__ AG	CHF 14'160
Total	CHF 96'240
Abzüglich Lohnkosten O.__	./. CHF 19'200

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 77'040

### 4.2.

Der Beschwerdeführer bringt dagegen im Wesentlichen vor, er sei nie einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen. Ab und zu sei es vorgekommen, dass ein früherer Kunde, der noch Geld geschuldet habe, ihm in späteren Jahren privat Geld überwiesen habe. Solche Beträge habe er jeweils im Jahr des Eingangs versteuert. So seien auch im Jahr 2014 eingegangene Nachzahlungen von früheren Rechnungen mit einer runden Summe deklariert worden. Eine selbständige Erwerbstätigkeit sei nicht nötig gewesen, da ja genügend Gesellschaften vorhanden gewesen seien. Es sei weiter nicht nachvollziehbar, weshalb die "Soll-Methode" zur Anwendung gelange. In den Vorjahren sei dies nie so gehandhabt worden. Debitorenguthaben seien bisher nie steuerlich erfasst worden. Die Praxisänderung hätte angekündigt werden müssen. Die bei den Gesellschaften bilanzierten Aufwendungen und Einnahmen beim Beschwerdeführer seien stets mit Unsicherheiten behaftet gewesen. Mangels Liquidität der Gesellschaften habe er diese Beträge nie erhalten und werde sie wohl auch nie erhalten. Die Bilanzierung angefangener Arbeiten führe nicht automatisch zu Einnahmen. Diese seien jeweils erst entschädigt worden, nachdem ein Projekt erfolgreich habe abgeschlossen werden können. Diese Projekte seien heute nicht mehr aktuell. Auch die Wertschriften von CHF 4'800'000 in der Bilanz der H.\_\_ AG hätten keine Aussagekraft. Die L.\_\_ AG sei zu einem symbolischen Verkaufserlös an eine Drittperson abgegeben worden, wobei er auf sein Guthaben verzichtet habe. Das Vorgehen der Steuerbehörde führe zu einer erheblichen wirtschaftlich sowie rechtlich nicht gerechtfertigten Steuerbelastung und letztlich zu einer massiven Überschuldung.

### 4.3.



### 4.3.1.

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, jenen Gesellschaften, bei denen die eingangs erwähnten Domizilgebühren als Aufwand verbucht wurden, die entsprechenden Leistungen, die gemäss seinen eigenen Angaben Miet-, Heizkosten, Verwaltungsratstätigkeit sowie Buchhaltung etc. umfassten (vgl. act. 1, S. 5), erbracht zu haben. Die Domizilierung der Gesellschaften in der im Privateigentum des Beschwerdeführers stehenden Liegenschaft und die Erbringung der Verwaltungstätigkeiten für die Gesellschaften durch den Beschwerdeführer bzw. seine Angestellte stellt zweifellos eine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Dazu kann im Wesentlichen auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (act. 2, E. 4b). Der Beschwerdeführer deklarierte in gewissen Jahren (z.B. 2011 und 2012) und insbesondere auch in der Steuererklärung 2014 selber Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vi-act. 9/3.1 und 3.35) und er rechnete mit der Ausgleichkasse in den Jahren 1997 bis 2020 entsprechend ab (vi-act. 9/3.33). Zudem waren auch in den Vorjahren (ausser 2010 und 2011) stets Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert worden (vi-act. 9/3.35). In einer Besprechung vom 16. Mai 2019 mit dem Beschwerdegegner teilte der Beschwerdeführer sodann mit, seine Einzelunternehmung sei weiter aktiv (vi-act. 9/3.19).

### 4.3.2.

Zu prüfen bleibt, ob die Einkünfte in der Höhe von CHF 96'240, die den von der Vorinstanz als massgeblich betrachteten Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugrunde liegen, im Jahr 2014 auch tatsächlich realisiert wurden. Die Beschwerdeführenden machen geltend, die Gesellschaften seien nicht in der Lage gewesen und würden auch nie in der Lage sein, diese Leistungen zu bezahlen. Die Vorinstanz führte aus, nach kaufmännischen Grundsätzen und allgemeiner Verkehrsauffassung sei der Erwerbsvorgang mit den Gutschriften auf dem Konto abgeschlossen gewesen. Der feste Rechtsanspruch auf die Gegenleistung sei mit der Erbringung der Domizilleistung und der Rechnungsstellung entstanden. Die Uneinbringlichkeit der Forderungen erscheine etwa angesichts der Bilanzierung von angefangenen Arbeiten, Aktionärsdarlehen und Debitoren in erheblichem Umfang sowie der Darstellung des Beschwerdeführers, dass gute Chancen bestünden, mehrere Gesellschaften zu reaktivieren, nicht dargetan.



Der Beschwerdeführer führte nicht Buch über seine selbständige Erwerbstätigkeit. Auch wenn er aufgrund des geringen Umsatzes nicht buchführungspflichtig war, wäre er verpflichtet gewesen, eine Aufstellung über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen einzureichen, was er trotz entsprechender Aufforderung des Beschwerdegegners nicht tat. Fest steht, dass die Domizilleistungen von den Gesellschaften als "Aufwand Domizil + Verwaltung" erfolgsmindernd verbucht wurden und dem Beschwerdeführer somit geschuldet waren. Die Forderungen wurden von den Gesellschaften nicht mittels Zahlung beglichen, sondern jeweils auf dem Passivkonto 220101 mit der Bezeichnung "Kreditor ...." zugunsten des Beschwerdeführers (Zunahme der Schuld der Gesellschaft gegenüber dem Beschwerdeführer im entsprechenden Umfang) verbucht. Damit war der Erwerbsvorgang der Forderungen abgeschlossen. Die Gesellschaften wurden gemäss den eingereichten Jahresrechnungen und somit mit den um die Domizilgebühren verminderten Gewinnen veranlagt. Dass der Beschwerdeführer auf die Forderungen verzichtet hätte, wird von ihm nicht behauptet und geht aus den Akten nicht hervor. Der Beschwerdeführer besass folglich Ende 2014 einen festen Anspruch auf Zahlung der von ihm erbrachten Dienstleistungen im Betrag von zusammen CHF 96'240. In seiner Steuererklärung deklarierte er im Wertschriftenverzeichnis unter "Debitoren Domizilgesellschaften (faktisch uneinbringlich)" ein Guthaben von CHF 720'000 (vi-act. 9/3.2). Entgegen seinen Ausführungen ist er damit – obschon nicht buchführungspflichtig – nach dem "Soll-Prinzip" verfahren.

Es stellt sich somit noch die Frage, ob die Forderungen bereits damals (Ende 2014) uneinbringlich waren. Bei den drei Gesellschaften E.\_\_ AG, H.\_\_ AG und L.\_\_ AG waren im Jahr 2014 bei den Aktiven Aktionärsdarlehen zwischen CHF 48'784.65 und CHF 140'218.40 bilanziert (vi-act. 9/3.42, 3.45 und 3.46). Die Forderungen des Beschwerdeführers für die Domizildienstleistungen der drei Gesellschaften von insgesamt CHF 41'520 (2 x CHF 13'680, 1 x CHF 14'160) hätten damit ohne Weiteres mit den Aktionärsdarlehen verrechnet und so beglichen werden können, was gegen deren Uneinbringlichkeit spricht. Bei den übrigen Firmen waren angefangene Arbeiten bzw. Projekte in der Höhe von CHF 238'000 (F.\_\_ AG), CHF 396'117.70 (G.\_\_ AG), CHF 190'000 (J.\_\_ AG) und CHF 230'000 (K.\_\_ AG) bilanziert. Bei der G.\_\_ AG, der J.\_\_ AG und der K.\_\_ AG nahmen deren Bilanzwerte im Jahr 2014 sogar noch zu. Gemäss



eigenen Angaben des Beschwerdeführers wurde damals von einer Liquidation abgesehen in der Hoffnung, gewisse Aktiven noch einbringen zu können und/oder diese mit einer neuen Geschäftstätigkeit aktivieren zu können (act. 17, S. 5). Dass die im Jahr 2014 entstandenen Forderungen von Beginn weg nicht einbringlich waren, trifft somit nicht zu. Ferner gab es damals und in den Folgejahren gemäss eigenen Angaben des Beschwerdeführers Bemühungen, die Gesellschaften wiederzubeleben oder zu verkaufen. Ende 2014 / Anfang 2015 stand somit noch nicht fest, dass die offenen Forderungen aus Domizilgebühren definitiv uneinbringlich und somit sofort vollständig abzuschreiben waren. Der Beschwerdeführer hat diese Guthaben in seiner Steuererklärung denn auch deklariert. Die fraglichen Gesellschaften wurden nicht liquidiert, sondern bestanden in den Folgejahren und teilweise bis heute fort, was ebenfalls gegen eine bereits damals feststehende Uneinbringlichkeit spricht. Wie es um die Einbringlichkeit der Forderungen bzw. Darlehensguthaben zu einem späteren Zeitpunkt bzw. heute steht und ob entsprechende, in Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit erfolgswirksame Wertberichtigungen in Folgejahren gerechtfertigt sind, ist für die Veranlagung des Jahres 2014 nicht massgebend. Es ist daher auch nicht nötig, die Steuererklärungen der streitgegenständlichen Gesellschaften der Folgejahre bis heute sowie Unterlagen zu offenen Steuerschulden derselben einzuholen. Auf die Anordnung entsprechender Beweismassnahmen ist in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten.

### 4.3.3.

Soweit aus den Akten ersichtlich, scheint die Darstellung des Beschwerdeführers zuzutreffen, dass er die Domizilgebühren vor dem Jahr 2014 entsprechend dem Ist-Prinzip nicht als Einkünfte versteuert hatte. In den Jahren 2010 und 2011 wurden keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, in den Jahren 2012 und 2013 je CHF 6'000 wie deklariert (vi-act. 8 und 9/3.35). Aus dem Vorjahresvergleich in den Erfolgsrechnungen geht hervor, dass die fraglichen Gesellschaften im Jahr 2013 dieselben Domizilgebühren gewinnmindernd als Aufwand verbuchten (vi-act. 9/3.40 – 3.46). Eine Besteuerung beim Beschwerdeführer erfolgte indessen nicht, was darauf hindeutet, dass er nach der Ist-Methode verfuhr und dies vom Beschwerdegegner akzeptiert wurde.

Auch wenn die Vorinstanz in früheren Steuerperioden die Domizilgebühren (zu Unrecht)



nicht als steuerbare Einkünfte beim Beschwerdeführer erfasst haben mag, besteht kein rechtlich geschütztes Interesse auf Fortführung einer nicht rechtmässigen Besteuerung. Eine solche unrechtmässige Besteuerung kann auch keine Vertrauensgrundlage bilden. Es ist zudem nicht ersichtlich, inwiefern die steuerliche Planungssicherheit mit der Besteuerung der Einkünfte im Jahr 2014 beeinträchtigt sein soll. Der jährlich für die Buchhaltung, Steuererklärungen, diverse Deklarationen, Auskünfte und Informationen angefallene Aufwand bei den Gesellschaften war gemäss eigenen Angaben des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren erforderlich und entstand somit unabhängig von einer allfälligen Steuerbarkeit der Leistungen beim Beauftragten. Auf der anderen Seite war der Beschwerdeführer offenbar trotz angespannter finanzieller Lage der Gesellschaften nicht bereit, diese Leistungen kostenlos zu erbringen. Letztlich ändert auch eine aufgrund der Steuerbelastung angeblich drohende Überschuldung der Beschwerdeführenden nichts an der Steuerbarkeit der Einkünfte. Eine solche wäre allenfalls im Rahmen eines Verfahrens betreffend Steuererlass zu berücksichtigen.

#### 4.4.

In Übereinstimmung mit der Vorinstanz steht somit fest, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2014 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von den sieben eingangs genannten Gesellschaften in der Höhe von CHF 96'240 erzielte. Abzüglich des Gehalts für die Angestellte C. Jetzer in der Höhe von 19'200 resultieren steuerbare Einkünfte von CHF 77'040.

#### 5.

##### 5.1.

Umstritten ist andererseits, ob der Beschwerdeführer im Jahr 2014 in den Genuss folgender geldwerter Leistungen gekommen ist:

D.__ AG	Gehälter oder Honorare	CHF 4'800
C.__ AG	Honorare und Dienstleistungen	CHF 6'000
	übersetzter Mietaufwand Betriebsräume	CHF 4'200
I.__ AG	Honorar/Dienstleistungen	CHF 2'000



	übersetzter Mietaufwand Betriebsräum	CHF 4'200
M.___ AG	Honorar und Dienstleistungen	CHF 2'400
Total		CHF 23'600

### 5.2.

Die Beschwerdeführenden beantragen in der Beschwerde das Fallenlassen der Aufrechnung dieser geldwerten Leistungen, begründen jedoch den Antrag nur pauschal mit dem Hinweis, dass der Beschwerdeführer diese Leistungen nicht bezogen habe. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, stützen sich die Aufrechnungen auf rechtskräftige Veranlagungen der beteiligten juristischen Personen (vgl. vi-act. 24), deren Anteilsinhaber der Beschwerdeführer im Jahr 2014 war. Die fraglichen Aufwände wurden bei den juristischen Personen ohne Beleg verbucht, was nicht zulässig ist. Aufgrund des zweidimensionalen Sachverhalts besteht die natürliche Vermutung, dass dem Beschwerdeführer diese Leistungen auch zugeflossen sind (vgl. vorstehend unter E. 3.3). Es wäre daher an ihm gewesen, die Aufrechnungen detailliert und unter Vorlage entsprechender Beweismittel zu bestreiten, was er weder im vorinstanzlichen Verfahren noch in diesem tat. Der Gegenbeweis wurde somit nicht erbracht, weshalb die Aufrechnungen diverser geldwerter Leistungen in der Höhe von CHF 23'600 zum Einkommen des Beschwerdeführers zu bestätigen sind. Für die direkte Bundessteuer hat die Vorinstanz die aufzurechnenden geldwerten Leistungen zu Recht auf CHF 14'160 festgelegt (60% von CHF 23'600). Weitere Abweichungen bestehen bei der direkten Bundessteuer nicht.

### 6.

Die Beschwerden sind nach dem Gesagten unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 3. Juli 2023 abzuweisen. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'500 (B 2023/165: CHF 2'000; B 2023/166: CHF 500) 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 Beschwerdeführenden auf die Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

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

**1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2023/165 und B 2023/166 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde B 2023/165 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerde B 2023/166 betreffend direkte Bundessteuer 2014 wird abgewiesen.

**4.**

Die Beschwerdeführenden bezahlen die amtlichen Kosten von CHF 2'500 (B 2023/165: CHF 2'000; B 2023/166: CHF 500). Sie sind durch die von ihnen in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüsse gedeckt.

**5.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.