



---

2C\_872/2020

## **Urteil vom 2. März 2021**

### **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

---

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Seiler.

---

Verfahrensbeteiligte

**Kantonales Steueramt St. Gallen,**  
vertreten durch die Rechtsabteilung,  
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,  
Beschwerdeführer,

**gegen**

**A.A.**\_\_\_\_\_ und **B.A.**\_\_\_\_\_,  
Beschwerdegegner,

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

**Kantonales Steueramt Zürich,**  
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

---

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen,  
direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen den Entscheid des  
Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen,  
Abteilung III, vom 17. September 2020  
(B 2020/80, B 2020/81).

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Eheleute A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_ wohnten bis am 9. August 2017 in U.\_\_\_\_\_/ZH und wohnen seither in V.\_\_\_\_\_/SG. B.A.\_\_\_\_\_ war alleinige Gesellschafterin der C.\_\_\_\_\_ GmbH, deren Sitz am 27. September 2017 von U.\_\_\_\_\_/ZH nach V.\_\_\_\_\_/SG verlegt wurde. Beide Ehepartner waren für die C.\_\_\_\_\_ GmbH tätig. Am 1. Oktober 2018 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren wurde am 12. Oktober 2018 mangels Aktiven eingestellt. In der Steuererklärung 2018 deklarierte das Ehepaar A.\_\_\_\_\_ ein steuerbares Einkommen von Fr. 8'944.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.--.

### **B.**

Das Kantonale Steueramt St. Gallen veranlagte die Eheleute A.\_\_\_\_\_ am 21. August 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 512'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 306'900.--. In dieser Aufrechnung war namentlich eine geldwerte Leistung der C.\_\_\_\_\_ GmbH von Fr. 500'880.-- enthalten. Auf Einsprache der Eheleute A.\_\_\_\_\_ hin korrigierte das Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 4. Oktober 2019 die steuerbaren Einkommen auf Fr. 459'200.-- für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und auf Fr. 275'100.-- für die direkte Bundessteuer 2018. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) der Eheleute A.\_\_\_\_\_ hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 20. April 2020 gut. Sie hob die Einspracheentscheide auf und wies die Angelegenheit zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuer Entscheidung an das Kantonale Steueramt St. Gallen zurück. Mit Entscheid vom 17. September 2020 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission und wies die dagegen erhobene Beschwerde des Kantonalen Steueramts St. Gallen ab.

### **C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. Oktober 2020 beantragt das Kantonale Steueramt St. Gallen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. September 2020 sei aufzu-

heben und die Einspracheentscheide vom 4. Oktober 2019 seien zu bestätigen.

Die Vorinstanz, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Kantonale Steueramt Zürich haben sich vernehmen lassen. Die Vorinstanz beantragt die Abweisung der Beschwerde, die ESTV und das Kantonale Steueramt Zürich beantragen die Gutheissung der Beschwerde.

Die Eheleute A. \_\_\_\_\_ haben sich nicht vernehmen lassen.

## **Erwägungen:**

### **I. Prozessuales**

#### **1.**

**1.1** Nach Art. 90 BGG ist die Beschwerde ans Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren ganz abschliessen (Endentscheide). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffen, ist die Beschwerde demgegenüber nach Art. 93 Abs. 1 BGG nur zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde. Als Zwischenentscheide gelten in der Regel auch Rechtsmittelentscheide über Zwischenentscheide einer unteren Instanz (BGE 139 V 600 E. 2.1). Als End- und nicht als Zwischenentscheide gelten Entscheide, die das Verfahren zwar an eine untere Instanz zurückweisen, dieser aber kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und sie bloss noch das oberinstanzlich Angeordnete umsetzen kann (BGE 142 II 20 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3).

**1.2** Die Vorinstanz hat den Rückweisungsentscheid der Unterinstanz bestätigt. Das Kantonale Steueramt St. Gallen bringt vor, dass es ihr aufgrund der Ausführungen der Vorinstanz verwehrt sei, die geldwerte Leistung im streitbetroffenen Steuerjahr aufzurechnen und ihr folglich in Wahrheit kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibe.

Die Ausführungen der Vorinstanz lassen in der Tat stellenweise wenig Raum für die Annahme, dass die geldwerte Leistung erst im Steuerjahr 2018 erfolgt sein könnte. An anderer Stelle führt die Vorinstanz aber aus, es sei unklar geblieben, "in welchem Zeitpunkt und in wel-

chem Betrag eine Rückzahlungsmöglichkeit der Beschwerdegegner aufgrund ihrer finanziellen Situation nicht mehr vorhanden war bzw. in welchem Zeitpunkt die GmbH mit der Rückzahlung des Darlehens nicht mehr ernsthaft rechnen konnte" (angefochtenes Urteil E. 3.3.2 am Ende). Insgesamt und im Lichte des Dispositivs, welches bloss auf Abweisung der Beschwerde gegen den Rückweisungsentscheid der Unterinstanz lautete, ist davon auszugehen, dass das Urteil der Vorinstanz eine Aufrechnung im Steuerjahr 2018 nicht ausschliesst, sofern das Steueramt im Zuge seiner ergänzenden Untersuchungen keine Indizien zugunsten der Beschwerdegegner finden sollte. Dem Steueramt verbliebe damit ein Entscheidungsspielraum. Der angefochtene Entscheid ist kein End-, sondern ein Zwischenentscheid.

**1.3** Zu prüfen ist damit, ob dem Steueramt ein nicht wieder gutzumachender Nachteil im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG droht, wenn es den Zwischenentscheid der Vorinstanz nicht anfechten kann.

**1.3.1** Von einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil im Sinne dieser Vorschrift wird gesprochen, wenn der Nachteil rechtlicher Natur ist und auch durch ein nachfolgendes günstiges Urteil nicht oder nicht mehr vollständig behoben werden kann (BGE 144 III 475 E. 1.2; 141 III 80 E. 1.2; 135 I 261 E. 1.2 mit Hinweisen). Ein Rückweisungsentscheid, mit dem eine Sache zu neuer Abklärung und Entscheidung an eine Verwaltungsbehörde zurückgewiesen wird, bewirkt in der Regel für diese keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil, sondern führt bloss zu einer Verlängerung des Verfahrens (BGE 144 V 280 E. 1.2; 137 III 380 E. 1.2.1; 136 II 165 E. 1.2.1; 133 V 477 E. 5.2.1). Allerdings erleidet die Behörde einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil, wenn die Rechtsmittelinstanz ihr materiell-rechtliche Vorgaben macht und sie so zwingt, eine ihrer Ansicht nach rechtswidrige Verfügung zu erlassen, die sie in der Folge mangels formeller Beschwerde nicht mehr anfechten kann (BGE 145 I 239 E. 3.3; 144 IV 377 E. 1; 142 V 26 E. 1.2).

**1.3.2** Die Unterinstanz und ihr folgend die Vorinstanz haben die Angelegenheit sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 als auch für direkte Bundessteuer 2018 zu ergänzender Sachverhaltsabklärung an das Steueramt zurückgewiesen. Findet das Steueramt keine Indizien dafür, dass die Rückzahlungsmöglichkeit bzw. der Rückzahlungswillen der Beschwerdegegner schon vor 2018 entfallen sein könnte, könnte es die Beschwerdegegner zwar wieder gleich veranlagern. Indessen wäre ihm das Argument des Rechtsmissbrauchs abgeschnitten: Falls die ergänzenden Abklärungen ergeben, dass be-

reits in früheren Jahren mit der Rückzahlung nicht mehr zu rechnen war bzw. kein Rückzahlungswillen mehr bestanden hatte, könnte das Steueramt aufgrund des angefochtenen Urteils den Beschwerdegegnern nicht mehr entgegen halten, die Berufung auf diesen Umstand sei rechtsmissbräuchlich. In diesem Fall wäre das Steueramt gezwungen, eine seiner Ansicht nach rechtswidrige Verfügung zu erlassen, die es in der Folge nicht mehr anfechten könnte. Es ist demnach von einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil auszugehen. Der Zwischenentscheid ist nach Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG selbständig anfechtbar.

**1.4** Die Vorinstanz hat einen einzigen Entscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Steueramt nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264; Urteil 2C\_803/2018 vom 17. September 2019 E. 1.1, in: StE 2020 A 12 Nr. 28).

**1.5** Die übrigen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] und Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

## **2.**

**2.1** Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Die vorinstanzlichen Feststellungen können gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich ermittelt worden sind (BGE 140 III 115 E. 2; 137 II 353 E. 5.1) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). Die beschwerdeführende Partei hat substantiiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; wird sie dieser Anforderung nicht

gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1). Soweit Feststellungen oder Schlüsse allerdings nicht auf der beweismässigen Würdigung von vorgebrachten Umständen oder konkreten Anhaltspunkten beruhen, sondern ausschliesslich aufgrund von Erfahrungssätzen getroffen wurden, die sich aus der allgemeinen Lebenserfahrung ableiten, und daher allgemein für gleich gelagerte Fälle Geltung beanspruchen, mithin die Funktion von Normen übernehmen, können sie vom Bundesgericht im Rahmen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten frei überprüft werden (BGE 140 I 285 E. 6.2.1; 140 III 115 E. 2; 136 III 486 E. 5).

**2.2** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG; BGE 141 V 234 E. 2). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten prüft das Bundesgericht nur, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gem. Art. 106 Abs. 2 BGG).

## **II. Direkte Bundessteuer**

### **3.**

Die Vorinstanz hielt dem Steueramt vor, dass es nicht festgestellt habe, ob bereits vor dem Steuerjahr 2018 mit der Rückzahlung nicht mehr ernstlich habe gerechnet werden können. Falls die finanziellen Verhältnisse der Beschwerdegegner bereits im Jahr 2017 oder in früheren Jahren so schlecht gewesen seien, dass mit einer Rückzahlung der Kontokorrentschulden nicht mehr habe gerechnet werden können, hätte bereits damals eine geldwerte Leistung besteuert werden müssen.

Das Steueramt macht geltend, dass vor der Steuererklärung 2018 der allenfalls fehlende Rückzahlungswillen der Beschwerdegegner nicht zweifelsfrei erkennbar gewesen sei. Erst in dieser Steuererklärung hätten die Beschwerdegegner die infolge des Konkurses der GmbH

untergegangenen Kontokorrentschulden nicht mehr als Schulden ausgewiesen. Es sei überdies treuwidrig, wenn sich die Beschwerdegegner nunmehr auf den fehlenden Rückzahlungswillen beriefen, nachdem bis und mit dem Jahr 2017 die GmbH die Forderungen voll bilanziert habe und die Beschwerdegegner die Schulden in den Steuererklärungen jeweils voll ausgewiesen und zum Abzug gebracht hätten.

**3.1** Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG unterliegen geldwerte Vorteile aus Beteiligungen beim Inhaber des Beteiligungsrechts der Einkommenssteuer. Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen charakterisieren sich dadurch, dass 1) die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, 2) der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, 3) die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und 4) der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war (BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2). Stets vorauszusetzen ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte (Urteile 2C\_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 2.2; 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3, in: StE 2019 B 24.4 Nr. 90).

**3.2** Gewährt eine Kapitalgesellschaft ihrem alleinigen Gesellschafter ein Darlehen, liegt darin insoweit eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter, als von den Drittbedingungen bzw. einem üblichen und marktgerechten Geschäftsgebaren abgewichen wird (BGE 138 II 57 E. 3.1). Die geldwerte Leistung in diesen Konstellationen besteht im Verzicht des Darlehensgebers auf eine angemessene, dem Risiko entsprechende Gegenleistung des Darlehensnehmers, mithin also regelmässig in der Differenz zwischen dem effektiv bezahlten und dem Zins, den ein Dritter verlangt hätte (vgl. BGE 140 II 88 E. 5; 138 II 57 E. 6.2).

**3.3** Was die Kapitalschuld angeht, liegt keine unentgeltliche Zuwendung vor, soweit der Gesellschafter wie jeder aussenstehende Darlehensnehmer das von seiner Gesellschaft ausgerichtete Darlehen zurückerstatten muss. Anders verhält es sich dann, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil ein solches nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückerstattung der erbrachten Leistung nicht beabsichtigt ist (BGE 138 II 57 E. 5; Urteil 2C\_347/2019 vom 16. September 2019 E. 4.1.4). In diesem Fall

liegt (auch) im hingegebenen Kapital, dessen Rückzahlung die Parteien nicht beabsichtigen, eine geldwerte Leistung (vgl. zu den Begrifflichkeiten Urteil 2C\_322/2017 vom 3. Juli 2018 E. 4.2.3). Der Rückzahlungswillen kann von Beginn weg fehlen oder erst nachträglich entfallen, wenn sich Gesellschafter und Gesellschaft ausdrücklich oder konkludent über einen Schuldertilgung bzw. Forderungsverzicht einigen. Gesprochen wird in diesem Zusammenhang von "ursprünglicher" und "nachträglicher Simulation" (vgl. BGE 138 II 57 E. 5.2 mit Hinweisen; Urteile 2C\_252/2014 vom 12. Februar 2016 E. 4.1; 2C\_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.3, in: StR 68/2013 S. 227).

**3.4** Da der Rückzahlungswillen von Gesellschaft und Gesellschafter als innere Tatsache einem direkten Beweis nicht zugänglich ist, kann oft nicht leicht festgestellt werden, ob ein Darlehen steuerlich nur (noch) simuliert wird (BGE 138 II 57 E. 7.1; Urteil 2C\_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.3, in: StR 68/2013 S. 227). Praxisgemäss ist eine Simulation erst anzunehmen, wenn dafür klare Indizien sprechen (BGE 138 II 57 E. 5.2.2).

**3.4.1** Gewährt eine Gesellschaft ihrem Anteilsinhaber ein Darlehen, obschon sich dieser in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen befindet und nicht in der Lage ist, aus eigener Kraft seinen aus dem Darlehen resultierenden Verpflichtungen (Zins- und Amortisationszahlungen) auf Dauer nachzukommen, ist dies ein deutliches Indiz für eine (ursprüngliche) Simulation (BGE 138 II 57 E. 5.1.3). Von einer ursprünglichen Simulation ist ferner regelmässig auszugehen, wenn der Empfänger die zugeflossenen Mittel zu einem grossen Teil für die Bestreitung seines privaten Lebensaufwandes verwendet oder er damit seine privaten Schulden umschuldet (BGE 138 II 57 E. 5.1.2). Starke Indizien sind auch die buchmässige Behandlung des Darlehens bei der Gesellschaft und die Art und Weise, wie der Anteilsinhaber das Darlehen in seiner Steuererklärung deklariert (vgl. BGE 138 II 57 E. 5.1.1). Schwächere Anhaltspunkte für eine ursprüngliche Simulation liegen vor, wenn die Parteien keinen schriftlichen Darlehensvertrag geschlossen haben, wenn die Darlehenshingabe vom Gesellschaftszweck nicht erfasst ist, wenn das Darlehen im Vergleich zu den übrigen Gesellschaftsaktiven eine ausserordentliche Höhe erreicht oder das Eigenkapital übersteigt (Klumpenrisiko) oder wenn die Gesellschaft die verliehenen Mittel selbst erst andernorts beschaffen musste (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 5.1; zum Klumpenrisiko Urteil 2C\_295/2020 vom 6. August 2020 E. 4.2.1).



**3.4.2** Bestehen im Zeitpunkt der Darlehenshingabe keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine Simulation, ist es ein Indiz für einen nachträglich entfallenen Rückzahlungswillen, wenn das Darlehen trotz (sehr) schwieriger Finanzverhältnisse des Schuldners noch (mehrmals) beträchtlich erhöht wird (BGE 138 II 57 E. 5.2.2). Genügend Indizien für eine nachträgliche Simulation bestehen allerdings oft erst dann, wenn der Anteilsinhaber den Willen äussert, die Mittel seiner Gesellschaft definitiv zu entziehen, und diese Absicht für die Behörden dadurch erkennbar wird, dass die Gesellschaft ihre Forderung abschreibt (BGE 138 II 57 E. 5.2.3).

**3.5** Eine erst nachträglich verschlechterte finanzielle Lage des Darlehensnehmers kann zwar ein Indiz dafür bilden, dass die Parteien die Rückzahlung des Darlehens nicht länger beabsichtigen. Insbesondere wenn die Verschlechterung der finanziellen Lage des Darlehensnehmers nicht mit Erhöhungen des Darlehens einhergeht (vgl. oben E. 3.4.2), ist die Aussagekraft dieses Indiz jedoch erheblich geringer als im Moment der Darlehensgewährung, wie ein Blick auf die Rechtsprechung zeigt:

**3.5.1** Im Leiturteil BGE 138 II 57 hielt das Bundesgericht fest, dass im konkreten Fall aus den beträchtlichen, aber eben erst nachträglich eingetretenen finanziellen Schwierigkeiten des Darlehensnehmers nicht auf einen mangelnden Rückzahlungswillen geschlossen werden konnte (BGE 138 II 57 E. 7.4.3).

**3.5.2** Im Urteil 2C\_843/2012 vom 20. Dezember 2012 liess das Bundesgericht den Schluss aus einer anhaltend verschlechterten finanziellen Lage und anderen Indizien (u.a. Erhöhung des Darlehens) auf einen nachträglich entfallenen Rückzahlungswillen zwar zu. Das Bundesgericht hielt es aber für zutreffend, diesen Schluss erst in der Steuerperiode zu ziehen, in welcher die Darlehensgeberin mittels Wertberichtigung gegen aussen sichtbar gemacht hatte, dass das Darlehen zum grössten Teil nicht mehr werthaltig war (Urteil 2C\_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.3 und 3.4, in: StR 68/2013 S. 227; vgl. ähnlich auch Urteil 2C\_252/2014 / 2C\_257/2014 vom 12. Februar 2016 E. 4.3).

**3.6** Die Vorinstanz scheint der Auffassung zu sein, dass es nicht auf den Rückzahlungswillen ankommt, sondern beim Anteilsinhaber auch dann eine geldwerte Leistung zu besteuern ist, wenn mit der Rückzahlung der Kapitalschuld bloss objektiv nicht mehr zu rechnen ist (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.2). Sie übersieht, dass eine Kapital-

schuld des Anteilsinhabers nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erst dann nachträglich zu einem simulierten Darlehen mutiert und nur dann von einer definitiven Kapitalentnahme durch den Anteilshaber auszugehen ist, wenn der Rückzahlungswillen entfällt (vgl. BGE 138 II 57 E. 5 und 7.4.3). Für diese innere Tatsache kann eine desolate finanzielle Lage des Anteilsinhabers zwar ein Indiz bilden (vgl. oben E. 3.6). Wenn aber aus anderen Gründen feststeht, dass der Rückzahlungswillen der Parteien trotz finanzieller Schwierigkeiten fortbestand – wovon die Vorinstanz für die Jahre vor 2018 auszugehen scheint (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.2) –, verbietet sich die Annahme einer nachträglichen Simulation.

**3.7** Die Rechtsauffassung der Vorinstanz lässt sich folglich mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu sogenannten nachträglich simulierten Darlehen nicht vereinbaren. Dennoch ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die zusätzlichen Abklärungen, welche die Vor- und die Unterinstanz dem Steueramt aufgetragen haben, relevante Erkenntnisgewinne bringen könnten. Als aufschlussreich könnten sich insbesondere die Entwicklung der Kontokorrentschulden über die Jahre einerseits und die Entwicklung der finanziellen Lage der Beschwerdegegner andererseits erweisen. Wurden die Kontokorrentschulden weiter erheblich erhöht, obschon sich die finanzielle Lage der Beschwerdegegner merklich verschlechtert hatte, könnte dies ein Indiz für einen entfallenen Rückzahlungswillen sein (vgl. oben E. 3.4.2).

**3.8** Ungeachtet dieser allfälligen Erkenntnisgewinne, die zusätzliche Abklärungen über den Rückzahlungswillen in früheren Jahren bringen könnten, hätte die Vorinstanz den Rückweisungsentscheid der Unterinstanz vorliegend jedoch nicht bestätigen dürfen, sondern mit dem Steueramt einig gehen müssen.

**3.8.1** Wie das Steueramt und die ESTV zu Recht geltend machen, sind im Steuerverfahren nicht nur die Steuerbehörden, sondern auch die Steuerpflichtigen gehalten, sich nach Treu und Glauben zu verhalten (Art. 5 Abs. 3 BV; vgl. BGE 97 I 125 E. 3 S. 130; Urteile 2C\_442/2018 vom 3. Juni 2019 E. 3.2.3; 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3). Soweit ihr Verhalten missbräuchlich ist, verdienen sie deshalb keinen Rechtsschutz (Rechtsmissbrauchsverbot; Art. 2 Abs. 2 ZGB analog). Ein Verhalten gilt namentlich dann als missbräuchlich, wenn es widersprüchlich ist (*venire contra factum proprium*; vgl. Urteil 2C\_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.5 mit zahlreichen Hinweisen).

**3.8.2** Mit der Behauptung, dass sie ihren Rückzahlungswillen schon vor dem Steuerjahr 2018 verloren hätten, setzen sich die Beschwerdegegner in Widerspruch zu ihren Steuererklärungen, in denen sie die Kontokorrentschulden bis und mit 2017 voll geltend gemacht hatten und für welche sie gegebenenfalls zu Unrecht das Vertrauen der Steuerbehörden beansprucht haben. Zu Recht weist das Steueramt in diesem Zusammenhang auf das Urteil 2C\_461/2008 vom 23. Dezember 2008 hin, das die Vorinstanz nicht für einschlägig hielt (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.3). Wohl wog das Verhalten der Steuerpflichtigen und ihrer Vertreter in jenem Fall schwerer, hatten sie ihren Rückzahlungswillen doch nicht nur in der Steuererklärung, sondern mit weiteren Erklärungen gegenüber den Steuerbehörden bekräftigt (vgl. Urteil 2C\_461/2008 vom 23. Dezember 2008 E. 3.2, in: StR 64/2009 S. 308). Aber auch die Beschwerdegegner, die in der Steuererklärung noch per Ende 2017 Schulden bei der GmbH deklariert hatten, können sich für das Folgejahr nicht mehr in guten Treuen darauf berufen, die Schulden seien in Wahrheit und entgegen ihrer Deklaration mangels Rückzahlungswillens schon früher erloschen. Anders könnte es sich verhalten, wenn die Steuerbehörden Kenntnis des fehlenden Rückzahlungswillens hatten oder die Beschwerdegegner die Schulden lediglich aus einem entschuldbaren Irrtum deklariert hatten. Weder das eine noch das andere ist dargetan oder ersichtlich.

**3.9** Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz Bundesrecht verletzt, indem sie das Steueramt zu weiteren Abklärungen angehalten hat. Sie hätte aufgrund des rechtsmissbräuchlichen Vorbringens der Beschwerdegegner mit dem Steueramt davon ausgehen müssen, dass die Beschwerdegegner der Rückzahlungswillen erst im Steuerjahr 2018 verloren. Diesen Verlust des Rückzahlungswillens dokumentierten die Beschwerdegegner, indem sie die Schuld in der Steuererklärung für dieses Steuerjahr nicht mehr deklarierten. Daraus folgt, dass den Beschwerdegegnern im Steuerjahr 2018 eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG zufloss.

### **III. Kantons- und Gemeindesteuern**

#### **4.**

Art. 33 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) harmoniert mit Art. 7 Abs. 1 StHG und entspricht Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Zudem ist der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) und das daraus abgeleitete Rechtsmissbrauchsverbot auch im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern zu beachten. Daraus folgt, dass die Erwägung-

gen zur direkten Bundessteuer für die kantonalen Steuern analog massgebend sind. Damit ergibt sich für die Kantons- und Gemeindesteuern dasselbe Ergebnis wie für die direkte Bundessteuer.

#### **IV. Verfahrensausgang und Kosten**

##### **5.**

Die Beschwerde erweist sich sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als begründet und ist gutzuheissen. Antragsgemäss sind die Einspracheentscheide vom 4. Oktober 2019 zu bestätigen. Die Beschwerdegegner tragen die Gerichtskosten unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Der Umstand, dass sich die Beschwerdegegner vor Bundesgericht nicht haben vernehmen lassen, ändert hieran nichts (vgl. BERNARD CORBOZ, in: Commentaire de la LTF, 2. Aufl. 2014, N. 38 zu Art. 66 BGG). Es ist keine Parteienschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

## **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 17. September 2020 wird aufgehoben. Die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts St. Gallen vom 4. Oktober 2019 werden bestätigt.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdegegnern je zur Hälfte und unter solidarischer Haftung auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. März 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Seiler

Seiler