



9C_726/2022

Urteil vom 1. Mai 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch,
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte
A.A._____ und B.A._____,
beide vertreten durch dipl. Steuerexperte Patrick Brändle,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, Abteilung III, vom 5. September 2022 (B 2022/60 und 61).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A._____ und B.A._____ sind Alleinaktionäre der am xxx 2013 ins Handelsregister eingetragenen B._____ Holding AG mit Sitz in U._____. Bei der Gründung übernahm die B._____ Holding AG mit Sacheinlagevertrag 75 Namenaktien der C._____ AG in Liquidation, was der Hälfte der Aktien der C._____ AG in Liquidation entspricht, die bis dahin von den Eheleuten A.A._____ und B.A._____ gehalten wurden; für die eingebrachte Beteiligung wurden 75 Namenaktien zu Fr. 1'000.- ausgegeben (vgl. Handelsregistereintrag). Mit Aktienkaufvertrag vom 31. Mai 2013 erwarb die B._____ Holding AG ausserdem von den Eheleuten A.A._____ und B.A._____ deren 100%-ige Beteiligung an der überschuldeten D._____ AG zum Kaufpreis von Fr. 0.- (Art. 105 Abs. 2 BGG).

In den Veranlagungen der B._____ Holding AG für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 10. Mai bis 31. Dezember 2013 vom 25. Oktober 2018 rechnete das Kantonale Steueramt St. Gallen, Abteilung juristische Personen, namentlich eine verdeckte Gewinnausschüttung infolge preislich überhöhter Übernahme der D._____ AG durch die B._____ Holding AG von Fr. 258'776.- auf. Auf eine gegen beide Veranlagungen gerichtete Einsprache der B._____ Holding AG trat das Kantonale Steueramt am 7. Dezember 2018 nicht ein mit der Begründung, es fehle am für eine Einsprache erforderlichen Rechtsmittelinteresse, da die angefochtenen Veranlagungen einen steuerbaren Gewinn und ein steuerbares Kapital von je Fr. 0.- auswiesen.

Am 21. März 2019 teilte die Abteilung Juristische Personen der Abteilung Natürliche Personen des Kantonalen Steueramts St. Gallen mit, dass die B._____ Holding AG AA._____ namentlich durch die preislich überhöhte Übernahme der Beteiligung an der D._____ AG im Jahr 2013 eine geldwerte Leistung von Fr. 258'776.- erbracht habe.

Im von der Abteilung Natürliche Personen auf diese Mitteilung hin eingeleiteten Nachsteuerverfahren der Steuerperiode 2013 für die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ ergingen am 1. September 2020 die Nachsteuerverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer. Darin rechnete das Kantonale Steueramt im Zusammenhang mit der Übernahme der D. _____ AG durch die Holding den Eheleuten A.A. _____ und B.A. _____ eine geldwerte Leistung von Fr. 258'776.-- bzw. Fr. 155'266.-, d.h. 60 %, bei der direkten Bundessteuer gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; in der Fassung in Kraft vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2019) auf.

B.

Nachdem das Kantonale Steueramt auf Einsprachen der Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ gegen die Nachsteuerverfügungen am 10. November 2020 nicht eingetreten war, gelangten diese mit Rekurs bzw. Beschwerde an die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, welche die Rechtsmittel am 15. Februar 2022 teilweise guthiess und die Nachsteuerverfügungen aufhob. Dabei gelangte die Verwaltungsrekurskommission namentlich zum Ergebnis, dass die Aufrechnung wegen einer geldwerten Leistung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Aktien der D. _____ AG von den Eheleuten A.A. _____ und B.A. _____ durch die B. _____ Holding AG zu Unrecht erfolgt sei. Am 5. September 2022 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, eine Beschwerde der kantonalen Steuerverwaltung gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission sowohl mit Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer gut, hob den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission auf und erhöhte die steuerbare geldwerte Leistung auf Fr. 285'000.- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 171'000.- (direkte Bundessteuer).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 13. Oktober 2022 beantragen A.A. _____ und B.A. _____ die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, Abteilung III, betreffend der Besteuerung des geldwerten Vorteils von Fr. 285'000.-. Die nachzubesteuern Einkünfte für das Jahr 2013 seien für die Kantons- und Gemeindesteuern mit Fr. 24'521.- und für die direkte Bundessteuer mit Fr. 14'712.- festzusetzen. Die Vorinstanz, das Kantonale Steueramt St. Gallen und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (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. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] und Art. 146 DBG, Art. 90 und 100 Abs. 1 BGG) sind erfüllt.

1.2. Die Vorinstanz hat für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern ein gemeinsames Urteil gefällt. Der Antrag der Beschwerdeführer lautet auf Aufhebung der angefochtenen Urteils betreffend Erfassung einer Einkunft im Nachsteuerverfahren sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch mit Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern. Praxisgemäss genügt dies für das Eintreten auf die Beschwerde betreffend beide Steuerarten, solange die zu entscheidenden Rechtsfragen, wie hier, im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind (vgl. **BGE 135 II 260 E.** 1.3.2; Urteile 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 149 II 27**, aber in: StE 2023 B 25.6 Nr. 91; 9C_391/2023 vom 5. Januar 2024 E. 1.2, zur Publikation vorgesehen). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E.** 1.5). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund guthiessen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 141 V 234 E.** 1; Urteil 2C_691/2022 vom 7. September 2023 E. 2). Das Bundesgericht 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). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil

2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: **BGE 143 II 33**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 149 I 105** E. 2.1; **147 I 73** E. 2.1).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 149 I 207** E. 5.5; **149 V 108** E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 148 II 392** E. 1.4.1; **148 V 427** E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 149 IV 57** E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 148 V 70** E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (**BGE 148 IV 356** E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 149 II 43** E. 3.6.4; **149 V 156** E. 6.2; vorne E. 2.1). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu **BGE 147 IV 73** E. 4.1.2; **146 IV 114** E. 2.1).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Der Streit dreht sich darum, ob und in welchem Umfang die B._____ Holding AG im Zusammenhang mit der Übernahme der D._____ AG, wodurch diese zu ihrer Tochtergesellschaft wurde, eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführer vorgenommen hat bzw. diese dadurch von der von ihnen beherrschten B._____ Holding AG eine geldwerte Leistung erhalten haben (vgl. zur Begrifflichkeit - aus Sicht der Gesellschaft wird von verdeckten Gewinnausschüttungen, aus Sicht der Anteilshaberin oder des Anteilshabers von geldwerten Vorteilen gesprochen - Urteil 2C_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.1 m.H.).

3.1. Eine geldwerte Leistung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG liegt vor, wenn die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält (1), der Beteiligungsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt (2), die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist ([3]; Kriterium des Drittvergleichs), und der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war ([4]; **BGE 144 II 427** E. 6.1; **140 II 88** E. 4.1; **138 II 57** E. 2.2; Urteil 9C_697/2022 vom 9. Juni 2023 E. 3.6.1).

3.2.

3.2.1. Die Vorinstanz hat zunächst erwogen, die Einbringung der beiden Gesellschaften in die B._____ Holding AG sei separat zu betrachten. Ob die Übernahme eines Nonvaleurs bei der B._____ Holding AG auch eine geldwerte Leistung an die Beschwerdeführer als Anteilshaber darstelle, hänge unter anderem von der Entwicklung der finanziellen Beziehungen zwischen Aktionären und Gesellschaft als Folge des Aktienverkaufs an die Holding ab. Ende 2012 habe die D._____ AG unter den Passiven eine Darlehensschuld gegenüber ihren Aktionären, den Beschwerdeführern, von Fr. 285'000.- bilanziert, auf welcher diese einen Rangrücktritt erklärt gehabt hätten. Dieses Geld bzw. zumindest die Erhöhung des Darlehens im Jahr 2012 um Fr. 200'000.- sei nicht etwa 2012 von den Beschwerdeführern eingeschossen worden, sondern auf dem Aktionärskontokorrent sei eine entsprechende Forderung gegenüber den Aktionären (Erhöhung im Jahr 2012 um Fr. 200'000.- auf Fr. 278'660.-) verbucht worden. Zwecks Vermeidung des drohenden Konkurses der D._____ AG zufolge Überschuldung, bei dem die Beschwerdeführer mit ihrem privaten Vermögen für die Schulden der Gesellschaft haftet hätten, hätte mindestens das Darlehen von Fr. 285'000.- von den Beschwerdeführern ohne Aussicht auf Rückzahlung eingeschossen werden müssen. Stattdessen habe die B._____ Holding AG mit dem Erwerb der Aktien offenbar auch das Darlehen übernommen. In der Bilanz der D._____ AG per 31. Dezember 2013 sei jedenfalls bei den Aktiven kein Darlehen der Beschwerdeführer mehr aufgeführt gewesen, sondern ein solches der neuen Aktionärin B._____ Holding AG in der Höhe von mittlerweile Fr. 710'000.-. Auch in der Steuererklärung 2013 der Beschwerdeführer sei die vormals bestehende Darlehensschuld gegenüber der D._____ AG mit Fr. 0.- aufgeführt. Gemäss Anhang zur Jahresrechnung 2013 der D._____ AG hätten sich die Aktionäre, also die B._____ Holding AG, dazu verpflichtet, die Verbindlichkeit gegenüber der Bank von Fr. 552'082.10 zu übernehmen. Wie die Darlehensforderung der D._____ AG gegenüber ihren Aktionären in der Höhe von Fr. 285'000.- unter- bzw. auf die B._____ Holding AG übergegangen sei, gehe aus den Akten nicht hervor. Die Übernahme der sanierungsbedürftigen Gesellschaft inklusive der Darlehensschuld der Beschwerdeführer von Fr. 285'000.-, welche zur Beseitigung der Überschuldung ohne Aussicht auf Rückzahlung hätte geleistet werden müssen, lasse sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von den gleichen Aktionären beherrscht seien; sie halte einem Drittvergleich nicht stand, womit objektive Gesichtspunkte für eine geldwerte Leistung vorlägen. Die Beschwerdeführer hätten es unterlassen, im Nachsteuerverfahren die inneren Werte der beiden Beteiligungen zum Zeitpunkt der Einbringung in die B._____ Holding AG nachzuweisen und zur

Problematik des Aktionärsdarlehens Stellung zu nehmen. Gestützt auf die mitwirkungsorientierte Beweislast hätte es indessen den Beschwerdeführern obliegen, die Sachdarstellung der beschwerdeführenden Steuerverwaltung detailliert zu bestreiten. Da sie dies auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unterlassen hätten, sei ihnen der Gegenbeweis misslungen; dem Antrag der beschwerdeführenden Steuerverwaltung entsprechend sei daher von einer geldwerten Leistung von Fr. 285'000.- an die Beschwerdeführer auszugehen.

3.2.2. Die Beschwerdeführer führen aus, mit der Sacheinlage der Aktien der C. _____ AG in Liquidation hätten sie bewusst erhebliche stille Reserven in die B. _____ Holding AG eingebracht. Zusammen damit hätten sie auch die formell überschuldete D. _____ AG in die B. _____ Holding AG eingebracht, um diese mit den Mitteln der C. _____ AG in Liquidation zu einem wiederum prosperierenden Unternehmen auf- und ausbauen zu können. Es habe sich denn auch wieder eine neue Aktionärin gefunden, die gewusst habe, dass der B. _____ Holding AG aus der Liquidation der C. _____ AG in Liquidation bald Liquidität von mehr als Fr. 3 Mio. zufließen werde. Die neue Investorin habe an die Zukunft der D. _____ AG geglaubt und sei bereit gewesen, Mittel einzuschüssen - und zwar zunächst in Form von Darlehen an die B. _____ Holding AG, die dann auf die D. _____ AG übertragen worden seien, wodurch es möglich geworden sei, diese Darlehen mittels Verrechnung zur Kapitalerhöhung bei der D. _____ AG zu verwenden. 2015 habe die D. _____ AG durch Verrechnung mit von der B. _____ Holding AG sowie dem neuen Investor gewährten Darlehen eine erhebliche Kapitalerhöhung durchgeführt. Die Gesellschaft bestehe heute noch und schreibe mittlerweile erfreuliche Gewinne. Das Verwaltungsgericht habe es unter Berufung darauf, dass die Schweiz kein eigentliches Konzernsteuerrecht kenne, unterlassen, eine all diese Vorgänge berücksichtigende konsolidierte Betrachtung anzustellen, was indessen angezeigt gewesen wäre. Die C. _____ AG in Liquidation schlicht auszublenden, obschon deren Einbringung in die B. _____ Holding AG nahezu gleichzeitig und in einem engen Konnex erfolgt sei, greife zu kurz. Entgegen der insoweit willkürlichen Feststellung der Vorinstanz habe die B. _____ Holding AG die Darlehensschuld der D. _____ AG von Fr. 285'000.- nicht übernommen. Vielmehr seien per Ende 2013 das Guthaben der D. _____ AG gegenüber den Beschwerdeführern und die Darlehensschuld ihnen gegenüber (mit Rangrücktritt) miteinander verrechnet und nur der Saldo von Fr. 2'439.05 (Guthaben der Beschwerdeführer) auf die B. _____ Holding AG übertragen worden. Die B. _____ Holding AG habe somit nur ermöglicht, dass das rangrücktrittsbelastete Darlehen der Beschwerdeführer mit deren Schulden bei der Gesellschaft habe verrechnet werden können, was keinen geldwerten Vorteil darstelle, zumal nur eine hypothetische Belastung der Beschwerdeführer - die im Fall eines Konkurses der D. _____ AG eingetreten wäre - auf die B. _____ Holding AG übertragen worden sei. Ausserdem seien mit der Kapitalerhöhung sämtliche gewährten Rangrücktritte frei bzw. hinfällig geworden. Selbst wenn im Übrigen die Ablösung des mit einem Rangrücktritt belasteten Darlehens über Fr. 285'000.- einen geldwerten Vorteil darstellen sollte, wäre für die Beschwerdeführer nicht erkennbar gewesen, dass ihnen mit dieser Transaktion ein solcher zugeflossen sein solle. Schliesslich liege darin, dass das Verwaltungsgericht diese Vorgänge nicht näher untersucht habe, es insbesondere unterlassen habe zu prüfen, wie die Darlehensforderung der Beschwerdeführer auf die B. _____ Holding AG übergegangen sein solle, nicht nur eine Verletzung der verwaltungsgerichtlichen Pflicht zur Sachverhaltsermittlung, sondern auch eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

4.

4.1. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Untersuchungspflicht ist angesichts der formellen Natur des Gehörsanspruchs (**BGE 144 I 11** E. 5.3; **137 I 195** E. 2.2) vorweg zu behandeln.

4.2.

4.2.1. Das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen als Steuersubjekte unterliegt der Untersuchungsmaxime (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (**BGE 147 II 209** E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG; **BGE 148 II 285** E. 3.1.1).

4.2.2. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast hat ein Gesellschafter, der wie hier die beiden Beschwerdeführer gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilinhaber gegenüber ebenso berechtigt (Urteil 9C_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.3.4). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn wie in der vorliegenden Konstellation die Veranlagung der B. _____ Holding AG nur deshalb in Rechtskraft erwachsen ist, weil auf die Einsprache gegen die Veranlagung mangels Rechtsschutzinteresses (Nullveranlagung) nicht eingetreten werden konnte (Urteil 2C_489/2018 / 2C_490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.4 f.).

4.3.

4.3.1. Es wäre damit grundsätzlich Sache der Beschwerdeführer gewesen, die ihnen zugerechnete geldwerte Leistung mit substantiierten Vorbringen und Beweisangeboten zu bestreiten; und zwar auch nachdem die Verwaltungsrekurskommission ihre Beschwerde gutgeheissen und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung verneint, das Kantonale Steueramt jedoch gegen deren Entscheid Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben hatte. Daran ändert auch nichts, dass die Vorinstanz mit einer anderen Begründung auf das Vorliegen einer geldwerten Leistung geschlossen hat als vorher das Kantonale Steueramt in der Veranlagung.

4.3.2. Die Beschwerdeführer haben es versäumt, die Vorgänge im Zusammenhang mit dem Erwerb der D. _____ AG - insbesondere im Anschluss an die Übernahme und den Untergang der Forderungen der Gesellschaft gegen sie ebenso wie der Schulden der D. _____ AG ihnen gegenüber, für die sie eine Rangrücktrittserklärung abgegeben hatten - transparent zu machen. Wie im Folgenden zu zeigen sein wird (E. 5), genügt die Feststellung der Vorinstanz, wonach die B. _____ Holding AG sowohl die Darlehen an wie von den Aktionären der D. _____ AG übernommen habe (da in der Bilanz der D. _____ AG lediglich noch Aktiv- und Passivpositionen gegenüber der B. _____ Holding AG, hingegen keine solchen den Beschwerdeführern gegenüber mehr figuriert hätten), um die von ihr angenommene verdeckte Gewinnausschüttung zu begründen. Diese Begründung weicht zwar von jener ab, welche das Kantonale Steueramt ursprünglich für die Aufrechnung gegeben hatte. Da die Übernahme der Forderungen der D. _____ AG gegen und der Schulden gegenüber den Beschwerdeführern als Begründung für die Aufrechnung indessen bereits in der Beschwerde ans Verwaltungsgericht thematisiert worden war, erübrigten sich damit zum einen weitere diesbezügliche Untersuchungen der Vorinstanz dazu und es kann überdies von einer Verletzung des Anspruchs der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör nicht gesprochen werden, weil die Vorinstanz mit dieser Begründung für die Aufrechnung kein Argument verwendet hat, das im bisherigen Verfahren nicht aufgetaucht war und mit dessen Verwendung zur Begründung der Aufrechnung die Beschwerdeführer nicht rechnen konnten (**BGE 145 I 167** E. 4.1; **131 V 9** E. 5.4; Urteil 1C_56/2023 vom 19. Oktober 2023 E. 4.1).

5.

5.1.

5.1.1. Das schweizerische Steuerrecht kennt - mit Ausnahme einzelner Bestimmungen - keine Konzernsichtweise. Es behandelt jede Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als ein rechtlich selbständiges Subjekt, das die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des Aktionariats zu tätigen hat. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit fernstehenden Personen vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Aktionariat) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (**BGE 140 II 88** E. 4.1; **138 II 57** E. 4.1; **110 Ib 127** E. 3b/bb; **110 Ib 222** E. 3a; **108 Ib 28** E. 4c; Urteil 9C_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 4.4).

5.1.2. Für die vorliegend zu beurteilende Angelegenheit bedeutet dies namentlich, dass, wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, im Zusammenhang mit der Sacheinlage von Aktien der C. _____ AG in Liquidation in die B. _____ Holding AG und dem Erwerb der D. _____ AG durch die B. _____ Holding AG eine getrennte Betrachtungsweise angezeigt ist und im Zusammenhang mit diesen Vorgängen in steuerlicher Hinsicht keine Verrechnung eines allfälligen Minderwerts der einen mit einem allfälligen Mehrwert der anderen Beteiligung zulässig ist. Soweit die Beschwerdeführer somit vor den kantonalen Instanzen stille Reserven von rund Fr. 3 Mio. behauptet haben, sind sie dafür nicht nur hinsichtlich des Bestands dieser stillen Reserven, sondern auch mit Bezug darauf beweispflichtig, in welcher der beiden Gesellschaften (C. _____ AG in Liquidation, D. _____ AG) sich diese Reserven befunden haben sollen. Einen solchen Nachweis sind die Beschwerdeführer indessen schuldig geblieben. Auch aus den Akten ergibt sich lediglich, dass die Refinanzierung der D. _____ AG via die B. _____ Holding AG offenbar in der Folge gelang, weil im Zusammenhang mit der Liquidation der C. _____ AG in Liquidation Ausschüttungen dieser Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft (sowie Einschüsse von einem aussenstehenden Investor) eine Refinanzierung der D. _____ AG möglich machten. Hinsichtlich der D. _____ AG wurde dagegen im kantonalen Verfahren weder substantiiert geltend gemacht geschweige denn nachgewiesen, dass die buchmässig überschuldete Gesellschaft über stille Reserven verfügt hätte. Die Vorinstanz ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die D. _____ AG über keine stillen Reserven verfügte und die B. _____ Holding AG kurz nach ihrer Gründung mit der Übernahme der überschuldeten D. _____ AG zu Fr. 0.- einen Nonvaleur erwarb.

5.2.

5.2.1. In der Veranlagung hat das Kantonale Steueramt noch eine geldwerte Leistung im Umfang der Überschuldung der D. _____ AG (Bilanz per 31. Dezember 2012) angenommen. Dies wurde damit begründet, dass sich der Erwerb der überschuldeten Gesellschaft nur durch das Beteiligungsverhältnis der Beschwerdeführer an der D. _____ AG und der (damals) neu gegründeten B. _____ Holding AG

erklären lasse. Angesichts des Umstands, dass der Kaufpreis für die D. _____ AG auf Fr. 0.- festgelegt wurde, erfasste das Kantonale Steueramt sodann den Betrag der Überschuldung - als negativen Wert der D. _____ AG - als geldwerte Leistung.

5.2.2. Die Vorinstanz hat diese Betrachtungsweise zu Recht abgelehnt. Der Erwerb der Beteiligung an einer notleidenden Gesellschaft kann nämlich angesichts der mangelnden Haftung des an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten für die Gesellschaftsschulden durchaus Sinn ergeben, solange der Erwerber - wie hier die B. _____ Holding AG - für die Beteiligung kein Entgelt entrichten muss (vgl. zum anderen Fall, da für eine Beteiligung an einer überschuldeten Gesellschaft ein Preis bezahlt wurde, das Urteil 2C_630/2021 / 2C_631/2021 vom 17. Mai 2022). Ob im Zusammenhang mit dem Erwerb einer überschuldeten Gesellschaft zu Fr. 0.- eine geldwerte Leistung erfolgt, hängt vielmehr, wie gerade der vorliegende Fall zeigt, von der weiteren Entwicklung der Beziehungen zwischen der Gesellschaft und der an ihr - direkt und indirekt - Beteiligten ab.

5.3.

5.3.1. Beim Erwerb einer überschuldeten Gesellschaft, welche wie hier die D. _____ AG über keine stillen Reserven verfügt, die indessen Guthaben gegenüber ihren Aktionären hat und deren Aktionäre einen Rangrücktritt auf ihren eigenen Forderungen gegenüber der Gesellschaft erklärt haben, erscheint zwar nicht als undenkbar, bestehende Forderungen gegen und Schulden gegenüber den bisherigen Aktionären, und zwar gerade solche mit Rangrücktritt, nach der Übernahme "stehen" zu lassen. Die Werthaltigkeit von Aktivdarlehen gegen die bisherigen Aktionäre wird durch die Übernahme nicht berührt und Passivdarlehen gegenüber den bisherigen Aktionären können gegebenenfalls (nach Gesundung der übernommenen Gesellschaft) zurückgezahlt werden.

5.3.2. Indessen ergibt es aus der Perspektive der Übernehmerin wirtschaftlich keinen Sinn, sich dazu bereit zu erklären, unmittelbar nach dem Beteiligungserwerb von den bisherigen Aktionären deren Schulden bei der übernommenen Gesellschaft (d.h. Forderungen der Gesellschaft gegen die Aktionäre) zu übernehmen und sich gleichzeitig deren mit einem Rangrücktritt belastete Forderungen gegenüber der Gesellschaft (d.h. Schulden der Gesellschaft beim Aktionär) abtreten zu lassen. Im Ergebnis läuft dies aus Sicht der Übernehmerin auf eine ungerechtfertigte Entlastung der bisherigen Aktionäre hinaus. Diese müssen nach der Schuldübernahme mit gleichzeitiger Forderungsabtretung ihre Schulden gegenüber der Gesellschaft nicht mehr "einschiessen", weil diese von der Übernehmerin mittels (privativer) Schuldübernahme übernommen wurden, während die Übernehmerin dafür lediglich ein mit einem Rangrücktritt belastetes - nur unter der Bedingung, dass das Kaufobjekt sich sanieren lässt, werthaltiges - Guthaben gegen ihre Tochtergesellschaft erhält. Ein solches Vorgehen, auf welches sich hier gemäss zutreffender Feststellung der Vorinstanz aus dem Vergleich der Bilanzen der D. _____ AG per Ende 2012 und 2013 schliessen lässt, da per 31. Dezember 2013 in der Bilanz der D. _____ AG keine Forderungen bzw. Schulden mit Rangrücktritt gegenüber den Beschwerdeführern als den bisherigen Aktionären erscheinen, hält einem Drittvergleich offensichtlich nicht stand.

5.3.3. Zwar berufen sich die Beschwerdeführer nicht ausdrücklich auf Art. 99 Abs. 1 BGG. Hingegen wollen sie mit ihrer im bundesgerichtlichen Verfahren neuen Sachverhaltsdarstellung, wonach Aktiv- und Passivdarlehen Aktionär der D. _____ AG nach deren Erwerb durch die B. _____ Holding AG gegeneinander verrechnet und der Saldo von der B. _____ Holding AG übernommen worden sei, offenbar geltend machen, erst die Feststellungen der Vorinstanz mit Bezug auf das Schicksal der Guthaben bzw. Schulden der D. _____ AG ihnen gegenüber nach dem Erwerb der D. _____ AG durch die B. _____ Holding AG gäben ihnen Anlass für dieses neue Vorbringen. Selbst wenn davon ausgegangen werden wollte, dies treffe zu und deshalb auf den neu vorgebrachten Sachverhalt (Verrechnung von Aktiv- und Passivdarlehen Aktionär und erst hernach Übertragung des Saldos auf die B. _____ Holding AG) abgestellt würde, änderte dies nichts. Dadurch würde vielmehr ebenso klar erkennbar, dass die B. _____ Holding AG den Beschwerdeführern eine geldwerte Leistung erbracht hat. Diese läge nämlich gerade darin, dass die B. _____ Holding AG offenbar einer Verrechnung der Forderungen der Beschwerdeführer gegenüber der D. _____ AG, auf denen sie einen Rangrücktritt erklärt hatten, mit ihren Verpflichtungen der D. _____ AG gegenüber, zustimmte. Einer solchen Verrechnung eines werthaltigen Guthabens gegenüber den bisherigen Aktionären mit deren Forderung gegen die Gesellschaft, auf der sie einen Rangrücktritt erklärt hatten, hätte ein wirtschaftlich fremder Übernehmer im Fall des Erwerbs der überschuldeten D. _____ AG keinesfalls zugestimmt; die Verrechnung hält somit einem Drittvergleich offensichtlich nicht stand.

5.3.4. Entgegen der Vorinstanz - welche, wie ihre Erwägungen zeigen, offensichtlich den Betrag des Guthabens der D. _____ AG gegenüber ihren bisherigen Aktionären per 31. Dezember 2012 (Fr. 278'660.-) mit jenem der Schulden gegenüber diesen, auf denen ein Rangrücktritt erklärt worden war, verwechselt hat (Fr. 285'000.-) und deren Feststellungen insoweit von Amtes wegen zu korrigieren sind (Art. 105 Abs. 2 BGG; **BGE 133 IV 286** E. 6.2; **133 II 249** E. 1.4.3; Urteil 8C_543/2022 vom 9. März 2023 E. 2.2) - ergibt sich damit eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Schuld der Beschwerdeführer gegenüber der D. _____ AG (Fr. 278'660.-). Im Umfang der Korrektur aufgrund der Verwechslung ist die Beschwerde der Beschwerdeführer gutzuheissen (Fr. 278'660.- statt Fr. 285'000.-, was rund 2% entspricht; vgl. E. 7). Damit betragen die nachzubesteuernden Einkünfte der Beschwerdeführer für das Jahr 2013 Fr.

303'181.- (statt Fr. 309'521.-) bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 181'909.- (statt Fr. 185'712.-) bei der direkten Bundessteuer. Durch die gleichzeitige Übernahme der Schulden der bisherigen Aktionäre der D. _____ AG dieser gegenüber und deren mit einem Rangrücktritt belasteten Forderungen gegen die Gesellschaft befreite nämlich die B. _____ Holding AG im Ergebnis die Beschwerdeführer von ihrer "Einschusspflicht" in die D. _____ AG. Darin besteht eine verdeckte Gewinnausschüttung der B. _____ Holding AG an die Beschwerdeführer.

5.4. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer war ausserdem für die Beschwerdeführerin als Präsidentin des Verwaltungsrats der D. _____ AG (vgl. Handelsregistereintrag) der Charakter der Entlastung der Aktionäre der D. _____ AG durch die gleichzeitige Übernahme von Aktiv- und Passivdarlehen Aktionär durch die B. _____ Holding AG (bzw. die Verrechnung der Aktivdarlehen der D. _____ AG gegenüber den Beschwerdeführern mit den Schulden ihnen gegenüber) als geldwerte Leistung der B. _____ Holding AG an die Beschwerdeführer ohne weiteres erkennbar. Dass die Beschwerdeführer in einer Gesamtbetrachtung, wie sie selbst geltend machen, beabsichtigten, die D. _____ AG in einer längeren zeitlichen Perspektive mittels (zunächst kreditierten und später in Eigenkapital umgewandelten) Erträgen und entsprechenden Ausschüttungen der C. _____ AG in Liquidation an die B. _____ Holding AG zu sanieren, spielt dabei keine Rolle. Auch wenn diese Sanierung nach Darstellung der Beschwerdeführer in den Folgejahren (unter anderem auch, weil es möglich war, neue, wirtschaftlich fremde Investoren für die D. _____ AG zu finden) gelang, ändert dies nichts daran, dass den Beschwerdeführern im Zusammenhang bzw. im direkten Anschluss an die Übernahme der D. _____ AG durch die B. _____ Holding AG eine geldwerte Leistung zugeflossen ist, und dies für die Beschwerdeführerin auch erkennbar war; dies zumal auch deshalb, weil die "Streichung" der Schulden der Beschwerdeführer gegenüber der D. _____ AG (via Übernahme von Aktiv- und Passivaktionärsdarlehen), vorbehaltlich einer Anfechtung des Vorgangs in einem allfälligen Konkurs der D. _____ AG auch dann Bestand gehabt hätte, wenn die Sanierung der Gesellschaft nicht gelungen wäre.

5.5. Da, wie dargelegt, mit Bezug auf die Übernahme der Aktiv- und Passivaktionärsdarlehen der D. _____ AG durch die B. _____ Holding AG (bzw. die Verrechnung dieser Positionen) im Anschluss an den Erwerb der D. _____ AG durch die B. _____ Holding AG alle Merkmale einer geldwerten Leistung an die Beschwerdeführer als Beteiligte der B. _____ Holding AG erfüllt sind, erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist daher abzuweisen.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

6.

Art. 33 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen (in der in den Jahren 2013 und 2014 gültigen Fassung, nGS 33-116; StG/SG) entspricht Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Ausserdem belässt das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen mit Blick auf die geldwerten Leistungen als Steuerobjekt (Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14; vgl. Urteil 2C_400/2020, 2C_405/2020 vom 22. April 2021 E. 7 m.H.) keinen Spielraum. Für die Beurteilung auf der Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

7.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2013 als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen 2013, wenn auch nur in einem marginalen Umfang (rund 2%, vgl. E. 5.3.4), als begründet. Sie ist daher teilweise gutzuheissen, Ziff. 1 und 2 des angefochtenen Entscheids sind mit Bezug auf die nachzubesteuernden Einkünfte der Beschwerdeführer für das Jahr 2013 aufzuheben und neu festzulegen. Eine Aufhebung von Ziff. 3 und 4 des angefochtenen Entscheids betreffend Kosten- und Entschädigungsfolgen rechtfertigt sich angesichts des nur marginalen Obsiegens der Beschwerdeführer nicht (Art. 67 und Art. 68 Abs. 5 BGG).

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens, ebenfalls wegen des nur marginalen Obsiegens der Beschwerdeführer, unter solidarischer Haftung den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Parteienschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird teilweise gutgeheissen. Ziff. 1 des Urteils des Verwaltungsgerichts St. Gallen, Abteilung III, wird mit Bezug auf die nachzubesteuernden

Einkünfte der Beschwerdeführer für das Jahr 2013 aufgehoben und die Einkünfte werden auf Fr. 303'181.- festgelegt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird teilweise gutgeheissen. Ziff. 2 des Urteils des Verwaltungsgerichts St. Gallen, Abteilung III wird mit Bezug auf die nachzubesteuernden Einkünfte der Beschwerdeführer für das Jahr 2013 aufgehoben und die Einkünfte werden auf Fr. 181'909.- festgelegt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'500.- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

4.

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

Luzern, 1. Mai 2024

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

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf