Fall-Nr.:	B 2016/37
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	28.09.2017
Entscheiddatum:	28.09.2017

Entscheid Verwaltungsgericht, 28.09.2017

Steuerrecht, Gewinnsteuer, Art. 81, Art. 82 Abs. 1 lit. a und b StG.Hohe Beweisanforderungen an den Nachweis von Zahlungen ins Ausland (Fürstentum Liechtenstein) nicht erfüllt (E. 3.1 und 3.3 f.), (Verwaltungsgericht, B 2016/37).Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 1. Februar 2018 abgewiesen (Verfahren 2C_942/2017).

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Bischofberger

Verfahrensbeteiligte

Q. GmbH,

Beschwerdeführerin,

gegen

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

Vorinstanz,

© Kanton St.Gallen 2021

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2013

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Zweck der am 13. Juni 2012 im Handelsregister eingetragenen Q. GmbH, M., ist der Bau, Kauf und Verkauf sowie das Halten und Verwalten von Liegenschaften, der Unterhalt und die Renovation der erworbenen Liegenschaften, Hauswartungen derselben sowie das Erbringen von Transportdienstleistungen im In- und Ausland. A.Y. ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft (act. 8/6/I/00, www.zefix.ch, … .ch). Am 25. September 2013 erwarb die Q. GmbH das Grundstück Nr. 002, K., für CHF 860‘000. Am 9. Dezember 2013 verkaufte sie es zu einem Preis von CHF 1‘080‘000 weiter (act. 8/6/I/02 und 03, www.geoportal.ch).

B. Am 16. Februar 2015 veranlagte das kantonale Steueramt die Q. GmbH für die st. gallische Kantonssteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 152‘100 und einem steuerbaren Kapital von CHF 3‘000 (Steuererklärung vom 5. August 2014). Mit Entscheid vom 13. Februar 2015 wies das kantonale Steueramt eine dagegen offenbar am 9. März 2015 erhobene Einsprache der Q. GmbH ab (act. 8/6/I/00 f. und 04-06, Einsprache nicht aktenkundig). Dagegen rekurrierte die Q. GmbH am 22. April 2015 an

© Kanton St.Gallen 2021

die Verwaltungsrekurskommission (act. 8/1). Mit Entscheid vom 7. Januar 2016 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab, soweit sie darauf eintrat (act. 5).

C. Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 7. Januar 2016 erhob die Q. GmbH (Beschwerdeführerin) am 4. Februar 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, es sei der angefochtene Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben. Die Auslagen im Zusammenhang mit der Renovation des Mehrfamilienhauses auf Grundstück Nr. 002, K., im Betrag von CHF 61‘000 (Umbauarbeiten) und von CHF 48‘500 (Kauf- und Verkaufsprovisionen) an die X. AG, G., sowie diejenigen in der Höhe von CHF 49‘800 (Beratung, Architektur und Umbau) an die R. GmbH, Z., seien als geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar anzuerkennen (act. 1). Mit Eingaben vom 26. Februar 2016 bzw. vom 10. März 2016 schlossen die Vorinstanz resp. das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) auf Abweisung der Beschwerde (act. 7 und 10).

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung des Rechtsmittels berechtigt. Die Eingabe vom 4. Februar 2016 (act. 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 StG in Verbindung mit 196 Abs. 1 und Art. 161 StG sowie Art. 64, Art. 45 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung 2 ist auf die Beschwerde einzutreten. Nachdem das Verwaltungsgericht im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP in diesem Rechtsbereich nicht gilt, sind die von der Beschwerdeführerin nachgereichten Unterlagen (act. 2/1-4) in die Beurteilung und Beweiswürdigung des vorliegenden Verfahrens miteinzubeziehen (vgl. VerwGE B

© Kanton St.Gallen 2021

2014/92; B 2014/131 vom 27. Oktober 2015 E. 2 mit Hinweisen auf VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008, E. 2.1, B 2013/8; B 2013/9 vom 12. Februar 2014, E. 4.1 sowie B 2012/266 vom 12. Februar 2014, E. 2.4.1; www.gerichte.sg.ch).

2. Die Beschwerdeführerin rügt beiläufig (act. 1, S. 1), das Rechtgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 des Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV) sei verletzt. Diesbezüglich ist nicht erkennbar und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht weiter dargetan, inwiefern dies vorliegend der Fall sein sollte (vgl. hierzu die von der Vorinstanz angerufenen Vergleichsfälle VerwGE B 30/1991 vom 4. Juli 1991, in: SGE 1991 Nr. 2, bestätigt mit BGer 2P.198/1991 vom 27. Mai 1992, und VerwG B 74/1991 vom 23. März 1992, in: SGE 1992 Nr. 2). Insofern fehlt es an einer ausreichenden Begründung (Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Rüge ist deshalb nicht einzutreten.

3. Im Rahmen der in der Beschwerdeschrift vorgetragenen Kritik (act. 1) zu untersuchen bleibt, ob die Zahlungen an die X. AG und die R. GmbH von gesamthaft CHF 159‘300 zu Recht erfolgswirksam verbucht wurden oder dem steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin aufzurechnen sind.

3.1. Gegenstand der Gewinnsteuer ist der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung (vgl. Art. 81 und Art. 82 Abs. 1 lit. a StG, siehe auch Art. 57 und Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, Art. 24 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG, sowie BGE 143 II 8 E. 7.1 und zum Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz BGE 141 II 83 E. 3.1 mit Hinweisen sowie Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 325 f., und R. Burkhalter, Massgeblichkeitsgrundsatz, Bern 2003, Rz. 30 ff.). Zum Reingewinn aufzurechnen sind unter anderem alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 82 Abs. 1 lit. b StG, siehe auch Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Geschäftsmässig begründet und steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie

© Kanton St.Gallen 2021

mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (vgl. BGE 142 II 488 E. 3.6.8 und BGer 2C_51/2016; 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1 je mit Hinweisen und Brülisauer/ Krummenacher, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 24 N 202). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. BGer 2C_795/2015; 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 mit Hinweisen, in: StR 71/2016 S. 631 ff. und CaS 2016/3, S. 283 ff., und Zigerli/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, III./Rz. 148).

Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Ist dieser Beweis nicht geleistet, ist zuungunsten der mit dem Beweis belasteten Person zu entscheiden (vgl. BGer 2C_795/2015; 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.3 f. mit Hinweisen, a.a.O.). Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Mass gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt. In diese Ländergruppe fällt bisheriger Praxis gemäss auch das Fürstentum Liechtenstein (vgl. BGer 2C_473/2016; 2C_474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3 mit Hinweis auf BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2 in: ASA 84 254, RDAF 2016 II 110, StE 2015 A 21.12 Nr. 16 und StR 70/2015, S. 811 ff.). Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (vgl. BGer 2C_797/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.2 mit Hinweisen auf StR 65/2010, S. 66 E. 2.3; ASA 68 246 E. 2c; ASA 65 397 E. 2b; mit weiteren Hinweisen, in: StE 2013 B

© Kanton St.Gallen 2021

72.14.2 Nr. 41, und BGer 2C_862/2011; 2C_863/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4, in: StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39).

3.2. Nicht umstritten ist vorab, dass es sich bei der X. AG, G. (Domiziladresse: F., S.-strasse 01, 0000 E., www. …) und der am 15./23. September 2015 im Handelsregister gelöschten R. GmbH, Z. (act. 8/6/I/08, www.zefix.ch, www.shab.ch), um keine der Beschwerdeführerin oder ihrem einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer nahestehende Unternehmungen handelt (vgl. hierzu Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 58 N 273 ff., und act. 8/6/II/02).

3.3. Bezüglich der als Aufwand ausgewiesenen Kaufs- und Verkaufsprovision an die X. AG in der Höhe von gesamthaft CHF 48‘500 hat die Beschwerdeführerin auf Verlangen des Beschwerdegegners im Veranlagungsverfahren am 31. Oktober 2014 die Rechnung vom 9. Dezember 2013 und am 12. Februar 2015 einen Bankauszug vom 13. Dezember 2013 nachgereicht (act. 8/6/II/00 f. und 06 f.). Zudem hat sie im Beschwerdeverfahren zwei Mäklerverträge im Sinne von Art. 412 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 220, OR) vom 12. August 2013 resp. 29. Oktober 2013 beigebracht (act. 2/1 f.). Der Umstand, dass der Mäklervertrag für den Kauf eines älteren Mehrfamilienhauses im Raum Ostschweiz/Rheintal angeblich am 12. August 2013 und damit erst nach Ausstellung der Offerten für den Umbau des Mehrfamilienhaues auf Parzelle Nr. 002 in K. vom 13. Juli 2013 und 10. August 2013 (act. 8/6/II/05) unterzeichnet wurde, erschüttert den Beweiswert dieser Dokumente nachhaltig. Dessen ungeachtet fehlt weiterhin ein Nachweis, dass die X. AG ihren Verpflichtungen aus den fragwürdigen Mäklerverträgen tatsächlich nachgekommen ist. Es ist nicht ersichtlich, dass die X. AG tatsächlich – wie vertraglich vereinbart – den Kauf resp. den Verkauf des Grundstücks Nr. 002, K., vermittelt und damit die Provision im Umfang von 2 % resp. 3 % des Kauf- bzw. Verkaufspreises der Liegenschaft verdient hat. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin keine schriftlichen Mitteilungen über die Kaufs- resp. Verkaufsbemühungen der X. AG eingereicht, obgleich sich die X. AG zu solchen schriftlichen Auskünften vertraglich verpflichtete (act. 2/1 bzw. 2, Rechte und Pflichten des Maklers Ziff. 3 resp. Ziff. 2). Auch war die Beschwerdeführerin vertraglich berechtigt, sich ohne Mitwirkung des Maklers um den

© Kanton St.Gallen 2021

Abschluss eines Kauf- resp. Verkaufsvertrages zu bemühen (act. 2/1 bzw. 2/2, Rechte und Pflichten des Kunden, je Ziff. 1, vgl. zur Ausschliesslichkeitsklausel BGer 4C. 120/2006 vom 30. Juni 2006 E. 2.2 mit Hinweisen). Selbst unter Berücksichtigung der erst im Beschwerdeverfahren nachgereichten Mäklerverträge ist der Schluss der Vorinstanz in Erwägung 3b/bb (act. 5, S. 8 f.) nicht zu beanstanden, wonach die Beschwerdeführerin die hohen Beweisanforderungen, die an den Nachweis von Zahlungen ins Ausland gestellt werden, in Bezug auf die Kauf- und Verkaufsprovision nicht erfüllt hat.

3.4. Was den verbuchten Aufwand für die geltend gemachten Umbauarbeiten durch die X. AG im Betrag von CHF 61‘000 betrifft, hat die Beschwerdeführerin auf Veranlassung des Beschwerdegegners im Veranlagungsverfahren am 31. Oktober 2014 die Rechnung vom 9. Dezember 2013, am 19. Januar 2015 die Offerten vom 13. Juli 2013 und 10. August 2013 (inklusive handschriftlichem Vermerk) sowie am 12. Februar 2015 den Bankauszug vom 12. Dezember 2013 nachgereicht (act. 8/6/II/00 f., 04 f. und 06 f.). Im Beschwerdeverfahren hat sie ihrer Beschwerdeschrift vom 4. Februar 2016 eine undatierte Fotodokumentation der Umbauarbeiten und eine Bestätigung der X. AG vom 4. Februar 2016 beigelegt, wonach diese in den Monaten Oktober/November 2013 die Renovationsarbeiten an der Liegenschaft Nr. 002 in K. durchgeführt haben soll (act. 2/3 f.). Aus der Bestätigung vom 4. Februar 2016 (act. 2/4) ist indes nicht ersichtlich, wer für die X. AG die Bestätigung unterzeichnete, obschon die X. AG gegen aussen hin unbestrittenermassen nicht in Erscheinung tritt. Dieser Umstand mindert den Beweiswert dieses Dokuments erheblich, sodass diesem Schreiben keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden kann. Aus dieser Bestätigung allein kann deshalb nicht geschlossen werden, dass die fraglichen Aufwendungen tatsächlich in die behaupteten Umbauarbeiten geflossen sind. Es mangelt nach wie vor an aussagekräftigen bzw. detaillierten Unterlagen (etwa Stundenaufschriebe, Liefernachweise, Pläne usw.), woraus die Erbringung der offerierten Renovationsarbeiten durch die X. AG ersichtlich wäre. Mit Blick auf die Auftragssumme von CHF 61‘000 mutet dies erstaunlich an, selbst wenn das Umbauvorhaben keiner Baubewilligungspflicht unterlegen wäre. Zudem bestehen Widersprüche zwischen den eingereichten Fotoaufnahmen und den Offerten (bspw. in Bezug auf den Abbruch der „Scheune“, die Balkonuntersicht oder den Umfang der Neustrukturierung im Gebäudeinnern). Vor diesem Hintergrund ist die Beweiswürdigung der Vorinstanz in

© Kanton St.Gallen 2021

Erwägung 3b/aa des angefochtenen Entscheids (act. 5, S. 6 ff.) selbst unter Einbezug der im Beschwerdeverfahren neu eingereichten Unterlagen zu bestätigen, wonach es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, den als steuermindernd deklarierten Aufwand für die Umbauarbeiten durch die X. AG rechtsgenüglich zu belegen. Gesamthaft betrachtet bleiben die Umstände dieser Umbauarbeiten unklar. Auch in dieser Hinsicht erfüllt die Beschwerdeführerin die hohen Beweisanforderungen, die an den Nachweis von Zahlungen ins Ausland gestellt werden, nicht.

3.5. Was den von der Beschwerdeführerin in Abzug gebrachten Aufwand für Beratung, Architektur und Umbau durch die R. GmbH anbelangt, hat die Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren auf Veranlassung des Beschwerdegegners am 12. Februar 2015 einen Bankauszug vom 18. Februar 2014 sowie im Rekursverfahren am 22. April 2015 die Rechnung vom 5. Dezember 2013 im Betrag von CHF 49‘800 nachgereicht (act. 8/2/3, act. 8/6/II/06 f.). Diesbezüglich hat die Vorinstanz in Erwägung 3b/cc des angefochtenen Entscheids (act. 5, S. 9 f.) einlässlich und überzeugend dargetan, dass diese Unterlagen allein zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistungen nicht genügten, selbst wenn der Beschwerdeführerin dabei keine erhöhten Beweisanforderungen oblägen. Worin die Leistung der R. GmbH effektiv bestanden haben sollte, sei in keiner Weise belegt. Bei einer Auftragssumme von CHF 49‘800 sei nicht nachvollziehbar, dass die Beschwerdeführerin keinerlei weitere Unterlagen (etwa detaillierte Stundenabrechnungen, Vereinbarungen, Pläne, Korrespondenzen) vorgelegt habe resp. vorzulegen vermochte. Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht ansatzweise, diesen Erwägungen der Vorinstanz etwas entgegenzusetzen. Anhaltspunkte dafür, dass die R. GmbH gemäss der Darstellung der Beschwerdeführerin im Oktober und November 2013 rund 330 Stunden Arbeit erbracht haben sollte, bestehen nicht. Daran vermögen weder die im Beschwerdeverfahren eingereichte Fotodokumentation und noch die Beteuerungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift vom 4. Februar 2016 (act. 1 lit. c) etwas zu ändern. Darüber hinaus steht der geltend Aufwand für Beratung und Architektur durch die R. GmbH im Betrag von CHF 49‘800 in einem offensichtlichen Missverhältnis zum verbuchten Aufwand für die Umbauarbeiten durch die X. AG im Betrag von CHF 61‘000.

© Kanton St.Gallen 2021

3.6. Zusammenfassend ergibt sich, dass es der Beschwerdeführerin auch im Beschwerdeverfahren nicht gelungen ist, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der streitigen Zahlungen in der Höhe von insgesamt CHF 159‘300 zu erbringen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Demzufolge besteht kein Raum, den behaupteten Aufwand als geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar anzuerkennen. Die Beschwerde ist abzuweisen.

4. (…).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 2'000 unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses von CHF 1‘500.

3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident	Der Gerichtsschreiber
Eugster	Bischofberger

© Kanton St.Gallen 2021