



Fall-Nr.: B 2007/99
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 05.11.2007
Entscheiddatum: 05.11.2007

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 5. November 2007

Steuerrecht, Art. 82 Abs. 1 und Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Fehlender Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Zahlungen einer Gesellschaft an ihre Aktionäre für Büroräume in deren Privatwohnungen (Verwaltungsgericht, B 2007/99).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

O. AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch F. Treuhand AG,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und



Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Gewinn- und Kapitalsteuern aufgrund des

Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2005

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Die O. AG mit Sitz in A. ist ein Unternehmen der Malerbranche. Aktionäre und Geschäftsführer sind X., Y. und Z., alles eidg. dipl. Malermeister. In der Steuererklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2005 deklarierte die O. AG einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'406.-- und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 84'125.--. Die Veranlagungsbehörde rechnete insgesamt Fr. 16'480.-- zum steuerbaren Gewinn hinzu und begründete die Aufrechnung damit, die gemäss den Lohnausweisen verbuchten Pauschalspesen würden lediglich im Umfang von Fr. 6'000.-- je Aktionär anerkannt. Die O. AG wurde mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 17'800.-- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 84'000.-- veranlagt. Gegen diese Veranlagung erhob die O. AG Einsprache. Sie machte geltend, bei den umstrittenen Pauschalspesen handle es sich um Entschädigungen für Büroräumlichkeiten und Garagen der Aktionäre sowie diverse Kleinstspesen. Die Aufrechnung dieser Kleinstspesen werde akzeptiert. Die Aufrechnung von geldwerten Leistungen für Büro- und Garagenmiete sei aber fallen zu lassen und der steuerbare Gewinn auf Fr. 7'166.-- zu reduzieren. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 28. September 2006 ab.



St.Galler Gerichte

B./ Mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 3. Oktober 2006 erhob die O. AG Rekurs mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die den Aktionären für Garagen- und Büromiete vergüteten Beträge seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 15. Mai 2007 teilweise gut und hob den Einspracheentscheid auf. Die O. AG wurde aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2005 mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 14'200.-- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 84'000.-- veranlagt. Die amtlichen Kosten von Fr. 1'600.-- wurden zu drei Vierteln der O. AG auferlegt. Die Verwaltungsrekurskommission erwog, häufig würden Geschäftsautos an Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, auch wenn diese nicht an der Unternehmung beteiligt seien. Der Grund liege vielmehr darin, dass der Arbeitnehmer für die Ausübung seiner geschäftlichen Tätigkeit auf ein Fahrzeug angewiesen sei. Dies sei auch vorliegend der Fall, wo die drei geschäftsführenden Aktionäre als Malermeister ständig auf verschiedenen Baustellen unterwegs seien. Wenn ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer ein Geschäftsauto zur Verfügung stelle und sämtliche Kosten für Benzin, Reparaturen und Versicherung bezahle, sei nicht ersichtlich, weshalb die Uebernahme der Garagekosten nicht auch geschäftsmässig begründet sei, insbesondere wenn wie vorliegend in der Unternehmung keine Garage zur Verfügung stehe. Die private Nutzung der Fahrzeuge werde mit der Aufrechnung entsprechender Privatanteile berücksichtigt. Der Ansatz von Fr. 100.-- pro Monat je Garage sei angemessen. In diesem Punkt sei der Rekurs gutzuheissen und die Aufrechnung im Betrag von Fr. 3'600.-- fallen zu lassen. Anders verhalte es sich dagegen bei der Entschädigung für die Büromiete in den Privatliegenschaften der Aktionäre im Betrag von Fr. 3'600.-- pro Jahr. Sie sei nicht betrieblich bedingt und daher nicht geschäftsmässig begründet.

C./ Mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 11. Juni 2007 erhob die O. AG Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei teilweise aufzuheben, indem nebst der anerkannten Entschädigung für die Garagen auch ein Teil der Entschädigungen für die Büros anerkannt werde und den drei Geschäftsführern pro Jahr eine Entschädigung für die Büromiete im Privathaus von je Fr. 2'400.-- zuzugestehen und in der Unternehmung als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten zu lassen sei; ausserdem seien ihr lediglich ein Viertel der amtlichen Kosten



aufzuerlegen. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Rekursinstanz verkenne die wirkliche Sachlage. Bei bis zu 25 Beschäftigten nehme die Arbeitsvorbereitung, Offertstellung, Auftragseinholung und -abwicklung sowie die allgemeine Verwaltungsarbeit viel mehr Zeit in Anspruch als die Vorinstanz annehme. Der Büroraum im Geschäftshaus sei neben den Arbeitsplätzen für die drei Geschäftsführer auch mit einem Arbeitsplatz für eine Sekretärin belegt. Er diene gleichzeitig als Empfangsraum, Archiv und Besprechungszimmer. Es sei deshalb vertretbar, dass ausserhalb des Geschäftshauses Büroräumlichkeiten zugemietet seien. Es könne sich lediglich noch um das Ausmass der Entschädigung handeln, indem diese gegenüber dem Rekurs auf Fr. 2'400.-- reduziert werde. Auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 13. Juli 2007 die Abweisung der Beschwerde.

Auch das kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 14. August 2007 die Abweisung der Beschwerde. Es hält fest, ein gewisser Büroaufwand sei sicher gegeben, jedoch sei anzunehmen, dass diese alltäglichen Arbeiten im Betriebsgebäude in A. verrichtet würden. Dort befinde sich ein Büro im Ausmass von 45 m². Es sei offensichtlich, dass den drei Geschäftsführern in der Unternehmung ein Büro zur Verfügung stehe. Zudem werde die Auffassung der Vorinstanz geteilt, dass einem nicht beteiligten Dritten kein zusätzliches Büro zu Hause entschädigt würde, wenn in der Unternehmung ein Büro zur Verfügung stehe. Damit halte die Entschädigung einem Drittvergleich nicht stand.

Die Beschwerdeführerin erhielt Gelegenheit, zu den Vernehmlassungen Stellung zu nehmen. Sie liess sich jedoch nicht mehr vernehmen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeeingabe erfüllt zeitlich,



St.Galler Gerichte

formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Nach Art. 82 Abs. 1 lit. a und b StG setzt sich der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft aus dem Saldo der Erfolgsrechnung und aller vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedener Teile des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen (Ziff. 5) sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 6).

Art. 84 Abs. 1 StG bestimmt, dass Aufwendungen erfolgswirksam berücksichtigt werden, wenn sie geschäftsmässig begründet sind.

2.1. Streitig ist im vorliegenden Fall ausschliesslich, ob die Beschwerdeführerin Aufwendungen für Büroräumlichkeiten in den Privatliegenschaften der geschäftsführenden Aktionäre als geschäftsmässig begründeten Aufwand zum Abzug bringen darf. Im Beschwerdeverfahren beansprucht sie einen Aufwand von Fr. 2'400.-- für jeden der drei Geschäftsführer, also insgesamt Fr. 7'200.--.

2.2. Die Verwaltungsrekurskommission erwog, die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen spreche gegen die geschäftsmässige Begründetheit. Als Malerunternehmung bestehe die eigentliche und hauptsächliche Arbeit in der Erbringung der handwerklichen Dienstleistung. Die Büro- und Verwaltungstätigkeit stehe dabei nicht im Vordergrund. Es erscheine daher wenig wahrscheinlich, wenn behauptet werde, dass alle drei Aktionäre beinahe täglich sowie an den Wochenenden zu Hause administrative Arbeiten erledigen müssten. Zudem sei im Betriebsgebäude Büroraum vorhanden. Unter diesen Umständen halte die Mietentschädigung für drei zusätzliche private Büroräumlichkeiten dem Drittvergleich nicht stand. Sie sei daher nicht betrieblich bedingt und daher nicht geschäftsmässig begründet.

2.3. Die Unterscheidung zwischen Unternehmungsaufwand und verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnvorwegnahmen zugunsten der an der Unternehmung beteiligten Personen ist grundsätzlich klar, gibt aber in Grenzfällen



häufig Anlass zu Auseinandersetzungen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft einem Beteiligten (oder einer diesem nahestehenden Person) eine als Aufwand verbuchte Leistung erbringt, welche sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde (z.B. übersetzte Löhne, Spesenvergütungen etc.). Soweit die Leistung das im Verkehr mit Dritten übliche Mass übersteigt, handelt es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um eine geldwerte Leistung. Dies bedeutet, dass sie in diesem Umfang der Verrechnungssteuer unterliegt und dem Gewinn der Gesellschaft zugerechnet wird (vgl. statt vieler Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/ Stuttgart/Wien 1993, § 12, Rz. 63). Eine typische Erscheinungsform einer verdeckten Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Kapitalunternehmung für eine vom Beteiligten gemietete Liegenschaft einen über dem marktüblichen Ansatz liegenden Mietzins bezahlt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 281) oder wenn sie den Beteiligten, die in der Unternehmung angestellt sind, übersetzte Spesenvergütungen erbringt (vgl. Brülisauer/Kuhn, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Rz. 199 zu Art. 58 DBG).

Nicht bei jeder Zahlung einer Gesellschaft an ihre Aktionäre wird eine verdeckte Gewinnausschüttung vermutet. Es ist aber bei Zahlungen an nahestehende Personen genau zu prüfen, ob die Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind und einem Drittvergleich standhalten.

2.4. Aus der Gebäudeschätzung ergibt sich, dass das Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin im Obergeschoss Büroraum von 45 m² aufweist. Damit steht den Geschäftsführern grundsätzlich im Betriebsgebäude Büroraum zur Verfügung, was unbestritten ist. Die Beschwerdeführerin hält ausdrücklich fest, dass im Büroraum Arbeitsplätze für die drei Geschäftsführer sowie für eine Sekretärin eingerichtet sind. Ihr Einwand, das Büro sei eher knapp bemessen und es sei daher vertretbar, ausserhalb des Geschäftshauses Büroräumlichkeiten zuzumieten, ist nicht stichhaltig. Zum einen ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin beim Bau ihres neuen Betriebsgebäudes, das sie im Jahr 2004 bezog, ihren Ansprüchen nicht nur bezüglich der betrieblichen Räume und Einrichtungen, sondern auch hinsichtlich des Büroraumes Rechnung trug, sodass nicht bereits im ersten Jahr nach dem Bezug des Neubaus die



Miete von externem Büroraum notwendig wurde. Wie es sich verhalten würde, wenn Büroraum von Drittpersonen zugemietet wäre, ist nicht massgebend. Grundsätzlich verhält es sich in einem solchen Fall gleich. Wenn aber Mietkosten an Personen geleistet werden, die der Gesellschaft nahe stehen, so stellt sich die Frage nach dem Drittvergleich. Zum andern mag es wohl zutreffen, dass die Geschäftsführer auch zu Hause hin und wieder Arbeiten für die Beschwerdeführerin verrichten. Ein mittelgrosser Handwerks- bzw. Gewerbebetrieb bezahlt aber einem Geschäftsführer, der nicht als nahestehende Person zu betrachten ist, erfahrungsgemäss keine besondere Entschädigung für ein Büro im eigenen Haus, wenn er am Arbeitsort über ein Büro verfügt und nur gelegentlich Arbeiten zu Hause erledigt. Die Beschwerdeführerin macht im übrigen geltend, dass es sich bei den Geschäftsführern um Familienväter handle, die ihre Arbeit mindestens abends aus familiären Gründen zu Hause sollten verrichten dürfen. Dies zeigt, dass die Erledigung von Arbeiten zu Hause in erster Linie aus privaten Motiven erfolgt. Nicht stichhaltig ist auch der Einwand, es sei nicht im Sinne des Umweltschutzes, wenn abends Büroarbeiten ausschliesslich im Geschäftshaus gemacht werden müssten und dadurch unverhältnismässige zusätzliche Fahrten mit dem Geschäftsauto notwendig würden. Wie der Beschwerdegegner zutreffend einwendet, wohnen die Geschäftsführer in der Nähe des Betriebs, weshalb es aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht zwingend ist, dass sie den Weg zum Büro mit dem Auto zurücklegen.

2.5. Zusammenfassend gelangt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass aufgrund der Art und der Grösse des Betriebs, der Anzahl Mitarbeiter sowie der aus drei Personen bestehenden Geschäftsleitung die Büroräumlichkeiten im Betriebsgebäude ausreichend sind und Leistungen für zusätzliche Bürokosten in den privaten Wohnungen der Geschäftsführer zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert wurden. Folglich ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2.6. Die amtlichen Kosten sind nach Massgabe von Obsiegen und Unterliegen zu verlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Im Rekurs beantragte die Beschwerdeführerin die Reduktion des steuerbaren Gewinns von Fr. 17'800.-- um Fr. 14'400.-- auf Fr. 3'400.--. Da die Beschwerde abzuweisen ist, wird die Veranlagung gemäss Rekursentscheid mit einem Reingewinn von Fr. 14'200.-- bestätigt. Dies rechtfertigt die Auflage der amtlichen Kosten des Rekursverfahrens zu drei Vierteln zulasten der



St.Galler Gerichte

Beschwerdeführerin. Die Beschwerde gegen den vorinstanzlichen Kostenspruch ist daher ebenfalls abzuweisen.

3. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens sind dem Verfahrensausgang entsprechend der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdeführerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin (durch F. Treuhand AG)
- die Vorinstanz



- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert dreissig Tagen nach der Eröffnung Beschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14 erhoben werden.