Publikationsplattform

St.Galler Gerichte

Fall-Nr.:	B 2014/33
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	24.03.2016
Entscheiddatum:	24.03.2016

Entscheid Verwaltungsgericht, 24.03.2016

Steuerrecht, Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG, Art. 178bis Abs. 2 StG. Der Verkauf von Wohnungen zu 14% bzw. 17.8% unter dem amtlichen Verkehrswert stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn der Verkäufer immobilienkundig ist, kein Notverkauf vorliegt und zwischen Verkäufer und Käufer eine über das normale Mass hinausgehende Nähe ersichtlich ist. Die Behörden haben keine Tatsachen zu ergänzen, welche nicht aktenkundig sind und die der Beschwerdegegner trotz ausreichender Möglichkeiten ungenügend belegt hat. Geschäftsmässige Aufwände müssen zweifelsfrei begründet werden. Unangefochtene und damit rechtskräftig gewordene amtliche Schätzungen sind für die laufende Steuerperiode verbindlich (Verwaltungsgericht, B 2014/33). Entscheid vom 24. März 2016

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Bietenharder; Ersatzrichter Engeler, Gmünder; a.o. Gerichtsschreiber Tschumi

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, Postfach 1245,

9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

© Kanton St.Gallen 2025

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

X. Immobilien AG,

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Thomas Eisenring, Bahnhofstrasse 18, 9230 Flawil,

Gegenstand

Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2010

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a. Die X. Immobilien AG (früher X. Invest AG) mit Sitz in U. erwarb am 13. Februar 2009 von A.A. und B.B., das Grundstück Nr. 000 in Z. mit Wohn- und Geschäftshaus. Darauf erstellte die X. Immobilien AG – nach Abbruch des bestehenden Gebäudes und der Abparzellierung einer Fläche von 461 m^2 – ein Wohnhaus mit Eigentumswohnungen (Projekt „Y.“). Alle sechs Eigentumswohnungen des Projekts „Y.“ wurden im Verlauf des Jahres 2010 verkauft.

b. In der Steuererklärung 2010 (act. 7/6/Akten des Steueramts I/1) deklarierte die X. Immobilien AG für das Geschäftsjahr 2010 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 356'281 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 480'893. Mit

© Kanton St.Gallen 2025

Veranlagungsvorschlag vom 4. Oktober 2012 (act. 7/6/Akten des Steueramts I/7) und mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 18. Januar 2013 (act. 7/6/Akten des Steueramts I/9) legte das Kantonale Steueramt St. Gallen den im Kanton St. Gallen steuerbaren Reingewinn – unter Berücksichtigung von Aufrechnungen im Betrag von CHF 471'996 und eines zusätzlichen Abzugs für Steuerrückstellungen in der Höhe von CHF 68'000 – auf CHF 439'802 (satzbestimmend CHF 760'200) fest. Beim steuerbaren Eigenkapital rechnete das Steueramt als Gewinn versteuerte stille Reserven im Betrag von CHF 133'000 und verdecktes Eigenkapital in der Höhe von CHF 3'677'326 auf und veranlagte den im Kanton St. Gallen zu versteuernden Anteil mit CHF 1'307'000 (satzbestimmend CHF 4'291'000).

c. Mit Eingabe vom 8. Februar 2013 (act. 7/6/Akten des Steueramts I/9) erhob die X. Immobilien AG, vertreten durch Rechtsanwalt Thomas Eisenring, Einsprache gegen die definitive Veranlagungsverfügung vom 18. Januar 2013. Sie beantragte, auf die Aufrechnung beim Reingewinn im Betrag von CHF 201'000 sowie auf die Aufrechnung beim Eigenkapital im Betrag von CHF 133'000, welche mit der Nichtbilanzierung des abparzellierten Grundstücks Nr. 0001 Z. begründet wurden, sei zu verzichten. Zudem sei von der Aufrechnung beim Reingewinn im Betrag von CHF 202'000 wegen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands Abstand zu nehmen. Mit Entscheid vom 24. April 2013 (act. 7/6/Akten des Steueramts I/10) hiess das Steueramt die Einsprache teilweise gut, indem es die Aufrechnung im Zusammenhang mit dem abparzellierten Grundstück beim Reingewinn von CHF 201'000 auf CHF 138'000 und die Aufrechnung beim Eigenkapital auf CHF 70‘000 reduzierte. Gleichzeitig rechnete es beim steuerbaren Reingewinn zusätzliche CHF 70‘000 als Gewinnvorwegnahme auf. Diese Aufrechnung begründete das Steueramt damit, dass der Verkauf einer Wohnung des Projekts „Y.“ an A.A. zu einem vereinbarten Kaufpreis von CHF 1‘200‘000 in der Buchhaltung der X. Immobilien AG nur mit CHF 1‘130‘000 CHF verbucht worden sei.

B. Gegen den Einspracheentscheid erhob die X. Immobilien AG mit Eingabe vom 24. Mai 2013 (act. 7/1) Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen. Beantragt wurde, auf die Aufrechnungen von CHF 202'000 (geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand) und von CHF 138'000 (nicht bilanziertes Grundstück) sei

© Kanton St.Gallen 2025

zu verzichten und der im Kanton St. Gallen steuerbare Reingewinn – unter Berücksichtigung einer Reduktion der Steuerrückstellung auf CHF 12'000 – sei auf CHF 162'802 (zum Satz von CHF 483'277) herabzusetzen (Ziff. 1). Im Weiteren sei die Aufrechnung von CHF 70'000 nicht als Gewinnvorwegnahme bzw. verdeckte Gewinnausschüttung an B.B. vorzunehmen (Ziff. 2) und das im Kanton St. Gallen steuerbare Eigenkapital sei auf CHF 1'218'549 (zum Satz von CHF 4'158'000) festzusetzen (Ziff. 3); unter Kosten- und Entschädigungsfolge des Rekursgegners (Ziff. 4). Mit Entscheid vom 21. Januar 2014 (act. 3) hiess die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs teilweise gut und wies die Sache an das Steueramt zurück. Sie folgte der X. Immobilien AG insoweit, als sie die Zahlung über CHF 202‘000 als geschäftsmässig begründet erachtete und von einer entsprechenden Aufrechnung beim Reingewinn absah. Zudem stellte sie fest, dass die Aufrechnung von CHF 70‘000 im Zusammenhang mit dem von A.A. bis Ende 2010 nicht einbezahlten Kaufpreisrest nicht als verdeckte Gewinnausschüttung oder Gewinnvorwegnahme zu qualifizieren sei.

C.

a. Gegen diese Entscheidung der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) erhob das Kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 21. Februar 2014 (act. 1) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid vom 21. Januar 2014 sei aufzuheben (Ziff. 1). Im Weiteren sei der im Einspracheentscheid vom 24. April 2013 festgesetzte steuerbare Reingewinn im Sinn einer reformatio in peius um CHF 305'800 zu erhöhen; dementsprechend sei der im Kanton St. Gallen steuerbare Reingewinn auf CHF 752'600 zum Satz von CHF 1'073'000 und das im Kanton St. Gallen steuerbare Eigenkapital auf CHF 1'251'800 zum Satz von CHF 4'191'800 festzusetzen (Ziff. 2).

b. Mit Vernehmlassung vom 27. Februar 2014 (act. 6) schloss die Vorinstanz – unter Verweis auf die Erwägungen des angefochtenen Urteils – auf Abweisung der Beschwerde und wies darauf hin, dass sich der Beschwerdeführer auf Akten stütze, die der Vorinstanz nicht bekannt waren.

© Kanton St.Gallen 2025

c. Die X. Immobilien AG (Beschwerdegegnerin) beantragte in ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 5. Mai 2014 (act. 11) Abweisung der Beschwerde (Ziff. 1). Im Weiteren sei auf die Aufrechnung von CHF 138'000 (nicht bilanziertes Grundstück) zu verzichten und der im Kanton St. Gallen steuerbare Reingewinn sei – unter Berücksichtigung einer Reduktion der Steuerrückstellung auf CHF 12'000 – auf CHF 162'802 (zum Satz von CHF 483'277) herabzusetzen (Ziff. 2); unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdeführers (Ziff. 3).

d. Mit Replik vom 23. Juni 2014 (act. 18) äusserte sich der Beschwerdeführer zu den Stellungnahmen von Vorinstanz und Beschwerdegegnerin. Zu dieser Eingabe nahm die Beschwerdegegnerin mit Duplik vom 20. August (act. 24) abschliessend Stellung und reichte eine Kostennote (act. 26) ein. Die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz verzichteten stillschweigend auf eine weitere Vernehmlassung.

e. Auf die Darlegungen der Parteien in den Eingaben dieses Verfahrens wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Angefochten ist vorliegend ein Rückweisungsentscheid. Ein solcher ist vor Verwaltungsgericht unter anderem dann anfechtbar, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung wie im vorliegenden Fall nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3). Die Beschwerdeeingabe vom 21. Februar 2014 (act. 1) wurde rechtzeitig eingereicht und entspricht formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist damit einzutreten.

© Kanton St.Gallen 2025

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; der Beschwerdeführer kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP).

2. Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem, der steuerbare Reingewinn sei im Sinne einer „reformatio in peius“ um CHF 305‘800 zu erhöhen. Als Begründung bringt er vor, es habe sich nach ergänzter Sachverhaltsermittlung herausgestellt, dass die Beschwerdegegnerin die im Rahmen des Projekts „Y.“ erstellten Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 erheblich unter den amtlich geschätzten Verkehrswerten an ihr nahestehende Personen verkauft habe. Das Missverhältnis zwischen den Verkaufspreisen und den Verkehrswerten sei für die Organe der Beschwerdegegnerin erkennbar gewesen. Damit seien die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Die Differenz zwischen den Kaufpreisen und den amtlich geschätzten Verkehrswerten seien demzufolge als verdeckte Gewinnausschüttungen beim steuerbaren Reingewinn aufzurechnen.

Dagegen wendet die Beschwerdegegnerin ein, die amtlichen Schätzungen wiesen aufgrund von Schätzungsermessen Unschärfen auf und könnten nur bedingt herangezogen werden. Dies zeige sich deutlich bei der Schätzung des Grundstücks Nr. 0002. Zum ermittelten Wert von CHF 600‘000 werde ein Zuschlag von CHF 130‘000 vorgenommen. Wie sich dieser Zuschlag errechne, sei unklar. Es handle sich offenbar um reines Ermessen. Bei der Schätzung des Grundstücks Nr. 0004 mit einem Verkehrswert von CHF 760‘000 sei ein Zuschlag von CHF 110‘000 gemacht worden, bei der Schätzung des Grundstücks Nr. 0005 ein solcher von CHF 90‘000 und bei der Schätzung des Grundstücks Nr. 0003 gar ein solcher von CHF 180‘000. Bei den vereinbarten Verkaufspreisen für die Grundstücke Nrn. 0002 und 0003 handle es sich entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers um realistische Verkaufspreise, die den damaligen Marktpreisen entsprochen hätten. Im Jahre 2009 habe die Finanzkrise ihren Höhepunkt erreicht und es habe zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge auf dem Immobilienmarkt eine Verunsicherung geherrscht. Wenn die Steuerbehörden nun hingingen und der Wirtschaft im Nachhinein vorschreiben möchten, welche Preise sie fünf Jahre früher hätte verlangen können, dann werde es für jedes Unternehmen schwierig, überhaupt noch Geschäfte abschliessen zu können.

© Kanton St.Gallen 2025

Denn es müsste immer damit gerechnet werden, dass die Steuerbehörde fünf Jahre später auf die Idee kommen könnte, den festgesetzten Preis nachträglich noch zu erhöhen.

2.1. Vorab ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer mit seinem Antrag um Aufrechnung der Differenz zwischen den amtlich geschätzten Verkehrswerten und den Kaufpreisen keine eigentliche reformatio in peius verlangt. Eine solche läge nur dann vor, wenn der angefochtene Rekursentscheid im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu Ungunsten des Beschwerdeführers abgeändert würde. Die beantragte Aufrechnung zielt aber nicht auf eine Schlechterstellung des Beschwerdeführers, sondern auf eine Schlechterstellung der Beschwerdegegnerin.

Es stellt sich hingegen die Frage, ob auf den Antrag des Beschwerdeführers eingetreten werden kann, nachdem die nunmehr vor Verwaltungsgericht beantragte Aufrechnung nicht Gegenstand des Einsprache- und des Rekursverfahrens bildete. Nach der Vorschrift von Art. 196 Abs. 2 StG, welche gemäss Art. 2 Abs. 1 VRP der allgemeinen Verfahrensordnung des VRP vorgeht, entscheidet das Verwaltungsgericht im Steuerbeschwerdeverfahren, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein. Richtschnur bildet allein das objektive Recht. Dies bedeutet aber nicht, dass das Verwaltungsgericht Beliebiges zum Inhalt seines Entscheides machen darf. Es darf keine Veranlagung überprüfen, die als solche überhaupt nicht bestritten ist. Hingegen hat es im Rahmen einer angefochtenen Veranlagung aufgrund des Sachverhalts und der massgeblichen Vorschriften dem objektiven Recht zum Durchbruch zu verhelfen (VerwGE B 2012/266 vom 12. Februar 2014 E. 2.4.1., www.gerichte.sg.ch; GVP 1972 Nr. 33). Daraus folgt insbesondere, dass eine Ausweitung des Sachverhalts von Amtes wegen oder aufgrund entsprechender Parteivorbringen zulässig sein muss und neue Tatsachen bis zum Zeitpunkt des Beschwerdeentscheids zu berücksichtigen sind. In steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren sind neue tatsächliche Ausführungen und Aktenstücke selbst dann zu berücksichtigen, wenn sie bereits vor der Vorinstanz hätten vorgebracht werden können (vgl. VerwGE B 2011/203 vom 20. März 2012 E. 3, VerwGE B 2011/202 vom 20. März 2012 E. 3, www.gerichte.sg.ch). Vorliegend bedeutet dies, dass auf den Antrag des Beschwerdeführers einzutreten ist, zumal es den Parteien gestattet sein muss, etwas zu beantragen, was das Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 196 Abs. 2 StG selbst ohne Parteibegehren zum

© Kanton St.Gallen 2025

Verfahrensgegenstand machen könnte (VerwGE B 2015/80 vom 25. Februar 2016 E. 4.2, www.gerichte.sg.ch).

2.2. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen stellen steuerbaren Reingewinn dar (Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) Die Gesellschaft erbringt eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung, wodurch das Geschäftsergebnis gemindert wird. (2) Mit der Leistung wird ein Beteiligter oder eine diesem nahestehende Person oder Unternehmung begünstigt; ein der Gesellschaft fernstehender Dritter hätte sie unter gleichen Bedingungen nicht erhalten; die Leistung ist also ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar. (3) Der Charakter der Leistung bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 2014, III. Rz. 111 f.).

Das Vorliegen einer Gewinnvorwegnahme ist an die gleichen Voraussetzungen gebunden wie das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. Rz. 117). Bei einer Gewinnvorwegnahme verzichtet die Gesellschaft auf das an sich ihr zustehende Entgelt gänzlich oder teilweise und begünstigt insoweit den Anteilsinhaber. Insbesondere der Verkauf eines offensichtlich unter dem Markt- bzw. Verkehrswert liegenden Vermögenswertes (z.B. einer Liegenschaft) an eine nahestehende Person qualifiziert sich als Gewinnvorwegnahme, die für die Verkäuferin steuerrechtlich erfolgswirksam ist (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. Rz. 119; GVP 1988 Nr. 24). Eine bloss geringfügige Differenz zwischen Marktwert und Verkaufspreis genügt indes nicht für die Annahme einer Gewinnvorwegnahme. Ein relevantes Missverhältnis liegt aber dann vor, wenn davon auszugehen ist, dass die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten in jedem Fall einen höheren Preis verlangen würde und nach den Verhältnissen auf dem Markt auch hätte verlangen können (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. Rz. 115).

2.3. Vorab ist zu beurteilen, ob beim Verkauf der Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 ein für die Beschwerdegegnerin erkennbares Missverhältnis zwischen dem Verkaufspreis und dem Verkehrswert vorlag.

© Kanton St.Gallen 2025

2.3.1. Die Beschwerdegegnerin verkaufte die Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 mit öffentlich beurkundeten Kaufverträgen vom 10. Februar 2010 (act. 2/3 und 2/4) an C.B. und A.A. zu Kaufpreisen von CHF 628‘000 und CHF 1‘110‘000 (Preise je ohne dazugehörige Autoabstellplätze und Abstellräume). Mit amtlichen Schätzungen vom 18. November 2010 (act. 2/7 und 2/8) wurde der Verkehrswert der Stockwerkeinheiten auf CHF 730‘000 und CHF 1‘350‘000 veranschlagt. Die Verkaufspreise lagen damit um CHF 102‘000 bzw. 14% (Stockwerkeinheit Nr. 0002) und um CHF 240‘000 bzw. 17.8% (Stockwerkeinheit Nr. 0003) unter den amtlich geschätzten Verkehrswerten. Die Differenz zwischen den amtlich geschätzten Verkehrswerten und den Verkaufspreisen erweist sich damit als erheblich und nicht bloss als geringfügig.

Vergleicht man die erzielten Verkaufserlöse pro Wertquote zwischen den verschiedenen Stockwerkeinheiten des Projekts „Y.“, zeigt sich folgendes Bild: Für den Verkauf der Stockwerkeinheiten Nrn. 0006, 0004 und 0005 betrug der Kaufpreis pro Wertquote im Durchschnitt CHF 6‘498. Bei der Stockwerkeinheit Nr. 0002 dagegen lag der Kaufpreis pro Wertquote bei CHF 5‘065 und bei der Stockwerkeinheit Nr. 0003 bei CHF 4‘847. Die Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 wurden damit zu Kaufpreisen pro Wertquote veräussert, welche im Vergleich zu den übrigen an fernstehende Dritte verkauften Stockwerkeinheiten um CHF 1430 bzw. 22% (Stockwerkeinheit Nr. 0002) und um CHF 1651 bzw. 25.4% (Stockwerkeinheit Nr. 0003) tiefer waren. Auch dieser Vergleich legt nahe, dass die Verkaufspreise der Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 erheblich unter den auf dem Markt erzielbaren Verkehrswerten lagen, zumal sämtliche Stockwerkeinheiten des neu erstellten Projekts „Y.“ innert weniger Monate grundbuchamtlich verkauft wurden und sich die Stockwerkeinheiten Nr. 0002 und Nr. 0003 im Obergeschoss bzw. im Attikageschoss befinden.

Der Eindruck unterpreislicher Verkäufe bestätigt sich schliesslich auch im Licht der Angaben in der Verkaufsdokumentation zum Projekt „Y.“, welche auf der Internetseite der Beschwerdegegnerin öffentlich zugänglich ist (http://www. …., abgerufen am 8. März 2016, act. 28). In dieser Dokumentation wird für die Stockwerkeinheit Nr. 0002 ein Verkaufspreis von CHF 880‘000 und für die Stockwerkeinheit Nr. 0003 ein Verkaufspreis von CHF 1‘450‘000 aufgeführt. Diese publizierten Verkaufspreise liegen um CHF 252‘000 bzw. 40.1% (Stockwerkeinheit Nr. 0002) und um CHF 340‘000 bzw.

© Kanton St.Gallen 2025

30.6% (Stockwerkeinheit Nr. 0003) über den tatsächlich vereinbarten Verkaufspreisen. Daraus lässt sich schliessen, dass die Beschwerdegegnerin offenbar selbst von Wertvorstellungen ausging, die nicht nur weit über den tatsächlich erzielten Verkaufserlösen liegen, sondern auch höher sind als die amtlich geschätzten Verkehrswerte.

Unter diesen Umständen kann als nachgewiesen gelten, dass zwischen den Marktwerten der Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 und den vereinbarten Verkaufspreisen ein wesentliches bzw. offensichtliches Missverhältnis bestand. Der Hinweis der Beschwerdegegnerin auf eine Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, wonach erst bei einer Differenz von 25% von einem wesentlichen Missverhältnis gesprochen werden könne, ändert daran nichts. Dasselbe gilt für den Verweis der Beschwerdegegnerin auf die Praxis der st. gallischen Steuerbehörden zur gemischten Schenkung. Nicht erkennbar ist sodann, was die Beschwerdegegnerin unter Verweis auf BGE 115 Ib 274 E. 9b zu ihren Gunsten herbeiführen möchte, bezieht sich die zitierte Stelle doch auf die Konstellation, in der im Gegensatz zum vorliegenden Fall nicht direkt bewiesen werden kann, dass einer nahestehenden Person von Seiten einer Gesellschaft eine Leistung überhaupt zugekommen ist. Dahingestellt bleiben kann schliesslich, ob der Weiterverkauf der Stockwerkeinheit Nr. 0005 im Jahr 2013 für einen Preis von CHF 890‘000 – wie der Beschwerdeführer meint – als weiteres Indiz für das Missverhältnis herangezogen werden kann.

2.3.2. Besteht ein wesentliches bzw. offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, wird die Erkennbarkeit vermutet (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Rz. 100 zu Art. 58 DBG). Diese Vermutung greift vorliegend umso mehr, als der Gesellschaftszweck der Beschwerdegegnerin unter anderem die Veräusserung von Liegenschaften und Grundstücken beinhaltet (www.zefix.ch), weshalb eine gewisse Kenntnis der Situation auf dem Immobilienmarkt vorausgesetzt werden darf. Besondere Umstände, die dafür sprächen, dass das Missverhältnis zwischen den Marktwerten und den vereinbarten Verkaufspreisen für die Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 für die Organe der Beschwerdegegnerin nicht erkennbar war, sind nicht ersichtlich. Soweit die Beschwerdegegnerin geltend macht, sie habe die Kaufpreise bereits lange vor dem Verkauf vereinbart, ist sie mangels dargebotener Belege nicht zu hören. Auch aus

© Kanton St.Gallen 2025

ihrem Einwand, der Beschwerdeführer wolle ihr nunmehr vorschreiben, welche Preise sie fünf Jahre früher hätte verlangen können, kann sie offensichtlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Beschwerdegegnerin zum Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung der Kaufverträge das Missverhältnis erkennen konnte.

2.4. Weiter ist zu prüfen, ob zwischen den Käufern der Stockwerkeinheit Nrn. 0002 und 0003 und der Beschwerdegegnerin bzw. an ihr Beteiligter ein Näheverhältnis bestand bzw. ob davon ausgegangen werden kann, dass die Beschwerdegegnerin die Stockwerkeinheiten an einen der Beschwerdegegnerin fernstehenden Dritten zum gleichen Preis verkauft hätte. Gemäss der Rechtsprechung gelten diejenigen Personen als nahestehend, zu denen wirtschaftliche oder persönliche (u.a. verwandtschaftliche) Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuernden Leistung betrachtet werden müssen (BGE 138 II 545 E. 3.4).

2.4.1. Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, dass sich nicht nur B.B. und dessen Ehefrau C.B. nahestehen, sondern dass auch zwischen B.B. und A.A. enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden, weshalb auch A.A. im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als nahestehende Person zu bezeichnen sei. Er habe am 27. Juli 2008 gemeinsam mit B.B. das Stammgrundstück Nr. 000, S.-strasse 08, Z., für CHF 900‘000 gekauft, auf dem zu einem späteren Zeitpunkt das Projekt „Y.“ realisiert worden sei. Die beiden Käufer hätten das Grundstück nach einer Haltedauer von rund 18 Monaten am 13. Februar 2009 für CHF 900‘000 an die Beschwerdegegnerin weiterveräussert, wobei sie der Beschwerdegegnerin je ein ungesichertes Darlehen von CHF 90‘000 gewährt hätten. Insgesamt habe der Käufer der Stockwerkeinheit Nr. 0003 per 31. Dezember 2009 eine ungesicherte Darlehensforderung von CHF 822‘000 gegenüber der Beschwerdegegnerin gehabt, welche sich in der Folge durch Verrechnung von CHF 390‘000 mit der Kaufpreisforderung für die Wohnung auf CHF 432‘000 reduziert habe. Allein schon die Höhe der ungesicherten Darlehensforderung sowie der Umstand, dass die Parteien auf eine vollständige Verrechnung von Kaufpreis- und Darlehensforderung verzichtet und damit die wirtschaftliche Verflechtung aufrecht erhalten hätten, seien eindeutige Indizien, dass es sich bei A.A., Käufer der Stockwerkeinheit Nr. 0003, um eine der Beschwerdegegnerin nahestehende Person handle. Dies werde auch durch die

© Kanton St.Gallen 2025

Verkaufsmodalitäten gestützt. Die Beschwerdegegnerin habe innerhalb einer Viertelstunde neben dem Grundstück Nr. 0003 auch die Grundstücke Nrn. 0007 und 0002 wesentlich unter den jeweiligen Verkehrswerten veräussert, was auf eine besondere Beziehung nicht nur zu C.B. und zur Käuferin des Grundstücks Nr. 0007, die T. AG, deren Alleinaktionär B.B. sei, sondern auch zu B.B. schliessen lasse.

Demgegenüber stellt sich die Beschwerdegegnerin auf den Standpunkt, bei A.A. handle es sich weder um einen Aktionär noch um eine nahestehende Person. Allein der Umstand, dass A.A. der Beschwerdegegnerin seinen Miteigentumsanteil an einem Grundstück verkauft habe und ihr eine Wohnung abgekauft habe, sei für die Annahme, er sei eine der Beschwerdegegnerin nahestehende Person, nicht ausreichend. Auch die Gewährung einer Vorauszahlung für den Kauf einer Wohnung bedeute nicht, dass A.A. eine nahestehende Person sei. Er sei in einer ganz anderen Branche als die Beschwerdegegnerin tätig und könne keinerlei Einfluss auf sie ausüben. Ebenso könne die Tatsache, dass die Beurkundung des Kaufvertrags aus Praktikabilitätsgründen am selben Datum wie diejenige der übrigen Kaufverträge vorgenommen worden sei, nicht als Indiz dafür herangezogen werden, dass A.A. eine der Beschwerdegegnerin nahestehende Person sei.

2.4.2. Gemäss Angaben im Handelsregister ist B.B. Verwaltungsrat der Beschwerdegegnerin (www.zefix.ch). Im Weiteren ist unbestritten, dass B.B. an der Beschwerdegegnerin zu 50% beteiligt ist und dass C.B. die Ehefrau B.B.s ist. Was die Verbindung B.B.s zu A.A. betrifft, macht die Beschwerdegegnerin mit Recht geltend, dass es für ein Näheverhältnis nicht genüge, Kunde einer Gesellschaft zu sein und Geschäfte mit ihr abzuschliessen. Allerdings vermag sie die vom Beschwerdeführer erwähnten triftigen Anhaltspunkte für das Bestehen weitergehender enger wirtschaftlicher Beziehungen nicht überzeugend zu entkräften. Namentlich der gemeinsame Kauf des Stammgrundstücks Nr. 000 mit kurz darauf folgendem Verkauf an die Beschwerdegegnerin ohne Gewinnerzielung sowie die Gewährung eines ungesicherten Darlehens im Betrag von bis zu CHF 822‘000 gegenüber der Beschwerdegegnerin durch A.A. gehen weit über ein gewöhnliches Kundenverhältnisses hinaus. Dem Vorbringen der Beschwerdegegnerin, wonach es sich beim Darlehen um eine Vorauszahlung an den späteren Wohnungskauf gehandelt

© Kanton St.Gallen 2025

habe, ist zu entgegen, dass eine solche Vorauszahlung weder belegt wird noch gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vorgesehen war.

Aufgrund der gesamten Umstände ist davon auszugehen, dass der eigentliche Grund für den unterpreislichen Verkauf der Stockwerkeinheiten im Näheverhältnis, d.h. in den wirtschaftlichen und persönlichen Verbindungen zwischen den Käufern und A.A. liegt. Zu berücksichtigen ist dabei im Besonderen, dass von Seiten der Beschwerdegegnerin keine plausiblen Gründe für die unterpreislichen Verkäufe vorgebracht werden (z.B. dass sie aufgrund eines Liquiditätsengpasses Notverkäufe unter den Marktpreisen hätte vornehmen müssen). Es gelingt der Beschwerdegegnerin nicht, hinreichende entlastende Aspekte und Unterlagen vorzubringen, welche belegen, dass bei einem Verkauf der Stockwerkeinheiten an einen der Gesellschaft fernstehenden Dritten kein höherer Verkaufspreis hätte erzielt werden können. Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung kann damit als erwiesen gelten.

2.5.

2.5.1. Für die Beurteilung des Masses der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. der Gewinnvorwegnahme bestehen im Allgemeinen keine festen Richtlinien. Das Mass muss aufgrund der Gegebenheiten des Einzelfalls gefunden und ermittelt werden. Steht eine Gewinnvorwegnahme durch den unterpreislichen Verkauf einer Liegenschaft in Frage, so ist die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem tatsächlichen Verkehrswert der Liegenschaft zu ermitteln. Bei Letzterem kann nicht unbesehen der konkreten Umstände auf die amtliche Verkehrswertschätzung abgestellt werden, zumal diese in der Regel für eine längere Zeit unverändert bleibt, während der tatsächliche Verkehrswert grösseren Veränderungen unterliegt und die amtliche Verkehrswertschätzung je nach besonderen Umständen über- oder gelegentlich auch unterschreiten kann. Der amtliche Schätzungswert kann allerdings dann als tauglicher Indikator herangezogen werden, wenn die Schätzung zeitlich nahe beim Zeitpunkt der Veräusserung liegt und keine anderen schlüssigen Wertindikatoren vorhanden sind. Liegen jedoch Vergleichswerte vor, die auf Marktvorgängen beruhen, so sind diese vorab zu berücksichtigen (GVP 1988 Nr. 24).

© Kanton St.Gallen 2025

2.5.2. Vorliegend setzt der Beschwerdeführer die tatsächlichen Verkehrswerte der Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 zum Veräusserungszeitpunkt mit dem jeweiligen amtlichen Schätzungswert gleich. Unter den gegebenen Umständen ist diese Annahme gerechtfertigt. Die amtlichen Schätzungen wurden zum einen im Sinne von Erstbeurteilungen lediglich wenige Monate nach der Veräusserung durchgeführt. Zum anderen liegen keinerlei Indizien dafür vor, dass die für die Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 amtlich geschätzten Verkehrswerte nicht korrekt ermittelt worden wären. Es gelingt der Beschwerdegegnerin auch nicht, mit ihrem nicht weiter substantiierten Einwand, wonach für die Schätzungen der verschiedenen Stockwerkeinheiten unterschiedliche Zuschläge zu den ermittelten Realwerten hinzugerechnet worden seien, die Ergebnisse der amtlichen Schätzungen in Frage zu stellen. Die alleinige Tatsache, dass im Rahmen der Ermittlung des Verkehrswerts unterschiedliche Zuschläge zum Realwert festgelegt wurden, ist nicht zu beanstanden, zumal die Realwerte nur die Kosten der Bausubstanz abbilden und bei der Ermittlung des Verkehrswerts somit weitere Aspekte (z.B. unterschiedliche Ausbaustandards oder die Lage der Stockwerkeinheit innerhalb des Mehrfamilienhauses) berücksichtigt werden müssen (Francesco Canonica, Die Immobilienbewertung, Schweizerischer Immobilienschätzer-Verband, St. Gallen 2009, S. 311). Spezifische Gründe oder konkrete Anhaltspunkte, die auf eine nicht rechtskonforme Vornahme der Schätzung hindeuten, macht die Beschwerdegegnerin aber nicht geltend.

2.6. Aufgrund des Gesagten ist der Antrag des Beschwerdeführers, die Differenz zwischen den vereinbarten Kaufpreisen und den amtlich geschätzten Verkehrswerten der Stockwerkeinheiten Nrn. 0002 und 0003 (CHF 102‘000 resp. CHF 240‘000) seien als verdeckte Gewinnausschüttungen beim steuerbaren Reingewinn aufzurechnen, gutzuheissen.

3. Der Beschwerdeführer beantragt im Weiteren, eine ungetilgte Restforderung über CHF 70'000 aus dem Verkauf der Stockwerkeinheit Nr. 0003 an A.A. sei als verdeckte Gewinnausschüttung oder Gewinnvorwegnahme zu qualifizieren (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6 f., act. 1). Konkret bringt der Beschwerdeführer vor, der Käufer habe bis Ende 2010 nicht den gesamten im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis von CHF 1'200'000 an die Beschwerdegegnerin überwiesen. Zwischen den vom Käufer geleisteten Zahlungen und dem vereinbarten Kaufpreis habe

© Kanton St.Gallen 2025

per Ende 2010 noch eine Differenz von CHF 70'000 bestanden. Dennoch habe die Beschwerdegegnerin in ihrer Bilanz per Ende 2010 gegenüber dem Käufer keine Forderung mehr aufgeführt. Ebenso sei in der privaten Steuererklärung des Käufers für das Jahr 2010 keine Schuld gegenüber der Beschwerdegegnerin ausgewiesen worden. Offensichtlich habe die Beschwerdegegnerin auf den Restkaufpreis von CHF 70'000 verzichtet. Da es sich beim Käufer um eine der Beschwerdegegnerin nahestehende Person handle, liege im Umfang von CHF 70'000 eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die beim Reingewinn aufzurechnen sei.

Im vorinstanzlichen Verfahren anerkannte die Beschwerdegegnerin das Bestehen der Restforderung und äusserte die Absicht, die ausstehende Restforderung beim Käufer der Stockwerkeinheit Nr. 0003 einzufordern bzw. mit dessen Darlehen zu verrechnen (Rekursreplik, S. 5, act. 7/10). Nunmehr bestreitet sie, dass per Ende 2010 eine Restforderung bestanden habe, und beantragt, dass auf die Aufrechnung zu verzichten sei (Beschwerdeduplik, S. 6, act. 24). Sie begründet dies damit, dass der Käufer bereits im Jahr 2008 Reservationszahlungen im Betrag von CHF 70'000 an sie geleistet habe. Diesen Umstand habe sie erst erkannt, als sie den vermeintlichen Restbetrag im Nachgang zum Einspracheentscheid vom 24. April 2013 beim Käufer habe einfordern wollen. Die im Jahr 2008 an sie geleisteten Reservationszahlungen habe sie überdies bereits als Ertrag verbucht und versteuert. Aufgrund dieser neuen Tatsachen falle der Vorwurf des Beschwerdeführers, die Beschwerdegegnerin habe den Verkaufserlös vom Käufer nicht vollständig verbucht und es liege eine versuchte Steuerhinterziehung vor, in sich zusammen. Als Beleg für ihre Sachdarstellung reichte die Beschwerdegegnerin beim Verwaltungsgericht zwei Rechnungen für Reservationszahlungen im Betrag von CHF 20'000 und CHF 50'000 zulasten A.A.s (datiert auf den 23. Juli 2008 und den 1. Dezember 2008, act. 25/5 und 6) sowie Auszüge aus ihrer Geschäftsbuchhaltung aus dem Jahr 2008 ein (act. 25/7-9).

3.1.

3.1.1. In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass A.A. die Stockwerkeinheit Nr. 0003 mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 10. Februar 2010 (act. 2/4) zum Gesamtpreis von CHF 1'200'000 (inklusive Autoabstellplätzen und Abstellräumen) von der Beschwerdegegnerin erworben hat und dass der Käufer die Kaufpreisforderungen

© Kanton St.Gallen 2025

im Jahr 2010 mit Zahlungen von CHF 1'130'000 zumindest teilweise getilgt hat. Uneinig sind sich die Parteien indessen über das Schicksal des verbleibenden Teils der Kaufpreisforderung im Umfang von CHF 70‘000. Gemäss der im Steuerverfahren geltenden Beweislastregel (siehe Erwägung 4.1.) obliegt der Beschwerdegegnerin der Beweis der Behauptung, wonach der Kaufpreis vollständig getilgt wurde. Damit stellt sich die Frage, ob die von der Beschwerdegegnerin vor Verwaltungsgericht neu beigebrachten Dokumente hinreichend zu belegen vermögen, dass A.A. bis Ende 2010 den gesamten vertraglich vereinbarten Kaufpreis an die Beschwerdegegnerin überwiesen hat.

3.1.2. Aus den von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Auszügen aus der Buchhaltung für das Geschäftsjahr 2008 (act. 25/7-9) geht hervor, dass am 5. August und am 12. Dezember 2008 im Namen von A.A. zwei Zahlungen über CHF 20'000 und CHF 50'000 bei der Beschwerdegegnerin auf das Konto Nr. 2211 "Projekt L. - Reservationen/Anzahlungen" (act. 25/7) eingegangen sind. Aus den Auszügen ist im Weiteren ersichtlich, dass der gesamte Saldo des Passivkontos Nr. 2211 per 31. Dezember 2008 unter dem Titel „Uebertrag Anzlg. A.A. + T. AG“ auf das Ertragskonto Nr. 3030 "Verkaufserlös Y." (act. 25/8) übertragen worden ist, dessen Saldo schliesslich in der "Erfolgsrechnung vom 1.1.2008 - 31.12.2008" (act. 25/9) verbucht wurde. Damit belegen die vorgelegten Dokumente, dass A.A. im Jahr 2008 im Hinblick auf den Kauf der Stockwerkeinheit Nr. 0003 der Beschwerdegegnerin Zahlungen im Gesamtbetrag von CHF 70‘000 zukommen liess. Allerdings geht der genaue Zahlungszweck aus den Unterlagen nicht hervor. Die Beschwerdegegnerin hat keine schriftliche Reservationsvereinbarung beigebracht, gemäss welcher die als „Reservationszahlungen“ bezeichneten Geldleistungen beim späteren Kauf an den Kaufpreis anzurechnen waren. Es kann damit nicht als hinreichend nachgewiesen gelten, dass A.A. bereits im Jahr 2008 Anzahlungen an den erst später vereinbarten Kaufpreis geleistet hat. Dies muss umso mehr gelten, als die behauptete Anzahlung in Form von Reservationszahlungen im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 10. Februar 2010 keine Erwähnung findet. Die im Kaufvertrag (act. 2/4) vereinbarten Zahlungsmodalitäten sahen vielmehr vor, dass der Kaufpreis am Tag der Beurkundung des Kaufvertrages auf das Konto der Beschwerdegegnerin zu überweisen war.

© Kanton St.Gallen 2025

3.1.3. Insgesamt ergibt sich aus den vorliegenden Akten kein schlüssiges Bild über die Frage der vollständigen Kaufpreistilgung. Angesichts der Erfahrung, dass das Verfahren der öffentlichen Beurkundung von der Abgabe falscher oder nicht ernst gemeinter Erklärungen abhält (Flavio Lardelli, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. Aufl., 2014, N 26 zu Art. 9 ZGB), spricht vorliegend allerdings eine tatsächliche Vermutung dafür, dass die rechtsgeschäftlichen Erklärungen in öffentlich beurkundeten Kaufverträgen dem tatsächlich Gewollten entsprechen. Überdies erscheint wenig plausibel, dass bei der Erstellung und der Beurkundung der Kaufverträge bereits geleistete Anzahlungen im Betrag von CHF 70‘000 vergessen gingen. Unter diesen Umständen kann es nicht als hinreichend belegt gelten, dass A.A. im Jahr 2008 die behaupteten Anzahlungen an den Kaufpreis leistete. Es ist davon auszugehen, dass eine Restforderung im Betrag von CHF 70‘000 Ende 2010 noch Bestand hatte.

3.1.4. Trotz des offenen Beweisergebnisses mit Blick auf den Zweck der im Jahr 2008 geleisteten Zahlungen ist eine weitere Sachverhaltsermittlung durch das Gericht vorliegend nicht angezeigt. Die Behörden haben nicht nach Tatsachen zu forschen, die nicht aktenkundig sind, wenn von einer Privatperson nach den Umständen eine Handlung oder eine Äusserung über Umstände, die sie besser kennt als die Behörde, erwartet werden kann und eine solche ausbleibt (vgl. BGE 130 II 493, E. 3.2, und 128 II 139, E. 2b). Im konkreten Fall hätte die Beschwerdegegnerin seit Erlass des Einspracheentscheides vom 24. April 2013 ausreichend Gelegenheit gehabt, ihre Sachdarstellung hinreichend zu belegen, was ihr durch Vorlage der Reservationsvereinbarung ohne Weiteres möglich gewesen wäre. Dass sie die nunmehr vertretene Sachverhaltsdarstellung bezüglich der geleisteten Reservationszahlungen erst in ihrer Duplik vom 20. August 2014 im Verfahren vor Verwaltungsgericht vorgebracht hat, hat sie selber zu vertreten. In einer solchen Konstellation tritt die Untersuchungspflicht des Gerichts nicht an die Stelle einer unzureichenden Mitwirkung der Beschwerdegegnerin (VerwGE B 2014/92 und 2014/131 vom 27. Oktober 2015 E. 3.3.2).

3.1.5. Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die Beschwerdegegnerin gegenüber einer ihr nahestehenden Person durch für sie erkennbaren Verzicht auf einen Teil der Kreispreisforderung im Betrag von CHF 70‘000 einen geldwerten Vorteil zugewendet hat. Damit ist der Antrag des Beschwerdeführers gutzuheissen, wonach

© Kanton St.Gallen 2025

die Ende 2010 nicht getilgte Restforderung gegenüber A.A. bei der Beschwerdegegnerin unter dem Titel einer Gewinnvorwegnahme aufzurechnen sei. Abzuweisen ist hingegen der Antrag der Beschwerdegegnerin, auf die Aufrechnung sei gänzlich zu verzichten.

4. Der Beschwerdeführer ist im Weiteren der Ansicht, die von der Beschwerdegegnerin am 28. Juli 2010 an D.D. geleistete Zahlung im Betrag von CHF 202'000 sei geschäftsmässig nicht begründet und könne daher vom steuerbaren Reingewinn nicht in Abzug gebracht werden. Die Beschwerdegegnerin vermöge die Behauptung, dass D.D. – Käufer der Stockwerkeinheit Nr. 0006 und der dazugehörigen Autoabstellplätze – den Innenausbau der erworbenen Wohnung entgegen der ursprünglichen Vereinbarung selber vorgenommen habe, nicht hinreichend zu belegen, weshalb die zwei Monate nach Besitzantritt erfolgte Rückzahlung an den Käufer nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten könne. Zweifel an der Sachdarstellung der Beschwerdegegnerin erwecke insbesondere die zeitliche Abfolge der Zahlungen. Der Käufer habe den Restkaufpreis erst überwiesen, nachdem die Wohnung gemäss Kaufvertrag bereits bezugsbereit gewesen sei. Dass dann lediglich zwei Monate später eine Preisreduktion erfolgt sein solle und der Betrag von CHF 202'000 wieder an den Käufer zurückgeflossen sei, sei doch erstaunlich. Auffallend sei schliesslich auch, dass die Preisreduktion exakt mit der per 31. Dezember 2010 bestehenden Darlehensforderung der H. GmbH gegenüber der Beschwerdegegnerin übereinstimme. Alleineigentümer der H. GmbH, die ihren Sitz an der gleichen Adresse wie die Beschwerdegegnerin habe, sei D.D. Vor diesem Hintergrund scheine es naheliegend, dass es sich bei der Preisreduktion um eine verdeckte Gewinnausschüttung handle.

Demgegenüber macht die Beschwerdegegnerin geltend, die Vertragsparteien hätten sich nach Abschluss des Kaufvertrags und nach Beginn der Bauarbeiten darauf geeinigt, dass der Käufer den Innenausbau nach seinen eigenen Sonderwünschen selber vornehme bzw. bestimmen könne, wer den Innenausbau vornehme, und demzufolge die Rechnung dieses Innenausbaus im Umfang von CHF 202‘000 der Beschwerdegegnerin in Rechnung stellen könne. Ein solches Vorgehen sei im Kaufvertrag vom 24. Dezember 2009 vorgesehen. Unter Ziff. 4 der weiteren Vertragsbestimmungen werde Folgendes festgehalten: "Mehr- oder Minderkosten für

© Kanton St.Gallen 2025

im Kaufpreis nicht berücksichtigte Ausbauwünsche des Käufers rechnen die Parteien unter sich direkt ab. Sie werden mit der Schlussrechnung zusätzlich in Rechnung gestellt bzw. vom Kaufpreis in Abzug gebracht." Der Käufer habe die entsprechende von beiden Parteien unterzeichnete Abrechnung vorgelegt und der Betrag von CHF 202‘000 sei von der Beschwerdegegnerin an den Käufer überwiesen worden. Die Zahlung von CHF 202‘000 sei daher geschäftsmässig begründet. Soweit der Beschwerdeführer geltend mache, bei der Zahlung handle es sich um eine verdeckte Darlehensrückzahlung an die H. GmbH, sei zu berücksichtigen, dass das vom Beschwerdeführer erwähnte Darlehen nicht von D.D., sondern von der H. GmbH an die Beschwerdegegnerin gewährt worden sei. Zudem habe dieses Darlehen bereits per 31. Dezember 2009 bestanden und sei auch per 31. Dezember 2010 in der Bilanz in unveränderter Höhe ausgewiesen worden. Die Rückzahlung des Darlehens, welches im Übrigen für das Projekt K. gewährt worden sei, sei am 14. August 2012 erfolgt. Weshalb der Beschwerdeführer von einer verdeckten Darlehensrückzahlung spreche, sei nicht nachvollziehbar.

4.1. Hinsichtlich der Beweislast gilt, dass steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde nachzuweisen sind, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (VerwGE B 2013/77 E. 2.1.; vgl. auch Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 23 f.). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es damit grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (BGer 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015 E. 2.3. mit Hinweisen). Nachfolgend ist somit zu beurteilen, ob die Beschwerdegegnerin nachzuweisen vermag, dass die umstrittene Rückzahlung im Betrag von CHF 202‘000 geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt.

4.2.

4.2.1. Die Parteien gehen übereinstimmend davon aus, dass der Innenausbau Bestandteil der aufgrund des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags vom 24. Dezember 2009 (act. 7/6/Akten des Steueramts III/3) bzw. des dazugehörigen Baubeschriebs zu erbringenden Leistungen darstellte. In Ziff. 5 der weiteren Vertragsbestimmungen des Kaufvertrags vom 24. Dezember 2009 wurde vereinbart, dass der Käufer auf die

© Kanton St.Gallen 2025

Auswahl der mit der Ausführung der zu erbringenden Leistungen betrauten Unternehmer keinen Einfluss nehmen kann. Demnach bedurfte die von der Beschwerdegegnerin geltend gemachte Vereinbarung, wonach der Innenausbau entgegen der ursprünglichen Absicht vollumfänglich vom Käufer selbst vorzunehmen sei bzw. dieser bestimmen könne, wer den Innenausbau vornehme, einer Änderung des ursprünglichen Kaufvertrags. Die Beschwerdegegnerin macht geltend, die erforderliche Vertragsänderung sei vollzogen worden (Beschwerdeduplik, S. 5; act. 24). Sie legt für diese Vertragsänderung keinen schriftlichen Beleg vor, beruft sich aber auf eine mündliche Vereinbarung mit D.D. (vgl. Rekursreplik, S. 3; act. Vi/10).

4.2.2. Die Beschwerdegegnerin legte als Belege für ihre Sachdarstellung eine von den Vertragsparteien unterzeichnete Mehr-/Minderkostenliste sowie eine vom Käufer ausgestellte Rechnung (act. 7/6/Akten des Steueramts I/6) ins Recht. Aus der Mehr- oder Minderkostenliste ist ersichtlich, dass sich infolge „Eigenlieferung durch die Verkäuferschaft" (sic) in sechs Positionen ein Minderaufwand im Gesamtbetrag von CHF 202‘000 gegenüber den budgetierten Kosten ergab: „Sanitärapparate“ (CHF 50‘000); „Wasch-Trockenturm“ (CHF 6‘500); „Kücheneinrichtung“ (CHF 82‘000); „Wandbeläge“ (CHF 20‘000); „Bodenbeläge“ (CHF 21‘500); „Zusätzliche Schreinerarbeiten“ (CHF 22‘000). Die Mehr-/Minderkostenliste wurde am 20. Juli 2010 erstellt und im September 2010 von der Beschwerdegegnerin und dem Käufer unterzeichnet. Die vom Käufer ausgestellte Rechnung beziffert den Gesamtbetrag des zu vergütenden Innenausbaus ebenfalls auf CHF 202‘000, aufgeteilt auf die vier Positionen "Küche" (CHF 82'000), "Sanitärapparate" (CHF 56'500), "Bodenplatten und verlegen" (CHF 41'500) und "Schreinerarbeiten, Garderobe und Hochschränke" (CHF 22'000).

4.2.3. Der Umstand, dass die umstrittene Zahlung bereits vor der handschriftlichen Unterzeichnung der Mehr-/Minderkostenliste durch die Vertragsparteien geleistet wurde, entspricht nicht den Regeln üblicher geschäftlicher Sorgfalt. Zahlungen in der namhaften Höhe von CHF 202‘000 werden aus Gründen der rechtlichen Absicherung üblicherweise erst nach schriftlicher Bestätigung der zugrunde liegenden Vereinbarung ausgeführt. Weshalb vorliegend auf eine vorgängige schriftliche Bestätigung verzichtet wurde, ist nicht erkennbar. Die Erklärung der Beschwerdegegnerin, die Vertragsparteien hätten sich gegenseitig grosses Vertrauen geschenkt und sich an die

© Kanton St.Gallen 2025

Abmachungen gebunden gefühlt, ändert daran nichts, zumal die vorgängige schriftliche Bestätigung keinen grossen Aufwand verursacht und – soweit ersichtlich – im Interesse beider Parteien gelegen hätte.

4.2.4. Darüber hinaus erachtet der Beschwerdeführer auch den Zeitpunkt der Zahlung zu Recht als schwer nachvollziehbar. Zur Begründung des Umstandes, dass die umstrittene Rückzahlung an den Käufer nach Besitzesantritt und nur zwei Monate nach Überweisung des Restkaufpreises erfolgt ist, trägt die Beschwerdegegnerin Folgendes vor: Der Käufer sei kurz nach Unterzeichnung des Kaufvertrags am 24. Dezember 2009 anfangs des Jahres 2010 mit dem Wunsch an sie herangetreten, den Innenausbau selber zu bewerkstelligen. Da der Kaufvertrag zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen und beurkundet gewesen sei, hätten sich die Parteien darauf geeinigt, dass der Kaufvertrag unverändert belassen werde und auch die Kaufpreiszahlungen durch den Käufer gemäss Kaufvertrag erfolgen sollen. Andererseits habe der Käufer nach wie vor Anspruch auf eine voll ausgebaute Wohnung gehabt. Insofern sei es nicht merkwürdig, wenn der zeitliche Ablauf der Geldüberweisungen den im Kaufvertrag vereinbarten Zahlungsmodalitäten entspräche, welche vorsahen, dass der Restkaufpreis von CHF 232'000 vom Käufer der Verkäuferin beim Besitzesantritt zu überweisen war. Die erst später erfolgte Rückzahlung sei damit zu erklären, dass es für den Käufer erst Monate nach Fertigstellung des Innenausbaus möglich gewesen sei, bei der Beschwerdegegnerin für die Kosten des Innenausbaus Rechnung zu stellen (Rekursreplik, S. 3; act. Vi/10).

Diese Ausführungen leuchten in mehrfacher Hinsicht nicht ein. Zum einen ist die Darlegung der Beschwerdegegnerin, wonach der Anspruch des Käufers auf eine vollständig ausgebaute Wohnung trotz Übernahme des Innenausbaus weiterhin Bestand haben sollte, nicht nachvollziehbar, zumal dies dem Wunsch des Käufers gerade nicht entsprochen haben soll. Zum anderen sind keine plausiblen Gründe dafür erkennbar, weshalb mit der mündlichen Vertragsänderung betreffend den Innenausbau nicht zugleich auch die sich daraus ergebende Reduktion des Kaufpreises bzw. eine Verrechnung mit der noch bestehenden Restforderung vereinbart wurde, obschon ein solches Vorgehen zum Schutz beider Vertragsparteien ohne Zweifel sinnvoll gewesen wäre. Sodann überzeugen die Ausführungen zur ungewöhnlichen zeitlichen Abfolge der Zahlungen auch insofern nicht, als die beim Käufer entstandenen Kosten des

© Kanton St.Gallen 2025

Innenausbaus zur Bestimmung der Kaufpreisreduktion gar nicht erheblich waren. Massgebend waren vielmehr die ursprünglich im Baubeschrieb bzw. im Kostenplan für den Innenausbau veranschlagten Kosten, welche zufolge nachträglicher Vertragsänderung nicht mehr geschuldet waren. Es ist damit nicht ersichtlich, weshalb für die Rückerstattung der vom Käufer bereits bezahlten Kosten des Innenausbaus eine Rechnungstellung der effektiv entstandenen Kosten erforderlich gewesen sein soll und daher erst nach Abschluss des Innenausbaus erfolgen konnte. Aus demselben Grund ist schliesslich auch nicht erkennbar, inwiefern die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Rechnung des Käufers (act. 7/6/Akten des Steueramts I/6) geeignet sein soll, die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung vom 28. Juli 2010 zu belegen. Ob die Beweiskraft der eingereichten Rechnung – wie der Beschwerdeführer meint – auch deshalb in Zweifel zu ziehen ist, weil diese weder datiert noch handschriftlich unterzeichnet ist und mit einer unzutreffenden Absenderadresse versehen ist, kann offen bleiben.

4.2.5. Schliesslich kommt hinzu, dass zwischen den Angaben in der Verkaufsdokumentation und den in der beigebrachten Mehr-/Minderkostenliste aufgeführten Positionen teils beträchtliche Abweichungen bestehen. In der Verkaufsdokumentation (act. 28, S. 20) wurden die Positionen des Innenausbaus im Sinne eines verbindlichen Bestandteils des Kaufvertrags wie folgt budgetiert: Sanitäranlagen (inkl. Sanitärapparate): CHF 15‘000; Wasch-Trockenturm: CHF 5‘000; Kücheneinrichtung: CHF 25‘000; Boden- und Wandbeläge: je CHF 110 pro m^2. Im Vergleich zu diesen Angaben sind die in der Mehr- oder Minderkostenliste aufgeführten Positionen "Sanitärapparate" und "Kücheneinrichtung" auf mehr als den dreifachen Betrag veranschlagt (vgl. Erwägung 4.2.2.). Die Beschwerdegegnerin begründet diese erheblichen Abweichungen nicht.

4.3. Nach dem Gesagten erscheinen die Ausführungen der Beschwerdegegnerin insgesamt wenig plausibel. Es gelingt ihr nicht, die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung vom 28. Juli 2010 im Betrag von CHF 202‘000 hinreichend zu belegen. Wenn sie sich darauf beruft, dass der effektive Kaufpreis gegenüber dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag infolge Übernahme des Innenausbaus durch den Käufer um CHF 202‘000 reduziert wurde, ohne die dafür erforderliche Vertragsänderung schriftlich festzuhalten, führt dies – wie vorliegend – zu Situationen mit Beweisproblemen.

© Kanton St.Gallen 2025

Angesichts dessen, dass der Verzicht auf jedwede vorgängige schriftliche Vereinbarung über die Änderung des Kaufvertrags nicht nachvollziehbar erscheint und der unter den dargestellten Umständen ungewöhnliche Zeitpunkt der Rückzahlung nicht schlüssig erklärt werden kann, kann ein zureichender Nachweis der geschäftlichen Begründetheit der Zahlung vom 28. Juli 2010 nicht als erbracht gelten. Der Antrag des Beschwerdeführers um Aufrechnung von CHF 202‘000 beim Reingewinn ist damit gutzuheissen.

5. Schliesslich beantragt die Beschwerdegegnerin in ihrer Beschwerdevernehmlassung, auf die Aufrechnung des abparzellierten Grundstücks Nr. 0001 sei zu verzichten. Der Beschwerdeführer macht in seiner Replik geltend, auf diesen Antrag der Beschwerdegegnerin könne nicht eingetreten werden, weil die Beschwerdegegnerin es unterlassen habe, gegen den angefochtenen Entscheid Beschwerde zu erheben. Eine Anschlussbeschwerde sei nicht zulässig. Die Beschwerdegegnerin trägt in ihrer Replik wiederum vor, dass das Verwaltungsgericht in Steuerstreitigkeiten an die Anträge der Beteiligten nicht gebunden sei, weshalb auch eine Anschlussbeschwerde zugelassen sei.

5.1. Gemäss ständiger Praxis leitet das Verwaltungsgericht aus Art. 196 Abs. 2 StG ab, dass in Steuerstreitigkeiten jedem Beteiligten das Recht zur sog. Anschlussbeschwerde zusteht (VerwGE B 2010/13 vom 16. September 2010 E. 1, www.gerichte.sg.ch; SGE 1999 Nr. 8; SGE 1994 Nr. 39). Der Antrag der Beschwerdegegnerin, auf die Aufrechnung des abparzellierten Grundstücks Nr. 0001 sei zu verzichten, ist damit zu behandeln.

5.2. Die Parteien sind uneinig darüber, ob und – falls ja – zu welchem Wert das im Eigentum der Beschwerdegegnerin stehende abparzellierte Grundstück Nr. 0001 beim steuerbaren Eigenkapital und Reingewinn aufzurechnen ist. In der im Veranlagungsverfahren eingereichten Bilanz unterliess die Beschwerdegegnerin eine Aktivierung des Grundstücks Nr. 0001 mit der Begründung, dass diesem Grundstück kein wirtschaftlicher oder baulicher Wert zukomme. In der Folge nahm der Beschwerdeführer gestützt auf den amtlich geschätzten Verkehrswert eine Aufrechnung im Betrag von CHF 138'000 beim steuerbaren Reingewinn und Eigenkapital der Beschwerdegegnerin vor (act. 7/6/Akten des Steueramts I/10). In den

© Kanton St.Gallen 2025

Akten ist ersichtlich, dass das Grundstück Nr. 0001 im Laufe des Jahrs 2010 zweimal amtlich geschätzt wurde. Die erste Schätzung wurde am 18. März 2010 vorgenommen (act. 7/6/Akten des Steueramts II/3), die zweite am 18. November 2010 (act. 7/6/Akten des Steueramts II/4). Mit den beiden Schätzungen wurde der Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0001 auf denselben Wert von CHF 138'000 veranschlagt. Weshalb am 18. November 2010 eine Neuschätzung veranlasst wurde, ist nicht aktenkundig.

5.3. Die Beschwerdegegnerin macht in ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 5. Mai 2014 (act. 11) geltend, die Vorinstanz sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass es offenbleiben könne, ob die Schätzung des Verkehrswerts des Grundstücks Nr. 0001 der Beschwerdegegnerin eröffnet worden sei. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sei ihr die Schätzung nicht eröffnet worden, weshalb auch keine Möglichkeit der Anfechtung bestanden habe. Überdies hätte sie auch im Falle einer Eröffnung keinen Anlass gehabt, die Schätzung anzufechten.

5.3.1. Aus den Ausführungen der Beschwerdegegnerin geht nicht klar hervor, ob sich ihr Vorbringen auf die Grundstücksschätzung vom 18. März 2010 oder auf diejenige vom 18. November 2010 bezieht. Jedenfalls kann der Vorinstanz nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie annahm, es sei unerheblich, ob der Beschwerdegegnerin die spätere der beiden Schätzungen eröffnet worden sei. Die Vorinstanz ist nämlich mit Recht davon ausgegangen, dass der Beschwerdegegnerin zumindest die frühere der beiden Schätzung ordentlich zur Kenntnis gebracht wurde. Gemäss dem Schreiben vom 25. März 2010 (act. 7/6 Akten des Steueramts II/3) wurde der Beschwerdegegnerin die Schätzung vom 18. März 2010 ordentlich eröffnet. Überdies hat die Beschwerdegegnerin im bisherigen Verfahren nicht bestritten, dass ihr die Schätzung vom 18. März 2010 ordentlich eröffnet wurde. Vielmehr hat sie sich darauf beschränkt, die Schätzung in materieller Hinsicht zu bemängeln bzw. deren Erheblichkeit für die Steuerveranlagung in Frage zu stellen. Angesichts der Tatsache, dass beide Schätzungen das Grundstück Nr. 0001 auf denselben Verkehrswert veranlagten, ist es – wie die Vorinstanz zu Recht annahm – im Ergebnis unerheblich, ob der Beschwerdegegnerin neben der Schätzung vom 18. März 2010 auch diejenige vom 18. November 2010 mitgeteilt wurde. Denn selbst wenn letztere der Beschwerdegegnerin nicht eröffnet worden sein sollte – was deren Nichtigkeit zur Folge hätte – hat die Beschwerdeführerin den steuerrechtlichen Verkehrswert des

© Kanton St.Gallen 2025

Grundstücks zu Recht auf den Betrag von CHF 138'000 festgesetzt, weil in diesem Fall auf die Schätzung vom 18. März 2010 abzustellen wäre.

5.3.2. Soweit die Beschwerdegegnerin rügt, sie habe die Grundstückschätzung nicht anfechten können, weil ihr diese gar nicht eröffnet worden sei, trifft dies nach dem Gesagten zumindest mit Blick auf die Schätzung vom 18. März 2010 nicht zu. Vielmehr hat die Vorinstanz in dieser Hinsicht zutreffend darauf verwiesen, dass das Schreiben vom 25. März 2010 eine Rechtsmittelbelehrung enthielt. Das Argument der Beschwerdegegnerin, sie habe keinen Anlass gehabt, die Schätzung anzufechten, weil sich diese erst dann als relevant erwiesen habe, als der Beschwerdeführer auf die Idee gekommen sei, die auf falschen Annahmen basierende Schätzung im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen, geht offensichtlich fehl. Die Beschwerdegegnerin übersieht, dass ihr bei der Eröffnung der Grundstückschätzung mit Schreiben vom 25. März 2010 Folgendes mitgeteilt wurde: "Die rechtskräftigen Steuerwerte sind für die Veranlagung der laufenden Steuerperiode verbindlich, soweit sie überhaupt veranlagt werden" (act. 7/6/Akten des Steueramts II/3). Überdies hält Art. 178bis StG ausdrücklich fest, dass die Veranlagungsbehörde die für die Veranlagung massgebenden Grundstückwerte vorgängig mit besonderer Verfügung eröffnen kann (Abs. 1) und dass rechtskräftige Grundstückwerte für die Veranlagung der laufenden Steuerperiode verbindlich sind (Abs. 2). Unter diesen Umständen ist die von der Beschwerdegegnerin zum Ausdruck gebrachte Überraschung darüber, dass der Beschwerdeführer die mit der Schätzung vom 18. März 2010 festgesetzten Grundstückwerte als Grundlage für die Veranlagung der Steuerperiode 2010 herangezogen hat, nicht nachvollziehbar. Bei zumutbarer Sorgfalt wäre es der Beschwerdegegnerin durchaus möglich gewesen, die Grundstückschätzung anzufechten, sollte sie damit nicht einverstanden gewesen sein. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdegegnerin die Ansicht vertritt, dem Grundstück Nr. 0001 könne infolge der (schon zum Zeitpunkt der Schätzungen im Jahr 2010 bestehenden) Nutzungsbeschränkung überhaupt kein wirtschaftlicher Wert mehr zugemessen werden, weil für sie damit die behauptete Fehlerhaftigkeit der Schätzung ohne Weiteres erkennbar war.

5.3.3. Die Beschwerdegegnerin bringt weiter vor, es sei offensichtlich, dass die Anmerkung der öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung

© Kanton St.Gallen 2025

(Ausnützungsbeschränkung des Grundstücks Nr. 0001 zugunsten des Grundstücks Nr. 000) bei der Schätzung des Grundstücks vom 18. März 2010 nicht berücksichtigt worden sei. Die Schätzung des Grundstücks vom 18. März 2010 auf einen Wert von CHF 138'000 sei daher nicht korrekt. Das Grundstück sei aufgrund der Eigentumsbeschränkung nicht überbaubar und auch nicht auf dem Markt verkäuflich. Es stelle demzufolge für die Beschwerdeführerin einen Nonvaleur dar und sei in der Bilanz nicht mehr aufzuführen, ansonsten eine klare Verletzung der Höchstwertvorschriften gemäss Art. 960 Abs. 2 OR vorläge. Die handelsrechtskonforme Bilanz bilde auch im Steuerrecht die massgebliche Grundlage, weshalb auf die Aufrechnung dieses wertlosen Grundstücks im Betrag von CHF 138'000 zu verzichten sei. In der Duplik vom 20. August 2014 (act. 24) bringt die Beschwerdegegnerin überdies vor, es habe in der Zwischenzeit am 19. Juni 2014 eine Neuschätzung des Grundstücks Nr. 0001 (act. 25/4) stattgefunden, in welcher die auf dem Grundstück lastende Ausnützungsbeschränkung zumindest teilweise berücksichtigt und der Verkehrswert auf CHF 39'000 festgelegt worden sei. Dieser Wert sei nach wie vor zu hoch, weil das Grundstück Nr. 0001 nur noch als Gartenanlage genutzt werden könne. Dass das Grundstück für die Beschwerdegegnerin keinen Wert habe und es nicht überbaubar und unverkäuflich sei, werde bei Durchführung des beantragten Augenscheins leicht feststellbar sein.

Auch wenn der Gemeinderat Z. die Anmerkung der Ausnützungsbeschränkung am 12. März 2010 – d.h. zeitlich vor den Schätzungen – im Grundbuch hat eintragen lassen (act. 12/3), macht die Beschwerdegegnerin zu Recht geltend, dass die Ausnützungsbeschränkung des Grundstücks Nr. 0001 zugunsten des Grundstücks Nr. 000 bei den Schätzungen vom 18. März 2010 und vom 18. November 2010 offensichtlich nicht bzw. nicht in ausreichendem Mass berücksichtigt wurde. Andernfalls wäre nicht erklärbar, weshalb die von der Beschwerdegegnerin ins Recht gelegte Neuschätzung vom 28. Juni 2014 (act. 25/4) bei im Wesentlichen unveränderten Verhältnissen einen markant tieferen Schätzwert von CHF 39'000 ergab. Wenn die Beschwerdegegnerin aber aus der mutmasslich fehlerhaften Schätzung ableiten möchte, dass die geschätzten Grundstückwerte bei der Veranlagung für die Steuerperiode 2010 nicht hätten herangezogen werden dürfen, kann ihr angesichts der klaren Vorgaben von Art. 178bis Abs. 2 StG, wonach rechtskräftige Grundstückwerte für die Veranlagung der laufenden Steuerperiode verbindlich sind, nicht gefolgt werden.

© Kanton St.Gallen 2025

Die Schätzung des Grundstückwerts vom 18. März 2010 wurde während der laufenden Steuerperiode 2010 durchgeführt und ist mangels Anfechtung durch die Beschwerdegegnerin während derselben in formelle Rechtskraft erwachsen. Es hätte an der Beschwerdegegnerin gelegen, gegen die Grundstückschätzung die ordentlichen Rechtsmittel zu ergreifen oder noch im Jahr 2010 eine Neubeurteilung gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1, GGS) zu verlangen. Beides hat sie aber unterlassen.

Nicht zulässig wäre es im Übrigen, im Rahmen einer Revision auf die für die Steuerperiode 2010 verbindlichen Verkehrswerte der Schätzungen vom 18. März bzw. November 2010 zurückzukommen. Dies würde voraussetzen, dass es der Beschwerdegegnerin bei zumutbarer Sorgfalt unmöglich war, den Revisionsgrund im ordentlichen Verfahren geltend zu machen (vgl. Art. 197 Abs. 2 StG; Art. 81 Abs. 2 VRP), was nach Gesagtem nicht gegeben ist. Die Revision dient nicht dazu, prozessuale Versäumnisse zu korrigieren.

5.3.4. An diesem Ergebnis vermöchte ein Augenschein auf dem Grundstück offensichtlich nichts zu ändern, weshalb der entsprechende Antrag der Beschwerdegegnerin abzuweisen ist.

5.4. Angesichts der steuerrechtlichen Verbindlichkeit der mit CHF 138'000 geschätzten Verkehrswerte stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz für die Steuerperiode 2010 zu Recht eine Aufrechnung sowohl beim steuerbaren Eigenkapital als auch beim steuerbaren Reingewinn für zulässig erachtet hat.

5.4.1. Betreffend das steuerbare Eigenkapital vermag die Beschwerdegegnerin aus ihrem Hinweis auf das Massgeblichkeitsgebot bzw. aus ihrem Vorbringen, wonach sie im Falle einer Aktivierung des Grundstücks Nr. 0001 zum steuerrechtlichen Wert von CHF 138'000 die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften verletzen würde, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Aus Art. 178bis StG geht hervor, dass für die Ermittlung der steuerrechtlichen Verkehrswerte von Grundstücken nicht die Handelsbilanz, sondern die gemäss dem GGS vorgenommene Grundstückschätzung massgeblich sein soll. Nach dem Massgeblichkeitsgebot ist die handelsrechtskonforme Bilanz im Steuerrecht nur soweit massgeblich, als das Steuerrecht keine abweichenden

© Kanton St.Gallen 2025

Vorschriften enthält (statt vieler: Cagianut/Höhn, a.a.O., § 4 N 55). Ob die Beschwerdegegnerin – wie sie befürchtet – aufgrund der steuerrechtlichen Massgeblichkeit der nach dem Verfahren des GGS ermittelten Grundstückwerte gezwungen ist, die Höchstwertvorschriften gemäss Art. 960 Abs. 2 OR zu verletzen, kann mangels Erheblichkeit für die vorliegend zu beurteilenden steuerrechtlichen Fragen offen bleiben. Damit ist das Begehren der Beschwerdegegnerin, auf die Aufrechnung von CHF 138'000 für das Grundstück Nr. 0001 beimsteuerbaren Eigenkapital sei zu verzichten, abzuweisen.

5.4.2. Anders verhält es sich mit der Frage, ob der geschätzte Verkehrswert für das Grundstück Nr. 0001 beim steuerbaren Reingewinn aufzurechnen ist. Gemäss dem Peridiozitätsprinzip gelangt in einem bestimmten Geschäftsjahr derjenige Gewinn zur Besteuerung, der im gleichen Geschäftsjahr tatsächlich erzielt wurde. Nach dem Realisierungsprinzip gelten Einkünfte als erzielt, wenn die Unternehmung einen Rechtsanspruch auf sie erworben hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. Rz 99 f.). Demnach fällt bei der Beschwerdegegnerin in der Steuerperiode 2010 für das Grundstück Nr. 0001 ein als Gewinn zu versteuernder Mehrwert nur dann an, wenn auf dem Grundstück Nr. 0001 ein Mehrwert tatsächlich realisiert wurde. Dass dies der Fall gewesen sein soll, ist aber weder aus den Akten ersichtlich noch wird eine Realisierung vom Beschwerdeführer dargetan. Entsprechend hat die vom Beschwerdeführer vorgenommene steuerliche Bilanzkorrektur durch Nachaktivierung des Grundstücks Nr. 0001 nicht ohne Weiteres zur Folge, dass eine Aufrechnung auch beim Reingewinn vorzunehmen ist. Eine solche wäre allerdings dann vorzunehmen, wenn derjenige Anteil des Kaufpreises für das Stammgrundstück Nr. 000, welcher auf das später abparzellierte Grundstück Nr. 0001 entfällt, bei der Berechnung des Grundstücksgewinns für das Projekt „Y." zu Unrecht als Anlagekosten in Abzug gebracht worden ist. Ob dies der Fall ist, ist aus den Akten nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer abzuklären sein.

6.

6.1. Zusammenfassend ergibt sich, dass der angefochtene Entscheid in teilweiser Gutheissung der Anträge des Beschwerdeführers und teilweiser Gutheissung der Anträge der Beschwerdegegnerin aufzuheben und die Sache zu neuerlicher

© Kanton St.Gallen 2025

Veranlagung im Sinne der Erwägungen an den Beschwerdeführer zurückzuweisen ist. Dabei wird der Beschwerdeführer auch die von ihm beantragte Steuerrückstellung für die Kantons- und Gemeindesteuern zu bilden und die entsprechende Reduktion des steuerbaren Eigenkapitals vorzunehmen haben.

6.2. Ein nur geringfügiges Obsiegen der Beschwerdegegnerin bzw. Unterliegen des Beschwerdeführers, wie es hier vorliegt, wird bei der Kostenverlegung nicht berücksichtigt (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Lachen/St. Gallen 2004, S. 94). Somit gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Verfahrensausgang entsprechend vollständig zulasten der Beschwerdegegnerin (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'500 ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

6.3. Neu zu verlegen sind sodann die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens. In der Regel wird die Kostenverlegung in Bezug auf die Beteiligten und ihre Anteile analog dem Rechtsmittelentscheid vorgenommen (vgl. R. Hirt, a.a.O., S. 103). Dementsprechend hat die Beschwerdegegnerin auch die Kosten des Rekursverfahrens von CHF 2‘000 zu tragen. Diese werden mit dem Kostenvorschuss von CHF 2‘000 verrechnet.

6.4. Ausseramtliche Kosten sind mangels grundsätzlichen Anspruchs und Antrags (Beschwerdeführer) und mehrheitlichen Obsiegens (Beschwerdegegnerin) nicht zu entschädigen (vgl. Art. 98 Abs. 1 und 98bis VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1. Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 21. Januar 2014 wird in teilweiser Gutheissung der Begehren des Beschwerdeführers und in teilweiser Gutheissung der Begehren der Beschwerdegegnerin aufgehoben. Die Sache wird zu entsprechender Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdeführer zurückgewiesen.

© Kanton St.Gallen 2025

2.

2.1. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'500 trägt die Beschwerdegegnerin.

2.2. Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 2‘000 trägt die Beschwerdegegnerin, unter Verrechnung mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.

2.3. Ausseramtliche Kosten werden weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren entschädigt.

Der Präsident	Der a.o. Gerichtsschreiber
Eugster	Tschumi

© Kanton St.Gallen 2025