



Fall-Nr.: B 2023/226, B 2023/227
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 11.06.2024
Entscheiddatum: 05.04.2024

Entscheid Verwaltungsgericht, 05.04.2024

Steuerrecht, Art. 58 Abs. 1 lit. a, b al. 5 und c DBG, Art. 82 Abs. 1 StG Die Steuerpflichtige hat für ihre deutsche Tochtergesellschaft eine Patronatserklärung abgegeben und bürgt für ein Darlehen, welches eine luxemburgische Bank der Tochter gewährt hat. Bis 2016 hat die Steuerpflichtige Erträge für "Avalprovisionen" in der Höhe von 4.5 Prozent der per Ende des Geschäftsjahrs jeweils bestehenden Restschuld ausgewiesen. Das Verwaltungsgericht weist die Beschwerde gegen die steuerliche Aufrechnung entsprechender Provisionen auch in den Steuerjahren 2017, 2018 und 2019 ab. Mit Blick auf Berechnungsbasis – die Höhe der Restschuld – und Prämien-satz – 4.5 Prozent – weist die Steuerpflichtige die Einstellung der Zahlungen nicht als "drittvergleichskonform" nach. Auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. (Verwaltungsgericht 2023/226 und B 2023/227)

Entscheid vom 5. April 2024

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

A. __ AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Triade Treuhand AG, Leimatstrasse 26, 9205 Waldkirch,



St.Galler Gerichte

gegen

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

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31.12.2017, 31.12.2018 und 31.12.2019

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die A.___ AG mit Sitz in Z.___ bezweckt den Erwerb, die Veräusserung, die Erstellung, die Vermietung, die Verwaltung und den Handel mit Immobilien und Grundstücken sowie die Vermittlung von Finanzdienstleistungen aller Art im In- und Ausland (vgl. Internet Information, <https://www.zefix.ch>, Stand 23. Januar 2024). Sie ist mit 100 Prozent an der B.___ Holding GmbH mit Sitz in Y.___/D beteiligt und bürgt für eine Bankfinanzierung, welche die B.___ Holding GmbH im Jahr 2013 bei der C.___ S.A. in der – damaligen – Höhe von EUR 3'635'000 aufgenommen hatte. Die B.___ Holding GmbH galt der A.___ AG die Bürgschaft bis 2016 mit einer sogenannten Avalprovision von jährlich 4.5 Prozent der – jeweils noch verbleibenden – Haftungssumme ab.

Die A.___ AG wies für das Geschäftsjahr 2016 einen Ertrag aus dieser Avalprovision von CHF 114'032.40 aus (act. 3/10, S. 3). In den Geschäftsjahren 2017 bis 2019 verbuchte



sie keine solchen Provisionseinnahmen mehr. Im Anhang der Jahresrechnungen wurden allerdings weiterhin eine Patronatserklärung für die B.__ Holding GmbH gegenüber der C.__ S.A. und die jeweilige Höhe der Eventualverbindlichkeit per Ende des Geschäftsjahrs aufgeführt (act. 3/10, 3/11 und 3/12, jeweils Ziff. 3.2).

B.

Die A.__ AG deklarierte für das Geschäftsjahr 2017 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 26'982 und für die Geschäftsjahre 2018 und 2019 Verluste von CHF 30'697 beziehungsweise CHF 9'054 sowie ein steuerbares Eigenkapital von CHF 341'381 (2017), CHF 310'684 (2018) und CHF 301'630 (2019; act. 9-7/I/1-3).

Die Veranlagungsbehörde forderte die A.__ AG am 14. April 2020 auf, die Steuererklärungen insbesondere mit einem Vertrag zu den Avalprovisionen zu ergänzen und zu begründen, weshalb ab 2017 keine solchen Provisionen mehr eingegangen seien. Weil die A.__ AG der Aufforderung keine Folge leistete, gab ihr die Veranlagungsbehörde am 26. Juni 2020 und am 17. Juli 2020 unter Androhung der Veranlagung nach Ermessen im Säumnisfall erneut Gelegenheit, die Belege einzureichen und den Sachverhalt zu erläutern. In der Folge ergänzte die A.__ AG die Steuererklärungen, ohne allerdings den Vertrag zu den Avalprovisionen einzureichen und Ausführungen zum Hintergrund der Einstellung der Zahlungen zu machen. Auf weitere entsprechende Aufforderungen – teilweise wiederum unter Androhung der Ermessensveranlagung – reagierte die A.__ AG nicht.

Die Veranlagungsbehörde nahm für die Geschäftsjahre 2017, 2018 und 2019 in der Folge verschiedene Korrekturen vor und veranlagte die A.__ AG am 12. März 2021 für die Steuerperioden 2017, 2018 und 2019 mit steuerbaren Reingewinnen von CHF 123'300, CHF 53'600 beziehungsweise CHF 80'800 und mit einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 321'000, CHF 272'000 beziehungsweise CHF 244'000. Unter anderem rechnete sie als Avalprovisionen CHF 111'366 (2017, EUR 100'194.33 x 1.1115 CHF/EUR), CHF 97'292 (2018, EUR 84'250.34 x 1.1548 CHF/EUR) und CHF 100'000 (2019, Schätzung) auf (act. 9-7/I/4-6).

C.

Einspracheweise brachte die A.__ AG zur Aufrechnung der Avalprovisionen vor, die Zahlungen seien eingestellt worden, weil die deutschen Steuerbehörden sie ab 1. Januar 2017 nicht mehr akzeptiert und – bei der B.__ Holding GmbH – hinzugerechnet hätten. Zum Nachweis reichte sie die Jahresrechnungen 2016-2019 der B.__ Holding GmbH ein. Zur Jahresrechnung 2019 fehlten allerdings die einzelnen Kontonachweise. Den ausdrücklichen Aufforderungen, die detaillierte Jahresrechnung 2019 der B.__ Holding GmbH, die Korrespondenz mit den deutschen Steuerbehörden



über die Hinzurechnung der Avalprovisionen, die vertragliche Grundlage der Provisionen, einen Nachweis für den Widerruf der Patronatserklärung gegenüber der C.__ S.A. und eine Bestätigung der Fehlerhaftigkeit der Anhänge zu ihren Jahresrechnungen 2017, 2018 und 2019 einzureichen, kam die A.__ AG nicht nach. Eine letzte Frist zur Einreichung der Unterlagen lief am 22. Mai 2022 unbenutzt ab.

Das kantonale Steueramt hiess am 13. Juli 2022 die Einsprachen teilweise gut, wobei es bei der Aufrechnung von Avalprovisionen in der Höhe von 4.5 Prozent der verbliebenen Haftungssumme blieb, nämlich CHF 110'059.20 (2017; EUR 2'090'125, 1.17015 CHF/EUR), CHF 87'558 (2018; EUR 1'726'625, 1.1269 CHF/EUR) und CHF 66'677.25 (2019; EUR 1'363'125, 1.087 CHF/EUR; act. 9/2).

D.

Die Verwaltungsrekurskommission wies die von der A.__ AG gegen die Veranlagungen aufgrund der Geschäftsabschlüsse per 31. Dezember 2017, 31. Dezember 2018 und 31. Dezember 2019 erhobenen Rechtsmittel am 18. September 2023 ab. Sie kam zum Schluss, die ermessensweise Aufrechnung der Avalprovisionen sei zu Recht erfolgt, weil die A.__ AG trotz unzähliger Aufforderungen, Mahnungen und Androhungen der Ermessensveranlagung die angeforderten Belege schuldig geblieben sei und die Steuerbehörde die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermitteln können. Die A.__ AG vermöge die offensichtliche Unrichtigkeit der Aufrechnung weder im Grundsatz noch in der Höhe nachzuweisen. Die Aufrechnung von 4.5 Prozent der Patronatsverbindlichkeit – entsprechend dem Durchschnitt der Vorjahre – erscheine weder als zu hoch noch als offensichtlich unrichtig.

E.

Die A.__ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 25. September 2023 versandten Rechtsmittelentscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 25. Oktober 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, die Aufrechnung für die Avalprovisionen im Jahr 2017 auf CHF 9'472 (2.5 Prozent von CHF 378'878) zu reduzieren beziehungsweise sie in den Jahren 2018 und 2019 – mangels Eventualverbindlichkeit – ganz zu streichen.

Die Vorinstanz verzichtete am 15. November 2023 auf eine Stellungnahme. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte am 6. Dezember 2023 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die zu den Avalprovisionen eingeforderten Unterlagen – detaillierte Jahresrechnung 2019 der B.__ Holding GmbH, Korrespondenz mit den deutschen Steuerbehörden zur Hinzurechnung der Avalprovisionen, vertragliche Grundlage für die Provisionen,



Nachweis für den Widerruf der Patronatserklärung gegenüber er C.____ S.A. oder eine Bestätigung der Fehlerhaftigkeit der Anhänge zu den Jahresrechnungen 2017, 2018 und 2019 – fehlten nach wie vor. Damit müsse es bei der Ermessensveranlagung bleiben. Deren Vornahme sei korrekt und die Schätzung der Höhe keineswegs willkürlich. Ein Rückkommen auf die Ermessensveranlagung sei ausgeschlossen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Die Beschwerdeführerin nahm zur Vernehmlassung des Beschwerdegegners am 8. Januar 2024 Stellung. Sie weist darauf hin, die von der Veranlagungsbehörde vorgebrachten Punkte zum Sachverhalt oder zum Grund der Ermessenseinschätzung seien nicht strittig. Es gehe ihr einzig um die Herleitung der Ermessensaufrechnung. Der Beschwerdegegner habe mit keinem Wort dargelegt, warum ihren Überlegungen zur korrekten Ermittlung der Ermessenseinschätzung nicht zu folgen wäre.

Vorinstanz, Beschwerdegegner und Beschwerdebeteiligte verzichteten in der Folge stillschweigend darauf, sich ein weiteres Mal zur Angelegenheit zu äussern.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid, die Ausführungen der Beschwerdeführerin und des Beschwerdegegners zur Begründung ihrer Anträge sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

I. Prozessuales

1. Vereinigung

Die Regeln zur Berechnung des Reingewinns juristischer Personen im Recht der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer decken sich (vgl. Art. 82 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG) ebenso wie die Regeln zum Veranlagungsverfahren (Art. 170 und 171 StG; Art. 125 Abs. 2 lit. a und Art. 126 DBG) und zu den Voraussetzungen für die Veranlagung nach Ermessen (Art. 177 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG). Die Besteuerung des Eigenkapitals betrifft lediglich die Kantonssteuern (Art. 96 ff. StG). Die Vorinstanz hat deshalb Rekurs und Beschwerde betreffend die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt. Unter diesen Umständen durfte die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben



(BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (BGer 9C_738/2022 vom 30. Mai 2023 E. 1.1).

2. Eintreten

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 DBG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1). Die Beschwerdeführerin ist als im vorinstanzlichen Verfahren unterlegene Steuerpflichtige zur Erhebung der Rechtsmittel befugt (Art. 196 Abs. 1 und Art. 194 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerden gegen den am 25. September 2023 versandten Rechtsmittelentscheid wurden mit Eingabe vom 25. Oktober 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

II. Direkte Bundessteuer

1. Streitgegenstand

Die Beschwerdeführerin richtet sich gegen die Aufrechnung von Avalprovisionen für die Sicherstellung einer Verbindlichkeit ihrer deutschen Tochtergesellschaft gegenüber der C.__ S.A. in den Geschäftsjahren 2017, 2018 und 2019.

Handelsrechtlich wies die Tochtergesellschaft in den Geschäftsjahren 2015 und 2016 Avalprovisionen von EUR 119'349.17 und EUR 104'809.17 aus (act. 9-7/III/7.1, Seite 21, Konto 214100 Kreditprovision, Verwaltungskostenbeitrag). In den Geschäftsjahren 2017, 2018 und 2019 verbuchten weder die Tochtergesellschaft noch die Beschwerdeführerin Geldflüsse aus Avalprovisionen. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, eine solche Provision sei geschuldet gewesen, auch wenn sie nicht bezahlt worden sei. Die Einstellung der Zahlungen müsse "als drittvergleichskonform nachgewiesen" werden. Dabei ist die Veranlagungsbehörde von der Höhe der jeweils per Ende des Geschäftsjahrs von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen restlichen Eventualverbindlichkeit aufgrund der Patronatserklärung gegenüber der C.__ S.A. und einer Jahresprämie von 4.5 Prozent ausgegangen. Sie hat dieses Vorgehen als Ermessensveranlagung bezeichnet.

Die Beschwerdeführerin macht die offensichtliche Unrichtigkeit der Höhe der Aufrechnung geltend. Sie beanstandet die Höhe sowohl der Bemessungsgrundlage für die Provision per Ende der Geschäftsjahre wie auch des Satzes der Jahresprämie.



2. *Rechtliches*

2.1. *Materiell*

Bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns sind gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG ausgehend vom Saldo der – handelsrechtskonformen – Erfolgsrechnung (lit. a) unter anderem offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b al. 5) und die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne zu berücksichtigen (lit. c).

Gewährt die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft – wie vorliegend in der Form eines Verzichts auf die Prämie für eine als Avaldarlehen bezeichnete Bürgschaft – einen Vorteil, so liegt nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sondern es handelt sich um eine *verdeckte Kapitaleinlage*: Während bei der verdeckten Gewinnausschüttung regelmässig eine Entreicherung der leistenden Gesellschaft eintritt, ist dies bei Kapitaleinlagen, das heisst, wenn die Leistung in umgekehrter Richtung fliesst, in der Regel nicht der Fall. *Wirtschaftlich* betrachtet erfolgt die Leistung der Muttergesellschaft immer gegen angemessenes Entgelt, erhöht sich doch im Umfang, in welchem die empfangene Leistung wertmässig unter der erbrachten Leistung liegt, der Wert ihrer Beteiligung (vgl. BGer 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012 E. 2.3). *Steuerrechtlich* ist es der Konzernleitung allerdings nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne (vielfach über solche Rechtsgeschäfte) frei auf diese Gesellschaften zu verteilen. Diese Betrachtung muss aus steuersystematischen Gründen insbesondere im internationalen Verhältnis gelten, wenn – wie vorliegend – die Einlage die Schweizer Grenze überschreitet (vgl. M. Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54 S. 609 ff., S. 617 und S. 630 f.; vgl. StE 1995 B 72.11 Nr. 3, E. 3b des bundesgerichtlichen Urteils vom 9. Mai 1995, BGer 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012 E. 2.2; vgl. auch Art. 9 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, SR 0.672.013.62).

Nicht nur die Gewinnausschüttung, sondern grundsätzlich auch die Kapitaleinlage haben deshalb einem Drittvergleich (so genannter Grundsatz des "dealing at arm's length") standzuhalten. Im Fall einer Leistung an eine nahestehende Person, wie das im Verhältnis zwischen Tochter- und Muttergesellschaft der Fall ist, bemisst sich der Wert der Leistung nach dem Entgelt, das unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1). Für die



Bestimmung dieses Werts sind alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen (BGE 138 II 57 E. 2.2, 138 II 545 E. 3.2). Bei verbundenen Unternehmen hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen. Eine Beurteilung vom Konzern aus, dem die steuerpflichtige Person angehört, ist nicht angängig, auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (vgl. BGer 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012 E. 2.3 mit Hinweis auf 2A.588/2006 vom 19. April 2007 E. 4.2).

2.2. Verfahren

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht liegt die Beweisführungslast bei der Steuerbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG). Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1). Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode beilegen (Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG) und der Veranlagungsbehörde auf Verlangen insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Auch bei Vermutung der materiellen Richtigkeit einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss geführten Buchhaltung ist die steuerpflichtige Person verpflichtet, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (BGE 147 II 209 E. 5.1.1). Bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen geht die Praxis von einer "besonders qualifizierten" Mitwirkungspflicht aus (vgl. BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2; 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3; 2C_183 und 185/2017 vom 6. März 2017 E. 3.3; 2C_527/2016 vom 14. Juni 2016 E. 3.4; 2C_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.3). Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten (vgl. BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3, 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 4.4).

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässen



Ermessen vor, wobei sie Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der Steuerpflichtigen berücksichtigen kann (Art. 130 Abs. 2 DBG). Bevor eine ermessenweise Schätzung vorgenommen werden darf, ist im Beweisverfahren anhand der Beweismittel zu prüfen, ob die geltend gemachten Tatsachen ausgewiesen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2016, N 24 zu Art. 130 DBG). Stellt sich trotz Verfahrenspflichtverletzung kein behördlicher Untersuchungsnotstand ein und können die tatsächlichen Verhältnisse geklärt werden, verbietet sich die Vornahme einer Ermessensveranlagung (Fenners/Looser, in: Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, Nr. 63 der Schriftenreihe Der Kanton St. Gallen heute und morgen, St. Gallen 2012, S. 170 ff.; S. 174).

Im Bereich der geldwerten Leistungen und Vorteile verteilt sich die Beweislast wie folgt: Die Steuerbehörden müssen nachweisen, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht und dafür keine oder eine ungenügende Gegenleistung erhalten hat. Liefern die von der Steuerbehörde erhobenen Beweise genügend Anhaltspunkte für ein solches Missverhältnis, so obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Richtigkeit seiner gegenteiligen Behauptungen nachzuweisen (vgl. BGer 2C_894/2020 vom 27. Januar 2022 E. 5.2).

3. Würdigung

3.1. Ausgangslage

Die Beschwerdeführerin hat für ihre deutsche Tochtergesellschaft gegenüber der C.____ S.A. eine Patronatserklärung abgegeben und bürgt der Bank gegenüber in der Höhe des Darlehens, welches die Bank der Tochtergesellschaft gewährt hat. Fest steht auch, dass die Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin diese Bürgschaft seit 2017 nicht mehr mit einer sogenannten jährlichen Avalprovision abgegolten hat. Die Höhe der Eventualverbindlichkeit der Beschwerdeführerin per Ende der Geschäftsjahre 2017, 2018 und 2019 ergibt sich aus ihren Jahresabschlüssen. Ebenso ist diesen Jahresabschlüssen die Höhe des Darlehens, welches die Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin gewährt, zu entnehmen. In tatsächlicher Hinsicht ist auch unbestritten, dass die Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin die Bürgschaft bis 2016 mit einer Avalprovision in der Höhe von jährlich 4.5 Prozent der per Ende des Geschäftsjahrs bestehenden Restschuld abgegolten hat.

Die Beschwerdeführerin macht vorliegend einzig noch "die offensichtliche Unrichtigkeit" der von der Veranlagungsbehörde festgesetzten und von der Vorinstanz bestätigten Höhe der Aufrechnungen geltend. Für das Jahr 2017 sei eine solche in der Höhe von CHF 9'472 (2.5 Prozent der Eventualverbindlichkeit abzüglich des der Beschwerdeführerin von der Tochtergesellschaft gewährten Darlehens) gerechtfertigt.



Für die Jahre 2018 und 2019 seien bei richtiger Betrachtung keine solchen Provisionen mehr geschuldet gewesen. Die Differenz bezieht sich sowohl auf die Berechnungsbasis (dazu nachfolgend Erwägung 5.2) als auch den Zinssatz für die Berechnung der Prämie (dazu nachfolgend Erwägung 5.3). Ausdrücklich nicht mehr geltend gemacht wird, dass der Beschwerdegegner zu Unrecht zu einer Ermessensveranlagung geschritten sei beziehungsweise dass auf die Aufrechnung dem Grundsatz nach zu verzichten sei.

3.2. Berechnungsbasis

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Steuerbehörde habe bei der Berechnung zwar die effektiv zurückgezahlten Bankdarlehen berücksichtigt. Nicht berücksichtigt habe sie aber die wirtschaftliche Pfandstellung der flüssigen Mittel, welche ihr die Tochtergesellschaft über ein Darlehen habe zukommen lassen. In diesem Umfang habe die Beschwerdeführerin bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Haftungsrisiken getragen. Hätte die Bank die Bürgschaft in Anspruch genommen, so hätte die Beschwerdeführerin diese Bürgschaft mit den flüssigen Mitteln, welche sie von der Tochtergesellschaft erhalten hatte, zuerst bedienen können, wäre also in diesem Umfang gar nicht in Anspruch genommen worden. Deshalb sei die Basis für die Berechnung der Avalprovisionen nicht nur um die Rückzahlungen des Bankdarlehens, sondern auch um das "Pfand" der Tochtergesellschaft an die Beschwerdeführerin zu kürzen.

In der Bilanz der Tochtergesellschaft wurden in den Geschäftsabschlüssen per 31. Dezember jeweils Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ausgewiesen, nämlich EUR 2'817'125, EUR 2'453'625 (2015, 2016, act. 9-7/III/7.1 Seite 11), EUR 2'090'125 (2017, act. 6-7/III/7.2, Blatt 8, Blatt 21), EUR 1'726'625 (2018, act. 9-7/III/7.3, Blatt 8, Blatt 22) und EUR 1'363'125 (2019, act. 9-7/III/7.4, Blatt 1). In den Anhängen zu den Jahresrechnungen 2017 und 2018 der Tochtergesellschaft wird die Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von über fünf Jahren und als durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert aufgeführt (act. 9-7/III/7.2, Blatt 27; 9-7/III/7.3, Blatt 28). Die Beschwerdeführerin hat für diese Verbindlichkeit ihrer Tochtergesellschaft gegenüber der Gläubigerin unbestrittenermassen eine Patronatserklärung abgegeben, die auch in den Jahren 2017 bis 2019 Bestand hatte. Die im Anhang ihrer Jahresabschlüsse per 31. Dezember 2017, 2018 und 2019 ausgewiesene Höhe der Eventualverbindlichkeit (act. 3/10, 11 und 12, jeweils S. 1 des Anhangs) stimmt mit den Angaben in den Jahresabschlüssen der Tochtergesellschaft überein. Die Höhe des durch die Beschwerdeführerin mittels Patronatserklärung gegenüber der Bank sichergestellten Darlehens ihrer Tochter ergibt sich damit übereinstimmend aus den Jahresrechnungen beider Gesellschaften.

Für die Beschwerdeführerin als Bürgin belief sich die von ihr sichergestellte



Eventualverbindlichkeit per 31. Dezember 2017 auf EUR 2'090'125, per 31. Dezember 2018 auf EUR 1'726'625 und per 31. Dezember 2019 auf EUR 1'363'125. Auf die Höhe der Eventualverbindlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der Bank hatten die Einlagen ihrer Tochtergesellschaft keinen Einfluss. Die Beschwerdeführerin bürgte der Bank gegenüber nach wie vor in der Höhe des Darlehens, welches die Bank der Tochtergesellschaft gewährt hatte. Betriebswirtschaftlich hat sich der an der Beschwerdeführerin und ihrer Tochtergesellschaft wirtschaftlich Berechtigte dafür entschieden, die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten flüssigen Mittel nicht zur Tilgung der Darlehensschuld gegenüber der Bank zu verwenden, sondern der Muttergesellschaft damit ein Darlehen zu gewähren. Die Finanzierungsverhältnisse der Tochter verbesserten sich damit nicht, obwohl sie wirtschaftlich über die Mittel verfügt hätte, Fremdkapital abzubauen. Mit der Abführung der erwirtschafteten Mittel an die Muttergesellschaft fehlten der Tochtergesellschaft selbst die flüssigen Mittel, um gegebenenfalls das Bankdarlehen zurückzuzahlen. Die Patronatserklärung der Muttergesellschaft gegenüber der Bank behielt damit insbesondere auch für die Bank ihre Bedeutung.

Da sich im Übrigen – wie dargelegt (vgl. vorstehend Erwägung 4.1) – eine Konzernbetrachtung verbietet, rechtfertigen die Überlegungen der Beschwerdeführerin, sie könne mit Mitteln, die sie der Tochtergesellschaft verdanke, der Bank gegenüber bürgen, keine Relativierung der Berechnungsbasis.

3.3. *Prämiensatz*

Zum Prämiensatz bringt die Beschwerdeführerin vor, der von der Steuerverwaltung angewandte Satz sei 2013 festgelegt worden. Damals seien sowohl das wirtschaftliche Risiko negativer Entwicklungen bei der Tochtergesellschaft – und damit das Risiko für die Beschwerdeführerin – als auch der absolute Darlehensbetrag am höchsten gewesen. Mit jedem erfolgreichen Geschäftsjahr der Tochtergesellschaft habe sich das Risiko aus der Bürgschaft für die Beschwerdeführerin und damit auch die anwendbare Avalprovision substantiell reduziert. Damit sei über die Zeit vor dem Hintergrund des Drittvergleichsgrundsatzes auch ein tieferer Satz anzusetzen. E. __, der beide Gesellschaften beherrsche, habe ohne weitere Formvorschriften die Weisung erteilen können, auf eine Verrechnung von Avalprovisionen künftig zu verzichten.

Beim Entgelt für die Sicherstellung sind die Beteiligten bei der Begründung des Darlehens mit der entsprechenden Patronatserklärung im Jahr 2013 und in den Folgejahren übereinstimmend von einem Zinssatz von 4.5 Prozent auf dem Darlehensbetrag per Ende des Geschäftsjahrs ausgegangen. Der Zinssatz hat sich nach den tatsächlichen in der Buchhaltung ausgewiesenen Verhältnissen gerichtet. Die Beschwerdeführerin hat weder damals noch zu den späteren Geschäftsjahren eine



sogenannte Avalvereinbarung offengelegt, sondern ist der Auffassung, der an beiden Gesellschaften wirtschaftlich Alleinberechtigte könne den Zinssatz – im Rahmen des wirtschaftlich angemessenen – frei festlegen. Zwar trifft grundsätzlich zu, dass die Beschwerdeführerin und ihre Tochtergesellschaft das Entgelt für die Bürgschaft der Beschwerdeführerin frei festlegen können. Bei der steuerlichen Betrachtung muss die Festlegung allerdings einem Drittvergleich standhalten (vgl. E. 4.1 hiervor). Dafür müsste – wie der Beschwerdegegner vorbringt – die Beschwerdeführerin die Grundlagen, anhand derer die Höhe der Vergütung entsprechend ihrem Beschwerdeantrag festgelegt werden könnte, offenlegen. Dieser Verpflichtung ist sie nur teilweise nachgekommen, indem sie die Jahresabschlüsse der Tochtergesellschaft eingereicht hat. Weitere für die Festlegung der Höhe wesentliche Unterlagen brachte sie trotz mehrfacher Aufforderung nicht bei. Es ist nicht bekannt, zu welchem Satz die Tochtergesellschaft das Darlehen gegenüber der C. S.A. zu verzinsen hat. Auch vertragliche Grundlagen für die Avalprovisionen und die detaillierte Jahresrechnung 2019 der B. Holding GmbH liegen nicht bei den Akten. Ins Gewicht fällt schliesslich, dass die Beschwerdeführerin nicht darlegt, aus welchen Gründen die deutschen Steuerbehörden die Zahlung von Avalprovisionen nicht – mehr – akzeptieren sollen; insbesondere liegt keine Einschätzung der deutschen Steuerbehörde vor, nach welcher sich die Ausrichtung eines Entgelts für Sicherstellung des Darlehens mittels Bürgschaft an die Beschwerdeführerin steuerlich nicht mehr als geschäftsmässig begründet gerechtfertigt werden könnte (vgl. zu den besonders qualifizierten Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten E. 4.2 hiervor). Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner die geschuldeten Avalprovisionen entsprechend dem Durchschnitt der Vorjahre berechnet hat.

3.4. Ergebnis

Zusammenfassend ist die von der Veranlagungsbehörde vorgenommene und von der Vorinstanz bestätigte Aufrechnung der Avalprovisionen zum Geschäftsergebnis der Beschwerdeführerin in den per 31. Dezember 2017, 31. Dezember 2018 und 31. Dezember 2019 abgeschlossenen Geschäftsjahren mit Blick auf den auch bei der verdeckten Kapitalerhöhung zu beachtenden Grundsatz des "dealing at arm's length" weder im Grundsatz noch in der konkreten Höhe zu beanstanden. In den Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin wurde in den Jahren 2017 bis 2019 die Patronatserklärung unverändert als Eventualverbindlichkeit aufgeführt. Ein schriftlicher Vertrag zwischen den beiden Unternehmen, aus welchem sich die Höhe der Provision ergeben würde, liegt nicht vor.

III. Kantonssteuern



1. *Gewinnsteuer*

Die kantonalen Vorschriften zur Besteuerung des Reingewinns und zum Veranlagungsverfahren stimmen inhaltlich mit jenen der direkten Bundessteuer überein. Art. 82 Abs. 1 lit. a und b StG sieht – gleichermassen wie Art. 58 Abs. 1 lit. a und c DBG – vor, dass der steuerbare Reingewinn ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs unter Aufrechnung der der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne berechnet wird. Die Verfahrenspflichten der Steuerpflichtigen gemäss Art. 169 Abs. 2 lit. a StG und Art. 170 Abs. 2 StG entsprechen den Regeln von Art. 125 Abs. 2 lit. a und Art. 126 Abs. 2 DBG (Verpflichtung, der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen [Bilanzen, Erfolgsrechnungen] der Steuerperiode beizulegen und auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen. Die Regeln zu den Aufgaben der Veranlagungsbehörden gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG und zu ihren Untersuchungspflichten gemäss Art. 130 Abs. 1 DBG finden ihre Entsprechung in Art. 176 Abs. 1 StG, wonach die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung prüft, die erforderlichen Untersuchungen vornimmt und die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt. Die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Ermessen gemäss Art. 177 StG decken sich mit jenen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG.

Angesichts der mit dem Bundesrecht übereinstimmenden Grundlagen im kantonalen Steuerrecht (vgl. auch Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7., vollständig überarbeitete Aufl. des Wegweisers, 2014, VII. Teil, Rz. 61 ff.; Fenners/Looser, a.a.O., S. 173 f.) erweist sich die Beschwerde auch bezüglich der kantonalen Gewinnsteuer als unbegründet (vgl. zur Begründung E. 5 hiavor).

2. *Kapitalsteuern*

Gegenstand der Kapitalsteuer ist gemäss Art. 96 StG das Eigenkapital. Es setzt sich bei Aktiengesellschaften zusammen aus dem einbezahlten Aktienkapital, dem Partizipationskapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven (Art. 97 Abs. 1 lit. a StG). Die Aufrechnungen für die in den Jahren 2017, 2018 und 2019 nicht verbuchten Avalprovisionen führen zu einer Erhöhung des Werts der Beteiligung der Beschwerdeführerin an ihrer deutschen Tochtergesellschaft im Sinn einer stillen Reserve. Die Beschwerdeführerin wendet sich denn auch für den nun eingetretenen (vgl. E. 5 und 6 hiavor) Fall, dass von einer verdeckten Kapitaleinlage ausgegangen wird, nicht gegen die entsprechende Berücksichtigung bei der Ermittlung ihres steuerbaren Kapitals.



IV. Kosten und Entschädigungen

1. Amtliche Kosten

Dem Verfahrensausgang entsprechend – die Beschwerden sind abzuweisen – sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von der Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG).

Entscheidgebühren von CHF 1'500 für das Beschwerdeverfahren betreffend Kantonssteuern und von CHF 1'000 für das Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer erscheinen angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kosten sind mit den von der Beschwerdeführerin in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüssen gedeckt.

2. Ausseramtliche Kosten

Ausseramtliche Kosten sind für die Beschwerdeverfahren nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98^{bis} VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, VwVG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerden B 2023/226 und B 2023/227 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2023/226 betreffend die Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2017, per 31. Dezember 2018 und per 31. Dezember 2019 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2023/227 betreffend die direkten Bundessteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2017, per 31. Dezember 2018 und per 31. Dezember 2019 wird abgewiesen.

4.

Die Beschwerdeführerin trägt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'500 (Kantonssteuern 2017, 2018 und 2019) und von CHF 1'000 (direkte Bundessteuern 2017, 2018 und 2019). Die Kosten sind mit den von ihr in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüssen gedeckt.



5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.