



Fall-Nr.: I/1-2010/165
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 18.08.2011
Entscheiddatum: 18.08.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.08.2011

Art. 82 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit zahlreicher als Aufwand geltend gemachter Zahlungen einer im Immobilienbereich tätigen AG wurde von der Steuerbehörde zu Recht verneint, da die Empfänger zum Teil nahestehende Dritte waren und/oder keine beweiskräftigen Verträge oder Zahlungsbelege vorlagen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. August 2011, I/1-2010/165).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X AG, Rekurrentin,

vertreten durch M Projekte AG, Elbastrasse 14, 8636 W,

gegen

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

betreffend

Staatssteuer (Gewinn und Kapital aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2007)

Sachverhalt:

A.- Die im Jahr 1999 gegründete M Immobilien AG mit Sitz in W im Kanton Zürich bezweckte unter anderem den Erwerb, die Verwaltung, Vermietung und Verpachtung



St.Galler Gerichte

sowie den Verkauf im Immobilienbereich. Am 20. Dezember 2006 verlegte sie den Sitz nach R im Kanton St. Gallen und erwarb am 22. Dezember 2006 von ihrem Aktionär und einzigen Mitglied des Verwaltungsrates M M das Grundstück Nr. 001, Z-Strasse, in R, zum Preis von Fr. 760'000.--. Per 21. September 2007 verkaufte sie das Grundstück für Fr. 1'280'000.-- weiter. Im März 2009 wurde die M Immobilien AG nach einer erneuten Verlegung des Sitzes nach K im Handelsregister des Kantons Zürich unter der neuen Firma X AG eingetragen und im Handelsregister des Kantons St. Gallen gelöscht.

B.- Da die M Immobilien AG bzw. die X AG als deren Rechtsnachfolgerin für 2007 trotz Mahnungen und Bussen keine Steuererklärung einreichten, legte das kantonale Steueramt in einem Veranlagungsvorschlag am 24. Juni 2009 die Steuerfaktoren ermessensweise fest. M M wandte sich am 20. Juli 2009 gegen diesen Veranlagungsvorschlag, reichte jedoch innert der bis 31. August 2009 angesetzten Frist weder den Rechnungsabschluss per 31. Dezember 2007 noch eine Deklaration ein. Deshalb wurde die X AG als Rechtsnachfolgerin der M Immobilien AG am 7. September 2009 entsprechend dem Vorschlag vom 24. Juni 2009 für 2007 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 410'200.-- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 534'000.-- veranlagt.

C.- Gegen diese Veranlagung erhob M M am 21. September 2009 für die – nicht mehr existierende – M Immobilien AG unter Beilage des gleichentags erstellten Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2007, der einen Gewinn von Fr. 326'110.15 auswies, Einsprache. Die Veranlagungsbehörde forderte mehrfach detaillierte Angaben insbesondere zu den verbuchten Aufwendungen für den Liegenschaftsunterhalt und die Rechtsberatung sowie für Marketing und Verkauf ein. Sie erachtete die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen von insgesamt Fr. 205'997.-- als nicht nachgewiesen und rechnete sie – nach Berücksichtigung einer Steuerrückstellung von Fr. 39'500.-- – zum ausgewiesenen Gewinn von Fr. 326'110.15 auf. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 12. Juli 2010 ab und setzte den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 492'600.-- und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 411'000.-- fest.

D.- Gegen den Einsprache-Entscheid vom 12. Juli 2010 erhob die X AG durch ihre Vertreterin mit Eingabe vom 14. August 2010 (Postaufgabe: 16. August 2010) Rekurs



St.Galler Gerichte

bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, auf die Aufrechnung und auf die Erhebung des Verzugszinses sei zu verzichten.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 30. September 2010 die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hielt mit Stellungnahme vom 14. Oktober 2010 unter Einreichung zusätzlicher Beweismittel an ihren Anträgen fest. Die Vorinstanz verzichtete am 9. November 2010 auf eine weitere Vernehmlassung und hielt ebenfalls an ihrem Antrag fest.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Beschwerdeführerin ist die Rechtsnachfolgerin der im Jahr 2007 steuerpflichtigen M Immobilien AG und tritt in deren Steuerrechtsverhältnis ein. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist deshalb gegeben. Der Rekurs vom 14. August 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 78 und Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist grundsätzlich einzutreten. Hingegen kann auf den Antrag, auf die Erhebung des Verzugszinses sei zu verzichten, mangels Anfechtungsobjekts nicht eingetreten werden, denn gemäss Art. 211 Abs. 3 StG wird die Schlussrechnung, mit der auch ein allfälliger Verzugszins erhoben wird (vgl. Art. 214 Abs. 2 StG), mit der Rekurerhebung aufgehoben.

2.- Im Rekurs ist umstritten, inwieweit die geschäftsmässige Begründetheit einzelner in der Erfolgsrechnung der Rekurrentin im Geschäftsjahr 2007 verbuchter Aufwendungen nachgewiesen ist.

a) Gemäss Art. 82 Abs. 1 StG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von



geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c) und den Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (lit. d) zusammen. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben von Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und deckt sich inhaltlich mit Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.12, abgekürzt: DBG).

Geldwerte Leistungen bzw. geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter stellen Gewinnausschüttungen dar, wenn sie nicht als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren sind und ohne entsprechende Gegenleistung des Gesellschafters erfolgen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 88 zu Art. 58 DBG). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistung an Personen gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. Verdeckt sind solche Leistungen insofern, als sie buchmässig nicht offen ausgewiesen werden, sondern unter einem Aufwandstitel der Erfolgsrechnung belastet werden. Den Beteiligten oder einer diesen nahestehenden Person werden Leistungen erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt würden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 95 zu Art. 58 DBG). Massgebend ist das "arm's length"-Prinzip. Zu prüfen ist demnach, wie gegenüber einem unbeteiligten Dritten gehandelt worden wäre. Dabei kommt es darauf an, was die für das Unternehmen handelnden Organe in guten Treuen als betrieblich begründet angesehen haben. Allein Ungeschicklichkeit der Unternehmensleitung führt nicht zur Besteuerung der Leistung. Ein gewichtiges Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn zwischen der Aktiengesellschaft und dem Aktionär unübliche Rechtsgeschäfte vollzogen werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 98 zu Art. 58 DBG).

Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenüberstehe, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Ist bei Vorhandensein einer



Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 109 zu Art. 58 DBG).

b) Im Einzelnen ist zwischen den Verfahrensbeteiligten umstritten, ob die geschäftsmässige Begründetheit verbuchter Aufwendungen von Fr. 18'349.-- für Rechts- und Unternehmensberatung zugunsten der M Projekte AG, W/ZH (vgl. dazu nachfolgend E. 2b/aa), von Fr. 22'000.-- für Verkaufsmanagement zugunsten der W AG, W/ZH (vgl. dazu nachfolgend E. 2b/bb), von Fr. 33'000.--, Fr. 11'800.-- und Fr. 32'848.-- für Marketing und Verkauf sowie Liegenschaftenunterhalt zugunsten der G Generalbauunternehmung GmbH, Berlin (vgl. dazu nachfolgend E. 2b/cc), Fr. 80'000.-- für diverse Erweiterungsbauten und bauliche Verbesserungen zugunsten der B GmbH, M (vgl. dazu nachfolgend E. 2b/dd) und Fr. 8'000.-- für Liegenschaftsunterhalt zugunsten der J AG, M (vgl. dazu nachfolgend E. 2b/ee), nachgewiesen ist. Vorab ist zu den generellen Ausführungen im Rekurs, es handle sich bei der verkauften Liegenschaft an der stark befahrenen und von vier Lichtsignalanlagen umgebenen Z-Strasse in R um eine ungefähr im Jahr 1875 erbaute klassizistische Fabrikantenvilla mit vielen historischen Details, deren Restaurierung und Sanierung viel Fingerspitzengefühl und einen breiten Erfahrungsschatz und Know-how erforderte, anzumerken, dass damit die geltend gemachten Aufwendungen nicht nachgewiesen werden können. Dies gilt auch für den Hinweis auf die Höhe des Verkaufserlöses im Vergleich zum Kaufpreis.

aa) Die von der M Immobilien AG im Jahr 2007 im Konto 6530 Rechtsberatung und im Konto 2000 als Kreditor verbuchte Aufwendung von Fr. 18'349.-- zugunsten der M Projekte AG stützt sich auf eine von dieser am 4. Februar 2009 datierten Rechnung für "Rechts- und Unternehmensberatung für das Geschäftsjahr 2008" (handschriftlich auf 2007 korrigiert; vgl. act. 10-III/02). Der Aufwand wurde zu Beginn des Jahres 2008 in der Buchhaltung der M Immobilien AG storniert und am Ende des Jahres 2008 als Transitorisches Passivum erneut als Aufwand verbucht (vgl. act. 10-IV/05). M M war im Jahr 2007 sowohl bei der M Projekte AG als auch bei der M Immobilien AG einzige zeichnungsberechtigte Person (vgl. Einträge im Handelsregister). An der M Projekte AG



St.Galler Gerichte

war er zu 100%, an der M Immobilien AG zu 20% direkt beteiligt (vgl. act. 10-III/01). Wie sich die Verhältnisse bei der M Immobilien AG im Jahr 2007 im Übrigen präsentierten, insbesondere inwieweit M M über die direkte Beteiligung hinaus auch indirekt an der Gesellschaft beteiligt war, ist nicht bekannt.

Im Rekurs wurde mit dem Hinweis auf den "stattlichen Verkaufsertrag" und die in R noch geltende Regel, "von nichts kommt nicht" zunächst lediglich ausgeführt, die Aufwendungen für die Rechts- und Unternehmensberatung seien notwendig gewesen. Im Lauf des Rekursverfahrens reichte die M Projekte AG eine Bestätigung ein, nach welcher sie im Sinn eines internen Controllings die Handwerkeraufträge kontrolliert, Besprechungen mit Handwerkern koordiniert und abgehalten, Handwerker-Regierapporte kontrolliert und mit der Bauleitung abgesprochen und Vorbereitungsarbeiten für die Buchhaltung vorgenommen sowie die gesamte Buchhaltung erfasst und Kaufverträge geprüft habe (vgl. act. 13/2). Der Beweiswert dieser nachträglich eingereichten Bestätigung der Empfängerin zur Art der erbrachten Gegenleistungen ist zumindest zweifelhaft, zumal Auftraggeberin und Beauftragte wirtschaftlich und personell verflochten sind (vgl. dazu beispielsweise Urteil des Bundesgerichts 2C_895/2010 vom 27. Mai 2011, E. 2.2.2). Hinzu kommt, dass insbesondere die Angaben, es seien Aufträge und Regierapporte überprüft worden, im Widerspruch zur Tatsache stehen, dass die M Immobilien AG im Zusammenhang mit den geltend gemachten Aufwendungen für den Liegenschaftenunterhalt (vgl. dazu nachfolgen E. 2b/cc-ee) trotz mehrfacher Aufforderung keine solchen Verträge und Rapporte eingereicht hat.

Auch wenn die Beurteilung der Notwendigkeit eines Aufwandes der Unternehmung überlassen bleibt, entbindet dies nicht vom Nachweis, dass der Aufwand auch tatsächlich entstanden ist. Die nicht überprüfbaren konkreten Angaben zu den erbrachten Arbeiten, die wirtschaftliche und personelle Verflechtung der M Immobilien AG mit der beauftragten M Projekte AG, der Zeitpunkt der Rechnungstellung ausserhalb des per 31. Dezember 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahres - nämlich erst am 4. Februar 2009 - und der Umstand, dass eine Bezahlung bisher nicht belegt wurde, führen dazu, dass der geltend gemachte Aufwand von Fr. 18'349.-- nicht nachgewiesen ist. Im Übrigen wäre die Leistung angesichts der gleichzeitigen Beteiligung von M M an der Auftraggeberin und der Beauftragten, seine persönliche



Stellung in den beiden Gesellschaften mit den damit verbundenen Interessenkonflikten und die pauschale Rechnungstellung ohne schriftliche Verträge und Arbeitsrapporte an eine nahestehende Person erbracht worden (zum Begriff der nahestehenden Person vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., N 89 zu Art. 58 DBG).

bb) Der von der M Immobilien AG im Jahr 2007 im Konto 6600 Marketing und Verkauf und im Konto 2000 als Kreditor verbuchte Aufwand von Fr. 22'000.-- (vgl. act. 10-III/03) zugunsten der W AG stützt sich auf eine von M M unterschriebene Rechnung für "Verkaufsmanagement Liegenschaft Z-Strasse, R". Die dafür erbrachten Leistungen werden nicht im Detail konkretisiert. Der Aufwand wurde zu Beginn des Jahres 2008 in der Buchhaltung der M Immobilien AG storniert und am Ende des Jahres 2008 als Transitorisches Passivum erneut als Aufwand verbucht (vgl. act. 10-IV/05). M M war an der M Immobilien AG und an der W AG im Jahr 2007 Minderheitsbeteiligter und hatte ihr gegenüber zudem eine Forderung von über Fr. 200'000.-- (vgl. act. 10-III/01). Ob er an den beiden Gesellschaften darüber hinaus auch noch indirekt beteiligt war, ist nicht bekannt.

Im Rekurs wird geltend gemacht, die W AG habe "einen langjährigen Erfahrungsschatz im Umgang mit solchen Immobilien". Zur eigentlichen Dienstleistung könnten deren Mitarbeiter befragt werden. Im Lauf des Rekursverfahrens wurde eine Bestätigung der W AG eingereicht, nach welcher ein Verkaufskonzept erarbeitet wurde, das verschiedene Verhandlungen mit den umliegenden Grundeigentümern und die Integrierung der Nachbarparzelle (F-Garagenparkplatz) beinhaltet habe (vgl. act. 13/2). Der Beweiswert dieser nachträglich erstellten Bestätigung erscheint angesichts der wirtschaftlichen und personellen Verflechtung der Beteiligten als zweifelhaft. Ein Vertrag über die von der W AG zu erbringenden Dienstleistungen liegt ebenso wenig vor wie eine detaillierte Abrechnung im Zusammenhang mit der Rechnungsstellung. Für denselben Zweck wurden sodann neben diesen Fr. 22'000.-- auch Fr. 33'000.-- zugunsten der G Generalbauunternehmung GmbH verbucht (vgl. dazu nachfolgend E. 2b/cc). Es wurden – was bei der Ausarbeitung eines Verkaufskonzepts ohne Weiteres möglich sein sollte – auch keine Arbeitsergebnisse eingereicht.

Auch dieser Aufwand erscheint angesichts der nicht nachgewiesenen tatsächlichen Bezahlung, der wirtschaftlichen und personellen Verflechtung der Beteiligten und der



St.Galler Gerichte

nicht anhand von Arbeitsergebnissen überprüfbaren Leistungen als nicht nachgewiesen. Auch diese Leistung wäre unter den dargelegten Umständen als an eine nahestehende Person erbracht zu beurteilen (vgl. dazu oben E. 2b/aa).

cc) Die Aufwendungen zugunsten der G Generalbauunternehmung GmbH, Berlin, verbuchte die M Immobilien AG im Jahr 2007 in den Konti 6600 Marketing und Verkauf (Fr. 33'000.--; vgl. act. 10-III/04) und 7511 Liegenschaftenunterhalt (Fr. 11'800.-- und Fr. 32'848.--; vgl. act. 10-III/05). Den Aufwendungen liegen Rechnungen der G Generalbauunternehmung GmbH, Berlin, vom 12. Dezember 2007 für Marketing und Projektmanagement-Costs (Fr. 33'000.--), vom 12. März 2007 für "Z-Strasse, R, Neugestaltung der Umgebung, Vorplatz, Hauszufahrt, Neukiesung der Auffahrt/Hauseingang, Montage von 4 Aussenleuchtkörpern, gem. Auswahl Bauherr" (Fr. 11'800.--) und vom 23. November 2007 für "Renovationsaufwand Dachgeschoss im MFH Z-Strasse, R" (Fr. 32'848.--) zugrunde. Die Vorinstanz hat den Aufwand mangels Arbeitsrapporten, Offerten und Rechnungen von Unterakkordanten nicht zum Abzug zugelassen. Die Rechnungen seien im Aufbau identisch mit jenen der anderen Schwestergesellschaften der M Immobilien AG.

Im Rekurs wird dem entgegen gehalten, bei W G handle es sich um einen "ausgewiesenen Facharchitekten und Umbauer für historische Villen und Anlagen". Die deutsche Firma arbeite wesentlich günstiger als schweizerische Handwerker. Die G Generalbauunternehmung habe eine Musterrechnung verlangt, so dass sie optisch den anderen Rechnungen gleiche. Die Rechnungen seien bezahlt worden, was mit Banküberweisungen belegt worden sei. Da es sich um eine Pauschalvergabe gehandelt habe, seien keine Stundenrapporte erhältlich. Die Leistungen hätten auch die Ausarbeitung eines Planes für die Sanierung der noch als Büro intensiv genutzten Liegenschaft umfasst. Der erwähnte Handelsregisterauszug lag allerdings den Akten nicht bei.

In personeller Hinsicht ist die G Generalbauunternehmung GmbH mit der M Immobilien AG insoweit verflochten, als gemäss Eintragung im deutschen Handelsregister vom 14. August 2007 W G als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer durch M M abgelöst wurde, wobei als allgemeine Vertretungsregelung galt, dass nur der – einzige – Geschäftsführer die Gesellschaft vertreten kann (vgl. www.handelsregister.de,



Veröffentlichungen). Aus dem Eintrag im Handelsregister ergibt sich deshalb, dass jedenfalls die Rechnungen vom 23. November und 12. Dezember 2007 nicht von W G gültig unterzeichnet werden konnten. Auch hier fehlt ein schriftlicher Vertrag, mit dem die G Generalbauunternehmung GmbH mit dem Projektmanagement und Marketing einerseits und Umbauten andererseits beauftragt wurde. Ebensovienig wurden – was insbesondere im Zusammenhang mit Marketing und Projektmanagement ohne Weiteres möglich sein müsste – Arbeitsergebnisse oder – im Zusammenhang mit den Unterhaltsarbeiten – die in der Bestätigung der M Projekte AG erwähnten Handwerker-Regierapporte eingereicht.

Angesichts der fehlenden konkreten Belege für die von der G Generalbauunternehmung GmbH erbrachten Leistungen, den personellen Verflechtungen und den nicht nachgewiesenen Zahlungen erscheinen auch diese Aufwände als nicht nachgewiesen.

dd) Die von der M Immobilien AG im Jahr 2007 im Konto 7511 Liegenschaftenunterhalt und im Konto 1021, das in der Bilanz per 31. Dezember 2007 nicht ausgewiesen wird, mit dem Text "Barauszahlung" verbuchte Aufwendung von Fr. 80'000.-- stützt sich auf eine am 21. September 2007 von der B GmbH, M, ausgestellte Rechnung mit der Bezeichnung "Generalunternehmerabrechnung für diverse Erweiterungsbauten und bauliche Verbesserungen für Ihre Liegenschaft an der Z-Strasse in R: Leitungen für Wasserfluss ab Kantonsstrasse, gartengestalterische Abtrennung zur F-Garage zur Verbesserung der Immissionen, Teerung und Setzen von Pflastersteinen". Am Stammkapital der B GmbH von Fr. 20'000.-- waren die M Immobilien AG und die D SA, T/BE, je zu 25% und die J Holding AG zu 50% beteiligt (vgl. Handelsregistereintrag). Die Gesellschaft wurde am 1. Juni 2007 im Handelsregister eingetragen. M M war – neben einer weiteren als Geschäftsführerin bezeichneten Person – Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. An den drei beteiligten Gesellschaften war M M seinerseits direkt mit je 20% beteiligt (vgl. act. 10-III/01). Die weiteren Beteiligungen sind nicht bekannt. Bei der am 27. Oktober 2010 gelöschten J Holding AG war M M ab November 1998 einziges Mitglied des Verwaltungsrates und einzige vertretungsbefugte Person. Auch bei der D SA war M M einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrates.



Die Rechnung wurde handschriftlich quittiert mit der nicht datierten Bestätigung, den Betrag in bar erhalten zu haben (vgl. act. 10-III/06). Die Bezeichnung des Kontos 1021 ist nicht bekannt. Die Bezahlung eines Betrags von Fr. 80'000.-- in bar ist ungewöhnlich. Ebenso ungewöhnlich ist, dass für Aufwendungen in dieser Grössenordnung keine detaillierten Abrechnungen, Arbeitsrapporte oder zumindest ein Werkvertrag vorliegen. Im Rechnungsabschluss der B GmbH per 30. Juni 2008 ist in der Erfolgsrechnung für die Zeit vom 1. Juni 2007 bis 30. Juni 2008 kein entsprechender Ertrag, insbesondere auch kein entsprechender Bareingang verbucht (vgl. act. 10-IV/Steuererklärung der M Immobilien AG aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2007/Kontodetails zum Rechnungsabschluss der B GmbH).

Da weder die Zahlung des Aufwandes noch die in der Bestätigung der M Projekte AG erwähnten Handwerker-Regierapporte eingereicht wurden noch ein Werkvertrag, wie er bei Umbauten in dieser Grössenordnung üblicherweise in schriftlicher Form abgeschlossen würde, vorliegt und die Beteiligten wirtschaftlich und personell verflochten sind, erscheint auch dieser Aufwand nicht als nachgewiesen.

ee) Die von der M Immobilien AG im Jahr 2007 im Konto 7511 Liegenschaftenunterhalt und im Konto 1021 verbuchte Aufwendung von Fr. 8'000.-- zugunsten der J AG wird durch eine am 5. Juli 2007 auf M M ausgestellte nicht unterzeichnete Rechnung mit der Bezeichnung "Objekt Z-Strasse, R, div. Unterhaltsarbeiten am Garten, Ersatz Dachwasserleitung, Hauswartsarbeiten 2007" belegt (vgl. act. 10-III/07). Im Jahr 2007 war M M gemäss Eintrag im Handelsregister ab März einziges Mitglied des Verwaltungsrates und einzige zeichnungsberechtigte Person der Gesellschaft. Die Bezeichnung des Kontos 1021 ist – wie bereits angeführt – nicht bekannt. Auch dieser Aufwand kann aufgrund der dargelegten Umstände nicht als nachgewiesen betrachtet werden.

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, dass die geschäftsmässige Begründetheit der von der M Immobilien AG verbuchten Aufwendungen in der Höhe von Fr. 205'997.-- nicht nachgewiesen ist. Zwar liegen für die einzelnen Aufwandpositionen wie dargelegt Rechnungen vor. Angesichts der Höhe des Gesamtbetrages und der Einzelpositionen wären bei einer branchenüblichen



St.Galler Gerichte

Abwicklung allerdings schriftliche Vereinbarungen in Form von Werkverträgen oder Aufträgen abgeschlossen und zudem die Rechnungen detaillierter, beispielsweise auf der Grundlage von Arbeitsrapporten, erstellt worden. Für die Bezahlung der Aufwendungen liegt einzig die Quittierung für die Leistung eines Barbetrags in der Höhe von Fr. 80'000.-- vor, wobei die Zahlung nicht über das Konto Kasse verbucht wurde. Bei den übrigen Beträgen ist eine Zahlung nicht nachgewiesen. Abgesehen davon, dass Aufwendungen und insbesondere deren Grundlagen nur ungenügend nachgewiesen werden, liegen zahlreiche Anhaltspunkte dafür vor, dass es sich – sollten die Auslagen tatsächlich angefallen sein – dabei um geldwerte Leistungen an einen Aktionär der M Immobilien AG gehandelt hat. Dafür sprechen die dargelegten wirtschaftlichen und persönlichen Verflechtungen zwischen den beteiligten Unternehmungen, die durchwegs pauschale Rechnungstellung in einheitlicher graphischer Darstellung und die Verbuchung der Beträge, welche auf die Verschiebung finanzieller Mittel zwischen den verflochtenen Unternehmungen hindeuten. Dementsprechend erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.-- unter

Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'500.--.