



**Fall-Nr.:** I/1-2012/74  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 25.09.2012  
**Entscheiddatum:** 25.09.2012

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25.09.2012**

**Art. 58 Abs. 1 lit. b und Art. 140 DBG (SR 642.11), Art. 82 Abs. 1 lit. b und Art. 194 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Die Erweiterung eines Rechtsbegehrens nach Ablauf der gesetzlichen Rechtsmittelfrist bzw. Ablauf einer Nachfrist für die Ergänzung oder Verbesserung eines Antrags ist unzulässig. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist Immobilitentreuhänderin und zahlte zwei nahestehenden Personen, deren Grundstück sie veräusserte und die ihr eine Provision leisteten, eine Aufwandentschädigung, wobei Art und Umfang der Leistungen nicht näher geklärt werden konnten. Die Aufrechnung der als Aufwandentschädigung bezeichneten Leistung erfolgte daher zu Recht Abzugsmöglichkeit (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 25. September 2012, I/1-2012/74).**

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

A Immobilitentreuhand GmbH, Z/TG, Beschwerdeführerin,

vertreten durch Aegerter+Brändle AG für Steuer- und Wirtschaftsberatung,  
Grabenstrasse 2, 9320 Arbon,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,



## St.Galler Gerichte

betreffend

Direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010

### **Sachverhalt:**

A.- Die A Immobilienreuhand GmbH wurde im Jahr 2005 im Handelsregister eingetragen; am Stammkapital von Fr. 20'000.-- waren S T mit Fr. 19'000.-- und seine Ehefrau R T-K mit Fr. 1'000.-- beteiligt. Das Unternehmen bezweckt die Erbringung von Immobiliendienstleistungen wie Kauf und Verkauf von Liegenschaften sowie deren Verwaltung und Bewertung. Es verlegte seinen Sitz im Jahr 2011 von Y im Kanton St. Gallen nach Z im Kanton Thurgau. Gleichzeitig übernahm R T-K den Anteil von S T am Stammkapital.

B.- Entsprechend dem nicht unterzeichneten Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2008, der einen Verlust von Fr. 677.17 auswies, und verrechenbaren Vorjahresverlusten von Fr. 16'450.50, deklarierte die A Immobilienreuhand GmbH am 13. September 2009 einen steuerbaren Reinverlust von Fr. 17'127.70. Der Ertrag bestand im Wesentlichen aus einem Vermittlungshonorar samt Erfolgsprämie von zusammen Fr. 42'000.--, das sie mit dem Verkauf des Grundstücks Nr. 001, G-Strasse, in Y, erzielte. Das Grundstück stand im Miteigentum von R T-K und deren beiden Brüdern P und Q K. Die Rechnung vom 9. Juni 2008 richtete sich an die "Eigentümergeinschaft Geschwister K". Diesem Ertrag stand ein Aufwand für Dritteleistungen (Fremdarbeiten) in der gleichen Höhe – in der Form von Zahlungen von je Fr. 14'000.-- an R T-K, an die von P K beherrschte F AG und an die von Q K beherrschte K AG – gegenüber. Die Veranlagungsbehörde rechnete diese Leistungen als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand auf, so dass sich für das Geschäftsjahr 2008 ein Reingewinn von Fr. 41'323.-- ergab und sich der steuerbare Reingewinn für die direkte Bundessteuer 2008 nach der Verlustverrechnung auf Fr. 24'873.-- belief. Für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 wurde die A Immobilienreuhand GmbH in der Folge entsprechend den Geschäftsabschlüssen per 31. Dezember 2009 und 31. Dezember 2010, jedoch ohne Verlustverrechnungen veranlagt. Das kantonale Steueramt wies die gegen diese Veranlagungen erhobene Einsprache am 5. März 2012 ab.



## St.Galler Gerichte

C.- Gegen den Einspracheentscheid vom 5. März 2012 erhob die A Immobilienreuhand GmbH durch ihre Vertreterin mit Eingabe vom 5. April 2012 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, Fremdarbeiten in der Höhe von Fr. 28'000.--, umfassend die Zahlungen von je Fr. 14'000.-- an die F AG und an die K AG, zum Abzug zuzulassen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 18. Mai 2012 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführerin nahm zur vorinstanzlichen Vernehmlassung am 12. Juli 2012 Stellung und beantragte unter Einreichung von Bestätigungen der Zahlungsempfänger, der gesamte Aufwand von Fr. 42'000.-- für Drittarbeiten sei als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Die Vorinstanz äusserte sich dazu am 17. August 2012 und hielt an ihrem Antrag fest. Die Eingabe wird der Beschwerdeführerin zusammen mit dem Entscheid zur Kenntnisnahme zugestellt.

Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz 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 Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 5. April 2012 mit dem Antrag, vom verbuchten und von der Vorinstanz aufgerechneten Aufwand für Drittleistungen von Fr. 42'000.-- seien Fr. 28'000.--, nämlich die Zahlungen von je Fr. 14'000.-- an die F AG und an die K AG, als geschäftsmässig begründet zuzulassen, ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.



## St.Galler Gerichte

Die Beschwerdeführerin änderte ihr Begehren in der Stellungnahme vom 12. Juli 2012 zur vorinstanzlichen Vernehmlassung – mithin nach Ablauf der Beschwerdefrist – ab und beantragte, es sei der gesamte für Dritteleistungen verbuchte Aufwand von Fr. 42'000.-- zu berücksichtigen. Bei der Beschwerdefrist von 30 Tagen gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG handelt es sich um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 18/19 zu Art. 140 DBG; U. Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 7a zu Art. 140 DBG). Der innerhalb der Beschwerdefrist gestellte Antrag, es seien von den verbuchten Aufwänden von Fr. 42'000.-- für Dritteleistungen Fr. 28'000.-- als geschäftsmässig begründet anzuerkennen, erfüllt die aus Art. 140 Abs. 1 DBG abgeleiteten Voraussetzungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 41 zu Art. 140 DBG), da aus ihm klar hervorgeht, inwiefern die umstrittene Veranlagung nach der Vorstellung der Beschwerdeführerin ziffernmässig abzuändern ist. Es bestand deshalb kein Anlass, der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 140 Abs. 2 DBG eine richterliche Frist zur Verbesserung der Beschwerde anzusetzen. Eine Erweiterung des Antrags nach Ablauf der Rechtsmittelfrist (oder einer allenfalls zur Verbesserung angesetzten richterlichen Frist) ist nicht statthaft (vgl. zum kantonalen Recht Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 919). Auf den Antrag der Beschwerdeführerin, auch die Zahlung von Fr. 14'000.-- an R T-K als geschäftsmässig begründeten Aufwand anzuerkennen, kann deshalb nicht eingetreten werden.

2.- In der Beschwerde ist umstritten, ob bei der Ermittlung des Ergebnisses des Geschäftsjahrs 2008 Zahlungen von je Fr. 14'000.-- an die F AG und an die K AG als Aufwand für Dritteleistungen geschäftsmässig begründet zum Abzug gebracht werden können.

a) Gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) und allen vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden (lit. b), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (al. 5).



Geldwerte Leistungen bzw. geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter (oder Dritte) stellen Gewinnausschüttungen dar, wenn sie nicht als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren sind und ohne entsprechende Gegenleistung des Gesellschafters erfolgen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 88 zu Art. 58 DBG). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistung an Personen – oder an Nahestehende – 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. Dem Beteiligten oder einer diesem 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 sogenannte "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. 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 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

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) aa) Die Erträge der Beschwerdeführerin des Geschäftsjahrs 2008 beschränken sich im Wesentlichen auf eine Vermittlungsprovision von Fr. 42'000.--, welche ihr von der "Eigentümergeinschaft Geschwister K" für den Verkauf des Grundstückes Nr. 001, G-Strasse, in Y bezahlt wurde (Verkaufspreis Fr. 1'050'000.--). Miteigentümer zu je einem Drittel des Grundstückes waren R T-K sowie deren beide Brüder P und Q K. In der Folge überwies die Beschwerdeführerin am 7. Juli 2008 bzw. am 14. Juli 2008 je Fr. 14'000.-- an die F AG bzw. an die K AG.

bb) Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass es sich bei den Empfängern der beiden Zahlungen um ihr nahestehende Personen handelt. Insbesondere wendet sie sich nicht gegen die Darstellung der Vorinstanz, wonach P K einziger Verwaltungsrat und Alleinaktionär der F AG ist und Q K dieselbe Stellung bei der K AG einnimmt. Da P und Q K unbestrittenermassen Brüder von R T-K sind, die an der Beschwerdeführerin bis zur Verlegung des Sitzes am 17. September 2011 nach Z mit einem Anteil von Fr. 1'000.-- am Stammkapital beteiligt war, handelt es sich bei den beiden Gesellschaften um der Beschwerdeführerin nahestehende Personen (vgl. zum Begriff der nahestehenden Person Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 89 zu Art. 58 DBG).

cc) Die Beschwerdeführerin macht geltend, den Zahlungen lägen mündliche Abreden zugrunde, nach denen die beiden Gesellschaften die Beschwerdeführerin bei der Vermittlung der Liegenschaft G-Strasse, Y, unterstützten. Zum Beweis legt sie im Beschwerdeverfahren entsprechende schriftliche Bestätigungen der beiden Gesellschaften vor. Die Unterstützung habe insbesondere Beratungsdienstleistungen sowie die Kontaktaufnahme mit potenziellen Kunden umfasst. Die Beschwerdeführerin sei als kleine Gesellschaft nicht in der Lage gewesen, genügend Kontakte zu generieren, um den Verkauf der Liegenschaft zeitnah abzuwickeln, und habe deshalb Dritte beigezogen. Das Grundstück sei verkauft worden und die Gesellschaften hätten ihre vertraglichen Pflichten damit erfüllt. Die Höhe des Pauschalpreises von je Fr. 14'000.-- sei auch im Drittvergleich plausibel. Er entgelte sämtliche Bemühungen der Zahlungsempfänger wie Kontaktaquise, Inserate, Verkaufstafeln, Betreuung und Information der Interessenten. Bei der Grundstückgewinnsteuer seien einzig Aufwendungen von Fr. 42'000.-- als Verkaufskosten deklariert worden. In



vergleichbaren Fällen seien auch schon höhere Aufwendungen zum Abzug zugelassen worden.

Die Leistungen, welche die F AG und die K AG im Hinblick auf den Verkauf des Grundstücks Nr. 001, G-Strasse, in Y erbrachten, werden nicht belegt. Das Grundstück wurde von W erworben, der in der Liegenschaft bereits seit 1997 ein Geschäft betreibt (vgl. Handelsregistereintrag). Dass sich die Suche eines Käufers als schwierig darstellte, erscheint unter diesen Umständen nur schwer nachvollziehbar und wird jedenfalls nicht nachgewiesen, indem die Bemühungen der Beschwerdeführerin und der beiden angeblich mit der Akquisition von möglichen Käufern und weiteren Aufgaben betrauten Gesellschaften in Form konkret erbrachter Leistungen belegt werden. Abgesehen davon erscheint es auch als wenig glaubwürdig, dass die Beschwerdeführerin, die sich als "Immobilientreuhänderin" bezeichnet und über einen professionell wirkenden Internetauftritt verfügt, im Ergebnis keinerlei Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundstücksverkauf erbracht haben soll, zumal sich die Erträge und die Aufwände die Waage halten. Dass eine Immobilientreuhänderin den gesamten Ertrag aus einer Grundstückvermittlung an Dritte weiterleitet, erscheint ungewöhnlich und hält einem Drittvergleich nicht stand.

Die von der Vorinstanz bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zugelassene Provision von Fr. 42'000.-- setzt sich entsprechend der Rechnung vom 9. Juni 2008 aus einem Honorar von drei Prozent für einen Kaufpreis bis Fr. 900'000.-- (Fr. 27'000.--) und einer Erfolgsprämie von zehn Prozent für den darüber hinaus gehenden Anteil am Kaufpreis von Fr. 150'000.-- (Fr. 15'000.--) zusammen. Dies ergibt eine Provision von vier Prozent des Kaufpreises. Eine solche Provision liegt oberhalb des Rahmens, welcher bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer beim Verkauf von Wohn- und Geschäftshäusern entsprechend den Ansätzen der Honorarordnung des Schweizer Verbandes der Immobilientreuhänder, Sektion Ostschweiz, praxisgemäss zwei bis drei Prozent beträgt (vgl. StB 137 Nr. 1 Ziff. 2.5). Die von der Beschwerdeführerin und den ihr nahestehenden Personen gewählte Konstruktion der Vergütung und Rückvergütung von Provisionen erweckt insgesamt den Eindruck, dass ein Teil des Veräusserungsgewinns, nämlich je Fr. 14'000.--, den Miteigentümern des verkauften Grundstücks von der Grundstückgewinnsteuer unbelastet zufließen sollte.



c) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin weder eine von den Begünstigten erbrachte Gegenleistung belegt noch die Zahlungen einem Drittvergleich standhalten. Dementsprechend ist die Beschwerde abzuweisen, soweit auf sie eingetreten werden kann. Da sich die Veranlagung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2008 als richtig erweist, ändert sich an der Verrechnung früherer Verluste, wie sie die Vorinstanz vorgenommen hat, nichts. Deshalb erweist sich die Beschwerde auch insoweit als unbegründet, als sie sich gegen die Veranlagungen aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2009 und 2010 richtet. Da die verrechenbaren Vorjahresverluste von Fr. 16'450.50 vollumfänglich mit dem Geschäftsergebnis per 31. Dezember 2008 verrechnet werden können, verbleiben für die folgenden Geschäftsjahre keine weiteren verrechenbaren Verlustvorträge.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Beschwerdeführerin bezahlt die Kosten des Verfahrens von Fr. 1'200.--  
unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.