



Fall-Nr.: I/1-2020/172, 173
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 14.04.2021
Entscheiddatum: 18.03.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.03.2021

Art. 71, Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 50, Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11), Art. 20 Abs. 1 StHG (SR 642.14). Der Geschäftsführer besorgte die effektive Verwaltung der Gesellschaft. Dessen Wohnsitz liegt im Kanton St. Gallen. Insbesondere kein geographischer Schwerpunkt auszumachen. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton St. Gallen. Für die geltend gemachten Aufwendungen für Drittleistungen und einen Teil der Fahrzeugkosten wurde der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erbracht, weshalb die entsprechenden Beträge zu Recht aufgerechnet wurden. Bei internationalen Geschäfts- und Rechtsbeziehungen gelten besonders strenge Beweiserfordernisse, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. März 2021, I/1-2020/172, 173).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiber Daniel Furrer

A, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

gegen

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

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



betreffend

Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2017

Sachverhalt:

A.- X wurde am 11. Januar 2008 unter der Firma B mit Sitz in C gegründet. Am 23. März 2010 wurde sie umfirmiert und der Sitz zunächst nach D und am 1. Mai 2013 nach E verlegt. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft die Beratung in Finanz-, Investment-, Steuer-, Versicherungs- und Vorsorgefragen [...] und den Handel mit Waren aller Art. Die tatsächliche Geschäftstätigkeit betrifft jedoch hauptsächlich das Mieten von Wohnungen und deren Untervermietung an Frauen aus der Erotikbranche. Im Jahr 2017 waren F als Mitglied und Direktor mit Einzelunterschrift und G als Präsidentin mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen.

B.- Mit Schreiben vom 6. März und 3. April 2019 informierte das Kantonale Steueramt St. Gallen die Gesellschaft, dass eventuell die Voraussetzungen für eine beschränkte Steuerpflicht im Kanton St. Gallen erfüllt seien. Der Steuervertreter der A bestätigte mit E-Mail vom 25. April 2019, dass die effektive Verwaltung und Geschäftsführung seit geraumer Zeit aus H erfolge. Sie seien einverstanden, das Hauptsteuerdomizil rückwirkend per 1. Januar 2017 in den Kanton St. Gallen zu verlegen.

Am 20. Juni 2019 reichte die A die Steuererklärung 2017 im Kanton St. Gallen ein. Sie deklarierte einen steuerbaren Gewinn von Fr. 8'664.– und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 58'062.–. Das Auskunftsbegehren des Kantonalen Steueramts vom 13. August 2019 wurde mit E-Mails vom 26. September und 16. Oktober 2019 beantwortet.

Im Rahmen des Informationsaustausches mit Polen liess das Kantonale Steueramt die Aufwandposition "Drittleistungen" von G sowie den Mandatsvertrag zwischen I (dem angeblichen Alleinaktionär) und F prüfen. Gemäss Rückmeldung der polnischen Steuerbehörden habe I die Korrespondenz nicht abgeholt, weshalb die Unterlagen nicht verifiziert werden konnten. Er habe keine Steuererklärung eingereicht und in diesem Zusammenhang auch keine in der Schweiz erzielten Einnahmen verbucht. G



St.Galler Gerichte

habe gemäss ihren Aussagen im Jahr 2017 keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausgeübt, auch nicht für die A. Von diesem Unternehmen sei ihr kein Geld zugeflossen.

C.- Am 27. Mai 2020 veranlagte das Kantonale Steueramt A aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2017 für die Kantonssteuern mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 79'885 (wovon Fr. 40'702.– im Kanton St. Gallen steuerbar) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 58'062.– und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 79'885.–. Es rechnete dem deklarierten Reingewinn nicht geschäftsmässig begründete Drittleistungen im Umfang von Fr. 47'600.– und ein nicht geschäftsmässig begründeter Fahrzeugaufwand von Fr. 23'621.– auf. Die gegen die Aufrechnungen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 6. August 2020 teilweise gutgeheissen. Der steuerbare Reingewinn wurde bei den Kantonssteuern auf Fr. 67'485.– (wovon Fr. 34'384.– im Kanton St. Gallen steuerbar) und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 67'485.– reduziert. Das steuerbare Eigenkapital wurde bei den Kantonssteuern auf Fr. 45'662.– reduziert.

D.- Mit Eingabe vom 7. September 2020 erhob A Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie machte geltend, dass keine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton St. Gallen bestehe, da die tatsächliche Verwaltung im Jahr 2017 von Warschau aus erfolgt sei. Zudem seien die Drittleistungen von G als Betriebsausgaben voll anzuerkennen und der Fahrzeugaufwand sei voll zu gewähren.

Das kantonale Steueramt beantragte am 20. Oktober 2020 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde und verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf weitere Einzelheiten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2017. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen



Gemeinwesen zufließen und Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantonssteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinandehält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergehalten. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- sowie zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Rechtsmittel sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 1 und 2 des 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 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- In materieller Hinsicht ist zunächst die unbeschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin und Beschwerdeführerin in der Schweiz bzw. im Kanton St. Gallen streitig.

a) Gemäss Art. 71 StG, Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 641.14, abgekürzt: StHG) und Art. 50 DBG sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton St. Gallen bzw. in der Schweiz befindet. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit der juristischen Personen bestimmt sich damit vorab nach dem Ort des Sitzes, den die juristische Person grundsätzlich frei wählen kann. Die Annahme des Ortes der tatsächlichen Verwaltung stellt die Ausnahme dar (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, S. 122). Sofern der gewählte Sitz indessen nur formeller Art ist



(sog. Briefkastendomizil), ist auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung abzustellen. Dies ist der Fall, wenn der Sitz künstlich geschaffen wurde, ohne dass zum betreffenden Ort eine nähere Beziehung besteht. Indizien für ein Briefkastendomizil bestehen, wenn die Gesellschaft am statutarischen Sitz keine Büros oder sonstigen Einrichtungen unterhält und dort auch telefonisch nicht erreichbar ist, die Gesellschaft am Sitz keine wesentliche Infrastruktur und Geschäftseinrichtungen besitzt oder Anfragen an die Gesellschaft von einem anderen Ort aus erledigt werden (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, III. Teil N 13; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 50 DBG N 4 ff.). Um ein Briefkastendomizil handelt es sich, wenn ein Rechtsanwalt, Treuhänder oder anderer Beauftragter im Wesentlichen lediglich seine Geschäftsadresse der juristischen Person zur Verfügung stellt und dort die Post entgegennimmt (Höhn/Mäusli, a.a.O., S. 122 f.). Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. die Geschäftsführung besorgt wird. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend. Negativ wird folglich vorausgesetzt, dass am statutarischen Sitz keine festen Einrichtungen wie Büros oder Arbeitsplätze für eigenes Personal bestehen. Welche Infrastruktur am statutarischen Sitz gefordert wird, damit nicht auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung abgestellt wird, lässt sich nicht generell beurteilen und muss im Einzelfall abgeklärt werden. Die modernen technischen Möglichkeiten, insbesondere im Bereich der Kommunikationstechnik, machen die Beurteilung der Frage, wo die Verwaltung geführt wird, jedoch immer schwieriger. In aller Regel sind die zur Geschäftsführung autorisierten Vertreter des Verwaltungsrates sowie weitere Mitglieder der Konzernleitung Träger der tatsächlichen Verwaltung. Dabei ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 50 DBG N 9 ff.). Abzugrenzen ist die Geschäftsleitung einerseits von der blossen administrativen Verwaltung und andererseits von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, soweit sich diese auf die Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt. Nicht entscheidend ist der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre, es sei denn, die Geschäftsführung konzentriert sich bei einer Person, die



ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2, 2C_483/2016, 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 3 mit Hinweis auf 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2, StE 2009 A 24.22 Nr. 6; vgl. Oesterhelt/Schreiber, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 20 StHG N 19 ff.).

b) Für das Steuerrecht gilt der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Danach ist es namentlich Sache der Steuerbehörde, die Voraussetzungen für die Steuerpflicht als solche, das heisst die steuerrechtliche Zugehörigkeit nachzuweisen. Das Vorliegen eines Anknüpfungspunktes, welcher die allgemeine Steuerpflicht begründet, ist vom Gemeinwesen zu beweisen, welches den Besteuerungsanspruch erhebt. Der statutarische Sitz gilt dabei in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen. Der tatsächliche Sitz, d.h. der Ort der tatsächlichen Verwaltung, bestimmt sich aufgrund der Umstände des Einzelfalls und lässt sich mitunter nur mit beträchtlichem Aufwand nachweisen. Zuständig für die Untersuchung ist die Veranlagungsbehörde desjenigen Kantons, in dessen Hoheitsgebiet sich der mutmassliche Ort der tatsächlichen Verwaltung befinden soll. Die betroffene juristische Person ist dabei nicht zur Mitwirkung verpflichtet, da zwischen ihr und der Steuerbehörde kein Steuerrechtsverhältnis besteht. An die Verweigerung der Mitwirkung bei der Feststellung der Steuerhoheit kann daher keine Sanktion geknüpft werden (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N 23 f.). Nur dann, wenn der angenommene Sitz der tatsächlichen Verwaltung sehr wahrscheinlich ist, obliegt es der Gesellschaft, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Sitz zu erbringen (BGer 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 50 DBG N 19).

c) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin hat ihren statutarischen Sitz in E im Kanton Schwyz. Die Beweislast dafür, dass dieser Sitz nur formeller Art ist und sich die tatsächliche Verwaltung in H im Kanton St. Gallen befindet, obliegt der Vorinstanz. Es ist unbestritten, dass der Sitz in E nur formeller Art ist und dort keine tatsächliche



St.Galler Gerichte

Verwaltung stattfindet. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bringt jedoch vor, dass die meiste Verwaltungstätigkeit durch G in Warschau erfolgt sei.

d) Gemäss dem Handelsregistrauszug der Rekurrentin und Beschwerdeführerin war G vom 1. September 2016 bis 18. September 2020 Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelunterschrift. F war seit der Gründung am 11. Januar 2008 Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift und vom 23. März 2010 bis 18. September 2020 zusätzlich Direktor (act. I/1 f.). Er unterzeichnete auch die Jahresrechnung 2017 als Geschäftsführer (vgl. act. I/5). In der Steuererklärung 2017 wurde F als Ansprechperson und Geschäftsleitung aufgeführt und diese wurde auch von ihm unterzeichnet (act. II/1). Ebenfalls unterzeichnete er die Leasing-Verträge im Namen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin sowie die Mietverträge der einzelnen Liegenschaften (vgl. act. I/8). Dies deutet alles darauf hin, dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin durch F besorgt wird.

Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens mit Polen gab G gegenüber den polnischen Steuerbehörden an, dass sie im Jahr 2017 keine Geschäftsaktivitäten in der Schweiz ausgeübt habe. Zudem habe sie im Jahr 2017 keine Geschäfte mit der Rekurrentin und Beschwerdeführerin gemacht, keine Rechnungen oder dergleichen ausgestellt und auch kein Geld erhalten (act. II/7). Dies stimmt jedoch nicht mit dem Handelsregistrauszug überein. Zudem liegen in den Akten auch monatliche Rechnungen/Honorarnoten der J von G, gemäss denen sie für die Vermittlung von Mieterinnen, Onlinemeldungen, Betreuung und Nachführung der Homepage sowie Auslagen für Personenwagen und Flugtickets entschädigt wurde (vgl. act. I/8). Selbst wenn sie gewisse Leistungen für die Rekurrentin und Beschwerdeführerin erbracht hätte, würde sich daraus noch nicht ergeben, dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin an ihrem Wohnort in Warschau geführt wird. Vielmehr gab auch der Steuervertreter der Rekurrentin und Beschwerdeführerin an, dass die effektive Verwaltung und Geschäftsführung seit geraumer Zeit aus H erfolge, weshalb sie mit einer Verlegung des Hauptsteuerdomizils in den Kanton St. Gallen einverstanden seien (E-Mail vom 25. April 2019; act. I/11).

e) Dreht sich die Frage der Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers und ist kein geographischer Schwerpunkt auszumachen,



kann der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers sein (Oesterhelt/Schreiber, a.a.O., Art. 20 StHG N 25 mit Verweis auf VGer ZH SB. 2015.00144 vom 16. März 2016 E. 4.4 f.). Der Wohnsitz des Trägers der tatsächlichen Leitung kann auch relevant sein, falls es keine Geschäftseinrichtungen und kein Personal oder sonstige Infrastruktur gibt (Oesterhelt/Schreiber, a.a.O., Art. 20 StHG N 27). Aus den Akten ergibt sich, dass F in der fraglichen Steuerperiode Geschäftsführer der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ist und die effektive Verwaltung der Gesellschaft besorgt. Die von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin gemieteten Liegenschaften wurden weitervermietet. Es wurde nicht dargelegt, dass darüber hinaus Geschäftsliegenschaften oder Büroräume bestehen, die der Verwaltung der Gesellschaft dienen würden. In einem solchen Fall rechtfertigt es sich, auf den Wohnsitz des Geschäftsführers zurückzugreifen. Überdies wurde ihm auf das Konto "Darlehensforderung bei Aktionär" auch die Miete eines Büros vergütet (vgl. Konten 1460 und 6003; act. I/8).

f) Zusammenfassend ist von einer tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin und Beschwerdeführerin am Wohnsitz des Geschäftsführers in H auszugehen. Für die Bestimmung des steuerlichen Sitzes der Gesellschaft ist darauf abzustellen, weil es sich beim gewählten formellen Sitz lediglich um ein Briefkastendomizil handelt. Die Vorinstanz hat somit zu Recht festgestellt, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton St. Gallen bzw. in der Schweiz unterliege.

4.- a) Weiter angefochten ist die Aufrechnung von Fr. 47'600.– für Drittleistungen sowie von Fr. 23'621.– für Fahrzeugaufwand, welche von der Vorinstanz als geschäftsmässig nicht begründet qualifiziert wurden.

aa) Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei einer Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Da der Begriff des geschäftsmässig nicht begründeten bzw. geschäftsmässig begründeten Aufwands im Gesetz nicht definiert wird, muss jeweils im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Neben den in Art. 84 StG und Art. 59 DBG aufgeführten Beispielen von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ist generell



nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Es bedarf daher eines mittelbaren oder unmittelbaren sachlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in irgendeinem kausalen Zusammenhang stehen. Alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Dient die Aufwendung der Gewinnerzielung oder wird sie im Interesse der Unternehmung vorgenommen, ist sie geschäftsmässig begründet (vgl. Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 58 DBG N 182 f.). Ein Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Ertragserzielung für die Ausgabe kausal sind. Diese Kausalität ist dann nicht gegeben, wenn die Ausgabe hauptsächlich oder ausschliesslich im persönlichen Interesse des Gesellschafters erfolgt (Th. Gerig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern 1998, S. 90).

bb) Beweisbelastet für diese steuermindernden Tatsachen ist gemäss der allgemeinen Beweislastregel die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 DBG N 77). Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 DBG N 85). Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Als Buchungsbeleg gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR). Wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besonders strenge Beweiserfordernisse zu beachten, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Die geschäftsmässige Begründetheit muss auch in diesen Fällen derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe



und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren. Dies gilt selbst in Zeiten der internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu ihrer Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (BGer 2C_797/2012, 2C_798/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.2, 2C_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.3 und Urteil des Verwaltungsgerichts B 2014/212, 213 vom 27. April 2016 E. 2.4, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung).

cc) Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit gewisser Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen wirkt sich dies wie folgt aus: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung. Sie muss den Beweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung erbringen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 DBG N 85 f.).

b) Bezüglich der Drittleistungen erwog die Vorinstanz im Einspracheentscheid vom 6. August 2020, dass G gegenüber den polnischen Steuerbehörden für das Jahr 2017 jegliche Geschäftsbeziehungen mit der Rekurrentin und Beschwerdeführerin bestritten habe. Es seien auch keine neuen Beweismittel vorgebracht worden, weshalb die geschäftsmässige Begründung dieser Barzahlungen weder dem Grunde noch der Höhe nach nachgewiesen seien. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin hält in ihrer Eingabe vom 7. September 2020 fest, dass der Sachverhalt von der Vorinstanz falsch dargestellt worden sei. G sei im Jahr 2017 unabhängig von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin gewesen und habe die Verwaltung und Organisation hauptsächlich von Warschau aus vorgenommen. Dies sei über die J abgerechnet worden. G habe in dieser Zeit mit zwei Rumänen zusammengearbeitet, welche Mieterinnen vermittelt und auch Reparaturen in den Wohnungen vorgenommen hätten.



St.Galler Gerichte

Die Bezahlung dieser beiden Personen sei Sache von G gewesen. Die Drittleistungen von G seien als Betriebsausgaben voll anzuerkennen.

aa) Inwiefern die Ausführungen der Vorinstanz zu den Aussagen von G gegenüber den polnischen Steuerbehörden nachweislich falsch seien, erschliesst sich nicht. Dass G gegenüber den polnischen Steuerbehörden für das Jahr 2017 jegliche Geschäftsbeziehungen mit der Rekurrentin und Beschwerdeführerin bestritt, ergibt sich eindeutig aus den Akten (act. II/7). Etwas Gegenteiliges geht auch nicht aus den von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin einreichten Akten hervor (vgl. act. 3.1).

bb) Für Drittleistungen der J bzw. G wurden im Jahr 2017 insgesamt Auslagen von Fr. 47'600.– verbucht (act. I/8). Zu diesen Belegen liegen regelmässige Rechnungen/Honorarnoten über einen jeweils pauschalen Betrag für die Vermittlung von Mieterinnen, Onlineanmeldungen, Betreuen und Nachführen der Homepage, Auslagen für Personenwagen (Benzin usw.) und Flugtickets vor. Diese Belege sind nur zum Teil unterschrieben. Zudem wurden sie auch mit unterschiedlichen Unterschriften visiert (act. II/6). Die Honorare seien grösstenteils in bar bezahlt bzw. den "Partnern" mitgegeben worden. Dies wurde mit hohen Überweisungsgebühren und schlechten Wechselkursen der Banken begründet. Weiter führt die Rekurrentin und Beschwerdeführerin aus, dass G mit zwei rumänischen Personen (K und L) zusammengearbeitet habe. Dies sei alles über die J abgerechnet worden, welche gegen Honorar für die Rekurrentin und Beschwerdeführerin gearbeitet und sich dabei um die Vermittlung von Mieterinnen und auch um Reparaturen in den Wohnungen gekümmert habe. Gemäss den Vorbringen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin sei dabei G die Vertragspartnerin gewesen.

cc) Aufgrund der internationalen Geschäfts- und Rechtsbeziehungen gelten gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erhöhte Beweisanforderungen, weshalb die geschäftsmässige Begründetheit dieser Zahlungen von der Steuerpflichtigen umfassend belegt werden müssen. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ist diesen Anforderungen auch im vorliegenden Rechtsmittelverfahren nicht nachgekommen. Es wurde wiederum nur pauschal geltend gemacht, dass diese Zahlungen für die Tätigkeit von G und ihren Partnern im Dienste der Rekurrentin und Beschwerdeführerin geleistet worden seien. Detaillierte Belege oder genauere Angaben über die Geschäftsbeziehung



bzw. die erbrachten Leistungen wurden nicht vorgelegt. So wäre es für die Rekurrentin und Beschwerdeführerin beispielsweise zumutbar gewesen, Korrespondenzen über die Vermittlung von Mieterinnen oder die in den Honorarnoten erwähnten Flugtickets vorzulegen.

dd) Insgesamt gelingt es der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht, den Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Drittleistungen im Umfang von Fr. 47'600.– zu erbringen. Damit ist die vorinstanzliche Aufrechnung im entsprechenden Betrag zu bestätigen.

c) Bezüglich des Fahrzeugaufwands erwog die Vorinstanz im Einspracheentscheid vom 6. August 2020, dass die geschäftliche Nutzung aller Fahrzeuge fraglich erscheine und nicht – z.B. mittels Fahrtenbuch – belegt sei. Da in der Einsprache erwähnt werde, dass F lediglich zu ca. 20 % für die Rekurrentin und Beschwerdeführerin gearbeitet habe, werfe dies die Frage auf, ob das ihm zur Verfügung stehende Fahrzeug überhaupt überwiegend geschäftlich genutzt bzw. ein genügend hoher Privatanteil verrechnet worden sei. Unter den Konten 6216 (Verkehrsabgaben, KFZ Steuern) und 6218 (KFZ-Versicherungen) würden noch weitere Fahrzeugtypen wie ein Mercedes A 220, ein Toyota Prius und ein Jeep Cherokee auftauchen, welche weder geleast noch aktiviert schienen. Die geschäftsmässige Begründung des Fahrzeugaufwands sei damit nach wie vor nicht ausreichend belegt bzw. nicht plausibel, so dass die ermessensweise Aufrechnung von zwei Dritteln weiterhin sachgerecht scheine.

Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin führt in ihrer Eingabe vom 7. September 2020 aus, dass M aus dem Unternehmen ausgeschieden und vereinbart worden sei, dass sie den BMW X6, welchen sie jahrelang gefahren habe, weiter nutzen könne und die Rekurrentin und Beschwerdeführerin im Gegenzug den Jeep Grand Cherokee verwenden dürfe. Da beide Leasingraten in etwa gleich gross gewesen seien, sei dies in Ordnung gewesen. M habe kurz darauf die Leasingraten nicht mehr bezahlt und es sei ständig zu Anzeigen wegen Geschwindigkeitsüberschreitungen gekommen. Den BMW habe sie nicht zurückbringen wollen. Irgendwann im Juli/August 2017 habe sie den BMW X6 schrottreif in Mels abgestellt. Das Kennzeichen dieses Fahrzeuges sei für ein neues Fahrzeug, einen Toyota, benutzt worden. Die von F benutzten Fahrzeuge seien immer dann gefahren worden, wenn er für die Gesellschaft tätig gewesen sei.



St.Galler Gerichte

Während der anderen Zeit seien sie von den Frauen oder von Dritten für Reparaturen oder Taxi- und Transportdienste genutzt worden. Dies sei ein völlig normaler Vorgang bei zwölf Apartments, die auf vier Kantone verteilt seien. G habe jeweils organisiert, wer wann und wo ein Fahrzeug zur Verfügung habe.

aa) Der Fahrzeugaufwand der Rekurrentin und Beschwerdeführerin belief sich im Jahr 2017 auf insgesamt Fr. 35'432.05 (Konten 6200 bis 6270). Dieser setzte sich zusammen aus Reparaturen, Service, Reinigung und allgemeinen Kosten von Fr. 11'744.25, Benzinkosten von Fr. 4'984.65, Verkehrsabgaben von Fr. 3'033.–, KFZ-Versicherungen von Fr. 5'864.55 und Kosten für das Fahrzeugleasing von Fr. 19'405.60, abzüglich des Privatanteils von F in der Höhe von Fr. 9'600.–, welcher in das Konto "Darlehensforderungen bei Aktionär" gebucht wurde.

bb) Es sind drei Leasing-Verträge aktenkundig, welche die Rekurrentin und Beschwerdeführerin in ihrem Namen abgeschlossen hat. Dabei handelt es sich um Leasing-Verträge für einen Mercedes-Benz A 45 AMG mit Vertragsbeginn am 1. September 2017 (Nr. [...]), einen Mercedes Benz C 450 AMG (unterzeichnet am 13. bzw. 16. November 2017, Nr. [...]) und einen BMW X6 mit Vertragsbeginn ab 5. Oktober 2015 (Nr. [...]). Diese drei Fahrzeuge wurden im Anhang zur Jahresrechnung 2017 aufgeführt. Für diese Fahrzeuge wurden Verkehrsabgaben und Versicherungsprämien verbucht. Es gab bereits vor dem Abschluss der Leasingverträge über die beiden Mercedes-Benz Leasingzahlungen für ein Fahrzeug dieser Marke. Zudem wurden Reparatur- bzw. Servicekosten, Verkehrsabgaben und Versicherungsprämien für einen Mercedes-Benz A 220 verbucht. Darüber hinaus sind in der Erfolgsrechnung Leasingzahlungen für einen Maserati und einen Jeep aufgeführt. Für diese beiden Fahrzeuge wurden ebenfalls Verkehrsabgaben und Versicherungsprämien bezahlt. Der Maserati Ghibli 3.0 V6 SQ 4 AWD wurde von N geleast; M fungierte als Solidarschulderin (vgl. act. II/3). Weshalb neben dem angeblichen Tauschgeschäft mit M (BMW X6 gegen Jeep Grand Cherokee) auch Zahlungen für den Maserati von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin übernommen wurden, ist nicht nachvollziehbar.

Es wurden 29 monatliche Leasingraten für insgesamt fünf verschiedene Fahrzeuge in der Erfolgsrechnung verbucht, wobei zwei Monatsraten für den BMW X6 von der N



bezahlt wurden. Verkehrsabgaben wurden insgesamt für die folgenden sechs Fahrzeuge bezahlt: Jeep, Maserati, BMW X6, Mercedes-Benz A 220, Mercedes-Benz A 45 AMG und Mercedes-Benz C 450 AMG. Mit Ausnahme des Mercedes-Benz C 450 AMG wurden auch für sämtliche Fahrzeuge Versicherungsprämien verbucht, zusätzlich auch noch für einen Toyota Prius. Die Versicherung des BMW X6 wurde jedoch von der N zurückerstattet.

cc) Die Vorinstanz legte dar, dass Kosten für Fahrzeuge verbucht wurden, welche weder von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin geleast noch sonst in der Buchhaltung aktiviert waren. Weiter führte sie aus, dass bei einem von F selbst geltend gemachten Pensum von 20 % eine überwiegend geschäftliche Nutzung der Fahrzeuge fraglich sei. Weiter habe G gegenüber den polnischen Steuerbehörden bestritten, geschäftliche Beziehungen zur Rekurrentin und Beschwerdeführerin zu unterhalten. Damit wurde der Hauptbeweis der Rekurrentin und Beschwerdeführerin bezüglich der Fahrzeugkosten erschüttert. Ermessensweise wurde ein Drittel des gesamten Fahrzeugaufwands als geschäftsmässig begründet anerkannt.

dd) Die Aussage der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, dass die Fahrzeuge von F und von G nur für geschäftliche Zwecke genutzt worden seien, erscheint nicht als glaubwürdig, da bei F ein Privatanteil von Fr. 9'600.– verbucht wurde. Zudem wurden auch keinerlei Belege, wie ein Fahrtenbuch oder dergleichen, eingereicht, welche diese Angaben stützen würden. Weiter fällt auch auf, dass die Dritthonorare von F einen pauschalen Anteil für Fahrtkosten und Spesen enthalten. Die Aussage, dass die Fahrzeuge ansonsten von "den Frauen" (gemeint sind wohl die Mieterinnen der diversen Wohnungen) oder von Dritten, welche Reparaturen oder Taxi- und Transportdienste gemacht haben, benutzt worden seien, wird ebenfalls durch keinerlei Belege gestützt. Wenn die Bewirtschaftung der Fahrzeuge – wie behauptet – von G durchgeführt worden wäre, hätte ein entsprechender Nachweis möglich sein müssen. Aus den Akten geht nicht hervor, dass die Leistungen, welche die Rekurrentin und Beschwerdeführerin den Mieterinnen zur Verfügung stellte, über die Vermietung der Wohnungen hinausgingen und insbesondere die Nutzung der Fahrzeuge enthielten. Eine zusätzliche Vermietung der Fahrzeuge neben der Vermietung der Wohnungen müsste sich in entsprechenden Einkünften in der Erfolgsrechnung niederschlagen, was nicht der Fall ist.



dd) Insgesamt gelingt es der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Fahrkosten auszuräumen bzw. einen Nachweis zu erbringen, dass mehr als der von der Vorinstanz anerkannte Drittel der totalen Fahrzeugkosten geschäftsmässig begründet ist. Damit ist die vorinstanzliche Aufrechnung für den Fahrzeugaufwand im Umfang von Fr. 23'621.– zu bestätigen.

5.- Zusammenfassend sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von je Fr. 800.– erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG, Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von je Fr. 800.– sind damit zu verrechnen. Zuzugabe Abweisung des Rekurses und der Beschwerde sind keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP).

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin hat die amtlichen Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren von je Fr. 800.– zu bezahlen, unter Verrechnung der beiden Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.