



Fall-Nr.: I/1-2014/151
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 31.03.2015
Entscheiddatum: 31.03.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 31.03.2015

Art. 71 StG (sGS 811.1), Art. 127 Abs. 3 BV (SR 101). Bei einer Immobiliengesellschaft mit Sitz im Kanton St. Gallen und einem Gewinn aus einem Grundstück im Kanton Thurgau war die Händlerpauschale streitig, d.h. derjenige Anteil an den Unkosten, der vom Liegenschaftskanton zu übernehmen ist. Thurgau anerkannte nur 0,95 Prozent des Verkaufspreises des Grundstücks als Unkostenpauschale. Das Steueramt des Kantons St. Gallen setzte einen Anteil von 3 Prozent fest. Im Rekursentscheid wurde aufgrund der konkreten Umstände ein Anteil von 1 Prozent als angemessen erachtet. Unbegründet war hingegen das Argument, die Gesellschaft sei nicht im Kanton St. Gallen steuerpflichtig (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 31. März 2015, I/1-2014/151).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X AG, Rekurrentin,

vertreten durch G.,

gegen

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

betreffend

Kantonssteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Oktober 2013

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- Die X AG (seit 12. Juli 2013 in Liquidation) wurde am 2. Februar 2010 ins Handelsregister eingetragen; am 11. März 2010 erfolgte die Sitzverlegung von B/ZG nach W. Der Unternehmenszweck lautet wie folgt: "Verwaltung, Vermittlung, Kauf/ Verkauf und Bewirtschaftung von Immobilien sowie entsprechende Projektentwicklung, das Portfoliomanagement, Beratung und Vermittlung von Immobilienfinanzierungen, Umstrukturierungen und Umnutzungen von Immobilien sowie Erstellen und Sanieren von Immobilien im Sinne einer General- oder Totalunternehmung; vollständige Zweckumschreibung gemäss Statuten". Das Unternehmen erwarb am 8. Februar 2010 das 13'906 m² grosse Grundstück 9999, "G", D (Plan Nr. 999, Grundbuchamt D/TG), für Fr. 5'006'160.–. Darauf sollte das Einkaufszentrum "B" errichtet werden. Weitere Immobiliengeschäfte tätigte die X AG nicht. Am 9. April 2013 veräusserte sie die Liegenschaft "G" und das bis dahin entwickelte Projekt für Fr. 24'700'000.– an eine Investmentgesellschaft. Im Rahmen der Steuerveranlagung 2013 bzw. der interkantonalen Steuerauscheidung waren sich die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau und das kantonale Steueramt uneinig über die Höhe des dem Sitzkanton St. Gallen zustehenden Gewinnanteils. Das kantonale Steueramt ging von einer sogenannten Händlerpauschale von 5% des Verkaufspreises aus, während der Kanton Thurgau einen deutlich tieferen Betrag berechnete. Da keine Einigung erzielt wurde, veranlagte die Steuerverwaltung Thurgau die X AG am 14. April 2014 für die Steuerperiode 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 13'147'708.– (satzbestimmend: Fr. 13'252'440.–) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 17'100.– (satzbestimmend: Fr. 100'000.–); der dem Kanton St. Gallen zugewiesene steuerbare Reingewinn betrug Fr. 104'732.–. Dabei berücksichtigte sie eine Verwaltungsumlage (Händlerpauschale) von Fr. 235'000.– bzw. 0,95% des Verkaufserlöses zugunsten des Kantons St. Gallen.

B.- Am 28. April 2014 veranlagte das kantonale Steueramt die X AG in Liquidation für die Kantonssteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Oktober 2013 – auf der Veranlagungsverfügung wurde fälschlicherweise der 31. Dezember 2013 aufgeführt – mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 519'700.– (satzbestimmend: Fr. 13'252'400.–) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 82'000.– (satzbestimmend: Fr. 100'000.–). Dabei berücksichtigte es die streitige Händlerpauschale mit Fr. 741'000.– (3% des Verkaufspreises der Liegenschaft "G" mit Projekt von



St.Galler Gerichte

Fr. 24'700'000.-). Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 10. Juni 2014 abgewiesen.

C.- Mit Eingabe vom 10. Juli 2014 erhob die X AG in Liquidation bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs. Sie beantragte, der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts sei aufzuheben und die Steuerveranlagung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Oktober 2013 gemäss der Veranlagung der Steuerbehörde des Kantons Thurgau zu korrigieren; eventualiter sei die Verwaltungspauschale von 3% auf 1% zu reduzieren; unter Kostenfolge zulasten des kantonalen Steueramts.

Das kantonale Steueramt liess sich am 15. September 2014 vernehmen und beantragte die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin erhielt Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Davon machte sie mit Schreiben vom 2. Oktober 2014 Gebrauch.

Auf die Ausführungen der Parteien 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 Rekurerhebung ist gegeben. Das Rechtsmittel wurde mit Eingabe vom 10. Juli 2014 rechtzeitig eingereicht. Es erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Die Rekurrentin bringt vor, die Frage der Steuerpflicht im Kanton St. Gallen sei von der Vorinstanz nicht geklärt worden. Verschiedene Indizien sprächen dafür, dass in W lediglich ein Briefkastendomizil bestanden habe. Soweit der Ort des Sitzes aber nur formeller Art sei, befinde sich das Hauptsteuerdomizil am Ort der tatsächlichen Geschäftsführung. Die massgebenden Entscheidungen seien entweder in D/TG, N/TG oder in B/ZG gefällt worden. Somit habe im Kanton St. Gallen im Jahre 2013 keine Steuerpflicht bestanden.



Nach Art. 71 StG sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben von Art. 20 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Bestreitet eine steuerpflichtige Person die Steuerhoheit eines Kantons, ist im Rahmen des Veranlagungsverfahrens über die Frage der Steuerhoheit ein Vorentscheid zu treffen. Die steuerpflichtige Person, welche die Steuerhoheit bestreitet, hat mithin Anspruch auf einen besonderen Steuerhoheitsentscheid. Dieser Anspruch besteht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts direkt aufgrund des verfassungsmässigen Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung und ist unabhängig davon, ob das kantonale Recht ein solches Verfahren kennt oder nicht. Das Recht auf einen Vorentscheid wird nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung verwirkt, wenn sich die steuerpflichtige Person widerspruchslos auf das Veranlagungsverfahren einlässt (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 8 N 23; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 3 N 76 f.).

Bei der Rekurrentin handelt es sich um eine Aktiengesellschaft nach den Regeln der Art. 620 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, abgekürzt: OR) mit Sitz im Kanton St. Gallen (W). Nach dem Grundsatz von Art. 71 StG ist sie dementsprechend im Kanton St. Gallen steuerpflichtig. Sie reichte die Steuererklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Oktober 2013 im Februar 2014 ein (Eingang bei der Steuerbehörde am 20. Februar 2014). Auf dem Formular "Steuererklärung" (JP 1a) deklarierte die Rekurrentin ihre Steuerpflicht im Kanton mit Beginn 1. Januar 2013 und Ende 31. Dezember 2013; gleich wie in den Jahren 2010, 2011 und 2012. Dass sie im Veranlagungsverfahren ihre Steuerpflicht im Kanton früher bestritt, geht aus den Akten nicht hervor und wird auch nicht behauptet. Da auch der Kanton Thurgau lediglich eine sekundäre Steuerpflicht in D feststellte (vgl. act. 8-IV/00), bestand für die Vorinstanz kein Anlass, im Veranlagungsverfahren weitere Abklärungen zum Steuerdomizil vorzunehmen, denn der statutarische Sitz gilt in der Regel aufgrund des Handelsregistereintrags als bewiesen. Somit kann in erster Linie der Kanton des statutarischen Sitzes die Steuerhoheit beanspruchen. Der andere Kanton, der geltend macht, es handle sich dabei um ein Briefkastendomizil, hat die Umstände darzutun und



zu beweisen, aus denen sich ergibt, dass der ausserkantonale statutarische Sitz einer juristischen Person lediglich formeller Art ist und sich die wirkliche Leitung im Kanton befindet (Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 8 N 20; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 8 N 5). Dies war vorliegend nicht der Fall; vielmehr wurde das Hauptsteuerdomizil in W im Veranlagungsverfahren von keiner Seite bestritten. Es ist deshalb festzustellen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin im Jahre 2013 im Kanton St. Gallen (W) befand.

3.- Nachdem feststeht, dass das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin im Jahre 2013 im Kanton St. Gallen lag, ist zu klären, welchen Anteil der allgemeinen Unkosten der Rekurrentin der Grundstückskanton Thurgau zu übernehmen hat.

a) Ein pauschaler Unkostenersatz kommt ausschliesslich im Fall interkantonalen Grundstückshändlers in Frage. Bundesgesetz und interkantonales Steuerrecht verwenden denselben Begriff des Grundstückshändlers (BGer 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.3). Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass die Rekurrentin als Grundstückshändlerin bzw. Generalunternehmerin zu qualifizieren ist. Das geht aus dem Handelsregistrauszug zweifelsfrei hervor. An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand nichts, dass die Gesellschaft lediglich ein einziges Grundstück erwarb, um darauf ein Projekt zu entwickeln. Von professionellem Grundstückshandel ist bereits dann auszugehen, wenn eine steuerpflichtige Person ein Baurecht an einem Grundstück erwirbt, darauf mit geborgtem Geld Lagerhallen errichtet und an Dritte vermietet und das Baurecht (inkl. Lagerhallen) schliesslich verkauft (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 N 24).

b) Die Vorinstanz erwog, nach der Praxis der st. gallischen Steuerbehörden würden üblicherweise 5% des Verkaufserlöses dem Sitz zugeschrieben. Im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung könnten diese 5% einmal zu hoch und einmal zu niedrig ausfallen, entscheidend sei die einer solchen Pauschale anhaftende Praktikabilität. Die Händlerpauschale sei gemäss Bundesgericht nur unter besonderen Umständen zu erhöhen oder zu senken. Die Rekurrentin habe das Projekt innerhalb eines konzernähnlichen Verhältnisses verkauft und weise diverse Generalunternehmeraufwendungen an Dritte aus, weshalb sich eine Reduktion der Händlerpauschale auf 3% aufdränge. In der Vernehmlassung zum Rekurs korrigierte



die Vorinstanz ihren Standpunkt. Sie sei bei ihrem Entscheid von einem falschen Sachverhalt ausgegangen. Der Rekurseingabe sei zu entnehmen, dass der Verkauf gar nicht im Rahmen eines sogenannten "Konzern-Innenverhältnisses" abgewickelt worden sei; vielmehr habe es sich um einen Verkauf an einen Dritten gehandelt. Somit lasse sich eine Reduktion der Händlerpauschale grundsätzlich nicht rechtfertigen, zumal weitere Gründe für eine höhere Händlerpauschale sprächen. So seien im Vorfeld des Verkaufs verschiedene Gespräche mit Interessenten, Behörden, Treuhändern usw. geführt worden. Diese Bemühungen seien dem Sitz W zuzurechnen. Auf eine Korrektur der Ausscheidung sei jedoch aufgrund der besonderen Umstände und der Verwaltungsökonomie zu verzichten. Die Pauschale von Fr. 741'000.– erscheine angesichts der im Jahre 2013 verbuchten Verwaltungsaufwendungen von Fr. 54'407.– tatsächlich als vollkommen übersetzt. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass die Beteiligten für ihre Bemühungen keinen Lohn bezogen hätten, was zu geringen Verwaltungsaufwendungen geführt habe. Der ganze Gewinn sei in Form einer Dividende ausgerichtet worden. Da in der Gesellschaft nur ein Projekt abgewickelt worden sei, seien die in den Jahren 2010 bis 2013 angefallenen Verwaltungskosten in der Höhe von rund Fr. 220'000.– dem Projekt in D zuzurechnen. In diesem Betrag seien die Arbeitsbemühungen der Unternehmer und Beteiligten jedoch nicht enthalten. Die Vorgehensweise der Steuerverwaltung Thurgau sei abzulehnen. Diese habe die effektiven Verwaltungskosten ermittelt und einen "grosszügigen" Zuschlag von 5% für die Händlerpauschale berücksichtigt. Diese Lösung sei bundesrechtswidrig und wenig praxistauglich. Sobald nämlich mehrere verschiedenartige Liegenschaftsgeschäfte in der gleichen Gesellschaft getätigt würden, könne der zurechenbare Verwaltungsaufwand nur mittels umfangreicher Kenntnisse der Betriebsbuchhaltung eruiert werden. Deshalb habe das Bundesgericht die Händlerpauschale eingeführt.

Die Rekurrentin hält dagegen, die Aktiengesellschaft sei als "Projektgesellschaft" gegründet worden, in welcher die Leistungen von Dritten und Aktionären verrechnet worden seien; so im Jahre 2013 von der V GmbH, W, für das Projekt und die Projektleitung Fr. 2'350'000.–, von der T AG, W, Fr. 15'000.– für die Administration und von unabhängigen Dritten Fr. 488'447.44 für Ingenieurleistungen. Die Ansicht der Vorinstanz, die Beteiligten seien für ihre Bemühungen nicht entschädigt worden, sei deshalb nicht haltbar. Die Vorinstanz ignoriere zudem, dass Verluste in der gleichen Steuerperiode zwischen dem Hauptsitz- und dem Liegenschaftskanton zu verrechnen



seien. Normalerweise entstehe im Hauptsitzkanton ein Verlust, der über die Steuerauscheidung an den Liegenschaftskanton zurückverlegt werde. Falls also die Pauschale von 5% die Aufwände am Hauptsitz nicht decke, müsse der Liegenschaftskanton diesen Verlust übernehmen. Im umgekehrten Fall, wie er hier vorliege, bereichere sich der Hauptsitzkanton an der zu hohen Pauschale, und es komme zu einer ungerechtfertigten Steuersubstratverschiebung in den Hauptsitzkanton.

c) Das Bundesgericht hat aus dem in Art. 127 Abs. 3 BV verankerten Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, dass ein Kanton einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten dürfe, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialer Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei. In Bezug auf Liegenschaftenhändler stellte das Bundesgericht die Kollisionsregel auf, wonach ausschliesslich der Kanton der gelegenen Sache zur Besteuerung der Liegenschaftsgewinne zuständig sei. Dagegen verlangt es vom Liegenschaftskanton, dass er allen Aufwendungen Rechnung trage, die dem Händler im Hinblick auf die Erzielung des Gewinns erwachsen. Daher wurde der Liegenschaftskanton zunächst verpflichtet, unabhängig von der Ausgestaltung der Grundstückgewinnbesteuerung die objektmässig ausgeschiedenen vollen Schuldzinsen auf Fremdgeldern zum Abzug zuzulassen, die der Liegenschaftenhändler zur Finanzierung des Geschäfts mit der im Kanton gelegenen Liegenschaft aufnahm. Ferner wurde der Liegenschaftskanton in der Folge verpflichtet, auch einen Anteil an den Unkosten des Liegenschaftenhändlers am Hauptsitz zu übernehmen, die mit dem Verkauf von Liegenschaften zusammenhängen (vgl. zum Ganzen BGE 120 Ia 361 ff. und 111 Ia 224 ff., je mit weiteren Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur).

Aus Gründen der Praktikabilität lässt die Rechtsprechung den vom Liegenschaftskanton zu übernehmenden Unkostenanteil pauschal in Prozenten des Verkaufspreises zu (sog. Händlerpauschale). Im Sinne einer Faustregel hat sich dabei in der Praxis der Kantone ein Satz von 5% eingespielt. Davon kann gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur bei Vorliegen besonderer Gründe sowohl nach unten als auch nach oben abgewichen werden. Die Bedeutung der Händlerpauschale hat das Bundesgericht in einem Urteil vom 23. Februar 1993 (StE 1993 B 45 Nr. 8) dahingehend präzisiert, dass davon abgewichen werden könne, wenn



hinreichende Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass der Prozentsatz den auf das betreffende Liegenschaftsgeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen falsch bemesse und das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheit zuwiderlaufe. Etwa bei nebenberuflichen Liegenschaftenhändlern, deren allgemeiner Verwaltungsaufwand geringer sei oder sogar vernachlässigt werden könne, wenn für die Vermittlung beim Verkauf Provisionen und für die Erschliessung und Abklärung der Überbaumungsmöglichkeiten Honorare an Dritte in Abzug gebracht würden, könne sich ein niedrigerer Satz rechtfertigen. Bei Liegenschaftenhändlern hingegen, die im Hauptberuf einen eigentlichen Geschäftsbetrieb führten, müsse der Liegenschaftskanton den üblichen Unkostenanteil von 5% selbst neben dem Abzug von allfälligen Provisionen gewähren, sofern er nicht dartue, dass ein solcher Satz über einige Jahre hinweg weit mehr als die wirklichen Geschäftsaufwendungen des Liegenschaftenhändlers decke. Umgekehrt sei dem Liegenschaftenhändler ein höherer Unkostenanteil zuzugestehen, wenn er nachweisen könne, dass ein Satz von 5% über einige Jahre hinweg seinen vertretbaren Aufwand nicht zu decken vermöge (ASA 56 S. 572 f.). Da die Höhe der allgemeinen Unkosten nicht ohne weiteres von der Höhe des Verkaufspreises einer Liegenschaft abhängt, bringe es die Verwendung eines bestimmten Prozentsatzes des Verkaufspreises zur Bemessung des Unkostenanteils mit sich, dass sich im einen Fall ein zu niedriger, im andern jedoch ein zu hoher Verwaltungskostenanteil ergeben könne. Erweise sich indessen der Gewinn bezogen auf den Verkaufspreis als relativ niedrig, so dass die Anwendung der Pauschale einen verhältnismässig grossen Abzug ergebe, sei dies ein Indiz dafür, dass die tatsächlich anzurechnenden allgemeinen Unkosten weniger als 5% des Verkaufspreises ausmachten (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 28. August 1996 in: StE 1997 A 24.43.1 Nr. 9). Umgekehrt kann ein relativ hoher Gewinn ein Indiz für einen höheren Unkostenanteil sein (StE 1993 B 45 Nr. 8). Ferner hat das Bundesgericht in einem nicht in der amtlichen Sammlung publizierten Urteil vom 23. April 1993 den Erwägungen der Vorinstanz beigepflichtet, wonach eine sehr kurze Besitzesdauer und ein besonders hoher Erlös neben der Inanspruchnahme eines Mäklers beim Ankauf eine Kürzung der Pauschale rechtfertigten, weil diese Faktoren die Unkosten eher senkten und die Pauschale in einem angemessenen Verhältnis zu den effektiven Betriebsunkosten des Liegenschaftenhändlers stehen müssten (ASA 62 S. 576). Ohnehin würden die entrichteten Mäklerprovisionen und



Dienstleistungshonorare für An- und Verkauf der Handelsobjekte gesondert fakturiert, betriebswirtschaftlich handle es sich bei ihnen gemeinhin nicht um Gemein-, sondern um Einzelkosten. Dies erlaube die direkte Zurechnung zum erzielten Grundstücksgewinn (oder -verlust). Aus diesem Grund seien Mäklerprovisionen und Dienstleistungshonorare von vornherein im Grundstückskanton (objektmässig) zum Abzug zu bringen (BGer 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.2.1).

d) Aus den Rechnungsabschlüssen der Jahre 2010 bis 2012 ist ersichtlich, dass bei der Rekurrentin in den drei Geschäftsjahren vor dem Verkauf der Liegenschaft "G" praktisch keine Erträge anfielen; einzig im Jahre 2011 wurde ein Betriebsertrag von Fr. 929.– ausgewiesen. Für den Geschäftsbetrieb benötigte sie offenbar kein eigenes Personal; erst im Jahre 2013 wurden Fr. 1'080.45 unter dem Personalaufwand verbucht. Ob diese Position im Zusammenhang mit dem Projekt "G" stand, ist offen. Fest steht hingegen, dass sich der Verwaltungsaufwand – wie auch die Vorinstanz feststellte – auf insgesamt rund Fr. 220'000.– belief (Verlust 2010: Fr. 78'195.20; Verlust 2011: Fr. 28'863.05; Verlust 2012: Fr. 61'997.31; Verwaltungskosten 2013: Fr. 53'327.02). Er umfasste im Wesentlichen Mietzinsen, den Unterhalt von mobilen Sachanlagen, Abgaben und Gebühren sowie Beratungs- und Finanzaufwand. Die Höhe dieser in der Buchhaltung der Rekurrentin ausgewiesenen Kosten lässt die Anwendung des üblichen 5%-Satzes als nicht sachgerecht erscheinen. Aber auch die von der Vorinstanz vorgesehene Reduktion des Satzes auf 3% führt zu einem unbefriedigenden Ergebnis. Selbst die Vorinstanz bezeichnete die daraus resultierende Händlerpauschale von Fr. 741'000.– als "tatsächlich vollkommen übersetzt". Der Verwaltungskostenanteil würde die in den Buchhaltungen der Jahre 2010 bis 2013 ausgewiesenen – und von der Vorinstanz akzeptierten – Aufwände um ein Mehrfaches übersteigen. In derartigen Konstellationen sieht das Bundesgericht eine Abweichung vom 5%-Satz vor; namentlich dann, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass er zu hoch angesetzt wurde. Eine Reduktion des Ansatzes auf 1% kann beispielsweise angebracht sein, wenn Vermittlungsprovisionen und Dienstleistungshonorare an Dritte verbucht werden oder wenn sich herausstellt, dass die Pauschale über einige Jahre hinweg weit mehr als die wirklichen Geschäftsaufwendungen des Liegenschaftenhändlers deckt (BGer 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 4.2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 221 N 169). Die Rekurrentin wickelte ihre Geschäfte hauptsächlich über Dritte ab. Sie entrichtete verschiedene



Honorare in der Gesamthöhe von Fr. 2'853'447.44 für Administration, Architektur- und Ingenieurleistungen und für die Projektleitung. Diese Kosten sind dem erzielten Grundstücksgewinn grundsätzlich direkt zuzurechnen. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Drittleistungen zwar beziffert wurden; ob sie im gesamten Umfang dem Objekt in D zuzurechnen sind, ist jedoch aus den Akten nicht ersichtlich. Dass zusätzliche Leistungen der Gesellschafter unentgeltlich erbracht wurden, wie die Vorinstanz in diesem Zusammenhang vorbrachte, ist nicht dargetan. Selbst wenn im Zusammenhang mit Verkaufsverhandlungen, Gesprächen mit Behörden, Besichtigungen usw. weitere Aufwände entstanden sein sollten, handelte es sich dabei nicht zwingend um Gemeinkosten; vielmehr könnten sie auch als Einzelkosten direkt dem Grundstücksgewinn zuzurechnen sein. Wie es sich damit verhält, kann jedoch offen bleiben. Der Sinn der Pauschale liegt nämlich gerade darin, auf die Erhebung der effektiven Zahlen verzichten zu können. Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, sind dabei gewisse Unschärfen in Kauf zu nehmen. Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass unbesehen der konkreten Umstände offensichtlich überhöhte Ansätze zu Anwendung kommen. Vor diesem Hintergrund erscheint es angemessen, den von der Vorinstanz veranlagten Pauschalabzug für die allgemeinen Umtriebe von 3% auf 1% zu reduzieren (vgl. BGer 2C_689/2010 vom 4. April 2011 = StE 6/2011 Nr. A 24.43.1 E. 2.1). Dies entspricht einer Händlerpauschale von Fr. 247'000.–.

e) Somit ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 10. Juni 2014 und die ihm zugrunde liegende Veranlagungsverfügung sind aufzuheben. Die Rekurrentin ist für die Kantonssteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Oktober 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 25'700.– (satzbestimmend: Fr. 13'252'400.–) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 82'000.– (satzbestimmend: Fr. 100'000.–) zu veranlagern.

4.- Die Rekurrentin obsiegt nicht vollständig. Ihr im Rekursverfahren sinngemäss vorgebrachter Antrag, es sei festzustellen, dass sie im Jahre 2013 im Kanton gar nicht steuerpflichtig gewesen sei, ist abzuweisen. Dementsprechend gehen die amtlichen Kosten zu einem Drittel zulasten der Rekurrentin und zu zwei Drittel zulasten des Staats (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.– ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– ist



St.Galler Gerichte

bis zum Betrag von Fr. 666.– zu verrechnen und der Rekurrentin im Mehrbetrag zurückzuerstatten.

Aufgrund des Verfahrensausgangs hat die Rekurrentin Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung im Umfang von einem Drittel einer vollen Entschädigung (Art. 98^{bis} VRP; R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Lachen/St. Gallen 2004, S. 183; Art. 98^{bis} VRP). Einen Entschädigung von Fr. 400.– für das Rekursverfahren erscheint angemessen (Art. 22 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75, wobei ein reduzierter Ansatz für nicht anwaltliche Vertretung zur Anwendung kommt). Weil die Rekurrentin mehrwertsteuerpflichtig ist, kann sie die der Honorarrechnung ihres Anwalts belastete Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen. Daher muss die Mehrwertsteuer bei der Bemessung der ausseramtlichen Entschädigung nicht zusätzlich berücksichtigt werden (Hirt, a.a.O., S. 194; vgl. anstatt vieler VerwGE B 2014/32 vom 11. März 2014, in: www.gerichte.sg.ch). Kostenpflichtig ist das kantonale Steueramt.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 10. Juni 2014 wird aufgehoben.
2. Die Rekurrentin wird für die Kantonssteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Oktober 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 25'700.– (satzbestimmend: Fr. 13'252'400.–) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 82'000.– (satzbestimmend: Fr. 100'000.–) veranlagt.
3. Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– trägt die Rekurrentin zu einem Drittel und der Staat



zu zwei Dritteln. Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– ist anzurechnen und der
Rekurrentin

im Restbetrag von Fr. 1'334.– zurückzuerstatten.

4. Der Staat (kantonales Steueramt) entschädigt die Rekurrentin mit Fr. 400.–.