



**Fall-Nr.:** B 2017/148, B 2017/149  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 18.02.2020  
**Entscheiddatum:** 13.07.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 13.07.2018**

**Steuerrecht, Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 und 6 StG, Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG.** Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr beziehungsweise ihrem Delegierten des Verwaltungsrates die fragliche Wohnung ohne Belastung eines Mietzinses zur Verfügung stand. Die Dauer der tatsächlichen Anwesenheit und der Zweck des Aufenthalts sind für die Aufrechnung eines Ertrags aus einem Mietverhältnis nicht von Belang. Zur angeblichen Gegenleistung der Beschwerdeführerin in Form von Aufsichtsarbeiten gibt es keinerlei Beweise. Insbesondere wurde dieser Vorgang auch nicht in ihrer Erfolgsrechnung ausgewiesen. Dass im Ergebnis einzelne Aufwände und Erträge verrechnet werden, ändert nichts daran, dass sie vollständig auszuweisen sind. Die Gegenleistung für einen im Zusammenhang mit einer Wohnungsrenovation verbuchten Aufwand ist nicht nachgewiesen. Die Arbeiten waren vom Zweck der Zahlungsempfängerin, die im Übrigen in ihrer Buchhaltung keine entsprechenden Personalaufwendungen oder Fremdarbeiten ausgewiesen hat, nicht gedeckt. Die Beschwerdeführerin hat zudem auch keine entsprechende Zahlung nachgewiesen (Verwaltungsgericht, B 2017/148 und B 2017/149). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 24. Januar 2020 abgewiesen (Verfahren 2C\_717/2018).

**Entscheid vom 13. Juli 2018**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterinnen Bietenharder und Zindel;  
Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

**Q. \_\_ AG,**



St.Galler Gerichte

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch U.\_\_ Treuhand,

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

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

**Beschwerdegegner,**

sowie

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

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantonssteuern und direkte Bundessteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse  
per 31.12.2010, 31.12.2011 und 31.12.2012**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** Die Q.\_\_ AG mit Sitz in A.\_\_ wurde im Mai 2008 ins Handelsregister eingetragen. Sie kann sich an anderen Unternehmen beteiligen und bezweckt vorab den Kauf, die Verwaltung und den Verkauf von Vermögenswerten aller Art. Seit Juli 2009 zeichnen B.\_\_ als Präsident und X.\_\_ als Delegierter des Verwaltungsrates je mit Einzelunterschrift (vgl. Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons



## St.Galler Gerichte

St. Gallen). Die Gesellschaft verwaltet in erster Linie das in ihrem Eigentum stehende Mehrfamilienhaus an der W.\_\_-gasse 0\_\_ in A.\_\_. Gemäss Jahresrechnung 2012 war sie sodann mit 10,43 Prozent am Aktienkapital der S.\_\_ Holding AG beteiligt (act. 7/7-III/03).

**B.** Gestützt auf die Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember deklarierte die Q.\_\_ AG Reinverluste von CHF 98'107 für 2010 und von CHF 4'724 für 2011 sowie einen Reingewinn von CHF 24'300 für 2012. Am 4. Juni 2015 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung dem kantonalen Steueramt St. Gallen mit, gegen X.\_\_ sei ein Untersuchungsverfahren wegen Verdachts auf versuchte und vollendete Steuerhinterziehung eingeleitet worden. In den Veranlagungen der Q.\_\_ AG vom 3. Juni 2016 nahm die Steuerbehörde in der Folge diverse Aufrechnungen vor. Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess sie am 4. August 2016 teilweise gut. Es blieb bei der Aufrechnung von Erträgen von CHF 10'500 (2010), CHF 21'000 (2011) und CHF 8'750 (2012) für die Vermietung einer Wohnung in der Liegenschaft an der W.\_\_-gasse 0\_\_ an die „Y.\_\_ AG bzw. X.\_\_“ von Juli 2010 bis Mai 2012. Im Jahr 2012 wurden zudem für Liegenschaftsunterhalt verbuchte Aufwendungen zugunsten der T.\_\_ AG, einer Tochtergesellschaft der S.\_\_ Holding AG, in der Höhe von CHF 54'000 nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt, jedoch von Amtes wegen Steuerrückstellungen von CHF 2'700 berücksichtigt. Die Q.\_\_ AG wurde dementsprechend für 2010 und 2011 (Kantonssteuern und direkte Bundessteuer) ohne steuerbaren Reingewinn (Verlust 2010 CHF 87'607, Gewinn 2011 CHF 16'276, verbleibender nicht verrechneter Verlust CHF 71'331) und für 2012 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 13'019 (Gewinn CHF 84'350 abzüglich noch nicht verrechneter Verlust 2010 von CHF 71'331) veranlagt. Die Veranlagung des steuerbaren Kapitals für die Kantonssteuern war unbestritten geblieben.

Die Verwaltungsrekurskommission wies die gegen diese Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel mit Entscheid vom 20. Juni 2017 ab. Den Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Veranlagungsbehörde erachtete sie als unbegründet. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren habe die Q.\_\_ AG die Aufrechnung der Mieterträge anerkannt. Eine allfällige als Gegenleistung erbrachte Aufsichtstätigkeit der Mieterin hätte sie in der Erfolgsrechnung ausweisen müssen. Aufgrund des belegten Umzugs von X.\_\_ am 7. Juli 2010 von der privat genutzten



## St.Galler Gerichte

Wohnung an der M.\_\_\_-strasse an die W.\_\_\_-gasse 0\_\_ sei die Annahme, er habe die Wohnung privat genutzt, gerechtfertigt. Die Höhe des angenommenen Mietzinses sei nicht bestritten. Die auf der Rechnung der T.\_\_\_ AG vom 31.Dezember 2012 nur pauschal beschriebenen Leistungen würden offensichtlich von deren statutarischem Zweck nicht erfasst. Eine durch eine faktische Zweckänderung gegen aussen verursachte Rechtsunsicherheit müsse sich die Gesellschaft entgegenhalten lassen. Die T.\_\_\_ AG weise in der Erfolgsrechnung keine Kosten für Personal aus. Die geltend gemachte Zahlung durch Schuldübernahme von X.\_\_\_ hätte in der Erfolgsrechnung separat ausgewiesen werden müssen.

**C.** Die Q.\_\_\_ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 21. Juni 2017 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 14. Juli 2017 Beschwerden beim Verwaltungsgericht mit den Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen sei der angefochtene Entscheid aufzuheben. Es sei von der Aufrechnung der Mieterträge bezüglich „Y.\_\_\_ AG bzw. X.\_\_\_“, eventualiter bezüglich „X.\_\_\_“, und von Werklohnarbeiten der T.\_\_\_ AG abzusehen.

Mit Vernehmlassung vom 28. August 2017 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 5. September 2017 auf eine Vernehmlassung und beantragte, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführerin reichte am 25. Juni 2018 unaufgefordert eine weitere Eingabe mit Beweismitteln, die bereits Teil der Vorakten waren, ein.

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

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

**1.** Die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung juristischer Personen mit der Gewinnsteuer sind hinsichtlich der Berechnung des steuerbaren Reingewinns, soweit sich die Verfahrensbeteiligten darüber uneins sind,



vereinheitlicht (vgl. Art. 58 Abs. 1 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG; Art. 82 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Dies gilt insbesondere für den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. BGer 2C\_51/2016 vom 10. August 2016 E. 4 mit Hinweisen). Die Vorinstanz erledigte deshalb den Rekurs betreffend die Kantonssteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden mit gleichlautenden Rechtsschriften erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenfalls darf das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheiden (vgl. statt vieler BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

**2.** Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 DBG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zur Erhebung der Beschwerden gegen die Veranlagung der Gewinnsteuern für die Geschäftsjahre 2010, 2011 und 2012 befugt, zumal die Höhe des steuerbaren Reingewinns für die Veranlagung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2012 davon abhängt, ob und in welcher Höhe die von der Beschwerdeführerin für die Geschäftsjahre 2010 und 2011 geltend gemachten Verluste steuerlich anzuerkennen sind und zur Verrechnung stehen (vgl. Art. 86 StG, Art. 67 DBG). Die Beschwerden gegen den am 21. Juni 2017 versandten Entscheid wurden mit Eingabe vom 14. Juli 2017 rechtzeitig erhoben und entsprechen formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist grundsätzlich (vgl. aber nachfolgend Erwägung 6.2) einzutreten.

**3.** Die Beschwerdeführerin rügt eine unvollständige Akteneinsicht. Der Anspruch umfasse auch die Meldungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und insbesondere der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen an den Beschwerdegegner sowie „sämtliche im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin



und den nahestehenden Verhältnissen erhobenen Befunde und Nachforschungen“. Weil die Herrschaft und Informationshoheit über die Akten unverändert beim Beschwerdegegner liege, könne die Beschwerdeführerin naturgemäss keine Angaben dazu machen, welche Aktenstücke konkret bei den Verfahrensakten fehlten.

Gemäss Art. 165 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige die Akten, die er eingereicht oder unterzeichnet hat, einsehen (Satz 1); die übrigen Akten stehen ihm nach abgeschlossener Ermittlung des Sachverhalts zur Einsicht offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Satz 2). Die Regelung entspricht inhaltlich Art. 114 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 DBG. Der Anspruch umfasst in laufenden Veranlagungsverfahren das Recht, Einsicht in alle Akten zu nehmen, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (vgl. BGE 132 II 485 E. 3.2 und 3.3).

Der Beschwerdegegner hat die Aufrechnung von Mietzinseinnahmen von CHF 10'500 im Geschäftsjahr 2010, von CHF 21'000 im Geschäftsjahr 2011 und von CHF 8'750 im Geschäftsjahr 2012 für eine Wohnung in der Liegenschaft W.\_\_-gasse 0\_\_ wie folgt begründet: Gemäss Meldung / Unterlagen der ESTV hat die Y.\_\_ AG bzw. X.\_\_ ab Juli 2010 bis Mai 2012 im 3. OG rechts eine Wohnung gemietet. Der Mietzins beträgt – gemäss Nachmietervertrag – CHF 1'600/Monat plus Nebenkosten CHF 150/Monat (act. 7/7-I/06, II/06 und III/18). Der Beschwerdegegner hat die Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren am 25. November 2015 entsprechend orientiert und um Einreichung des Mieterspiegels und des Kontoblattes Nr. 3200 für die Geschäftsjahre 2010-2012 gebeten (act. 7/7-III/11) und ihr am 3. Juni 2016 die aus seiner Sicht für die Aufrechnung relevanten Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung – insbesondere die Kopie einer E-Mail von X.\_\_ vom 23. Mai 2012, in welcher für die Wohnung 3. OG rechts die Y.\_\_ AG als bisherige Mieterin und per 1. Juni 2012 zwei namentlich genannte Personen als neue Mieter bezeichnet werden – zur Kenntnis gebracht (act. 7/7-III/16). Damit stützt sich die Aufrechnung nicht auf Erhebungen und Dokumente mit Spekulationen und Mutmassungen und ohne Beweiskraft (vgl. Beschwerde Rz. 34). Die Beschwerdeführerin hat den Beizug dieser „nicht parteiöffentlichen“ Akten beanstandet (act. 7/7-III/17). Abgesehen davon, dass der Beschwerdegegner sich für den Beizug der Akten auf die in Art. 111 DBG, Art. 39 Abs. 2 und 3 StHG und Art. 163 StG geregelte Amtshilfe stützen kann, ist das von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung



geführte Verfahren – welches die Beschwerdeführerin ebenfalls beanstandet – nicht Gegenstand der umstrittenen Veranlagungen.

Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdegegner auch über Akten verfügt, welche für den Standpunkt der Beschwerdeführerin sprechen, bestehen nicht. Existierten solche Akten, ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin – um deren Veranlagung es geht – oder ihr Delegierter des Verwaltungsrats – gegen den sich das von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingeleitete Verfahren richtet (vgl. act. 7/7-III/20 Beilage) – über sie verfügt und sie entsprechend ihrer Mitwirkungspflicht ins Verfahren eingebracht hätte. Die von der Beschwerdeführerin zusammen mit der zusätzlichen Eingabe vom 25. Juni 2018 eingereichten Beweismittel – E-Mail vom 29. September 2015 zwischen dem Beschwerdegegner und der Eidgenössischen Steuerverwaltung und Zustellung von Unterlagen durch die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung an den Beschwerdegegner vom 22. Februar 2016 – waren bereits Teil der dem Gericht übermittelten Dauerakten des Beschwerdegegners (act. 7/7-III/13). Der Rüge der unvollständigen Akteneinsicht erweist sich dementsprechend als unbegründet.

**4.** Die Beschwerdeführerin schliesst aus der Formulierung im E-Mail des Steuerkommissärs an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 29. September 2015, wonach Zahlungen an nahestehende Gesellschaften verbucht worden seien, was eine „allg. bekannte Masche bei X.\_\_-Gesellschaften“ sei, auf dessen Voreingenommenheit.

Gemäss Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 lit. c VRP treten öffentliche Angestellte in den Ausstand, wenn sie aus anderen – als den in lit. a, b und b<sup>bis</sup> der Bestimmung genannten – Gründen als befangen erscheinen. Die Mindestansprüche ergeben sich aus Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, EMRK) und Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV). Im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege ist im Zusammenhang mit Ausstandsbegehren gegen öffentliche Angestellte eine Befangenheit nicht leichthin anzunehmen (vgl. BGE 127 I 196 E. 2d). Das persönliche Verhalten kann den Anschein der Befangenheit objektiv rechtfertigen, wenn sich darin eine Haltung offenbart, welche einen



unvoreingenommenen Umgang mit der Angelegenheit objektiv in Frage stellt (vgl. BGE 137 I 227 E. 2.1).

Dem Begriff „Masche“ kommt in dem vom Steuerkommissär verwendeten Zusammenhang umgangssprachlich die Bedeutung einer „überraschenden, schlaunen Vorgehensweise“ im Sinn eines „Tricks“, der „zur Lösung eines Problems führt“, zu (Duden, Deutsches Universalwörterbuch, 7. Aufl. 2011, S. 1162). Die Äusserung erscheint allenfalls als ungeschickt, ist jedoch nicht geeignet, einen die Unvoreingenommenheit im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 7 Abs. 1 lit. c VRP ausschliessenden Anschein der Befangenheit des Steuerkommissärs zu erwecken. Zum einen handelt es sich um eine Äusserung zwischen Verwaltungsbehörden – und nicht gegenüber der Beschwerdeführerin oder der Öffentlichkeit – und zum andern muss die Wendung nicht von vornherein als herabwürdigend aufgefasst werden. Ebensovienig kann der Umstand, dass dem Beschwerdegegner aufgrund der Amtshilfe von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Veranlagung der Beschwerdeführerin relevante Informationen zur Kenntnis gebracht wurden, eine Ausstandspflicht des Veranlagungsbeamten nach sich ziehen, da sie zulässiger Teil der Untersuchung zur Ermittlung des für die Besteuerung der Beschwerdeführerin massgebenden Sachverhalts sind.

**5.** Der Hinweis der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe in der Darstellung des Sachverhalts zu den Veranlagungsverfügungen ein fehlerhaftes Datum – 25. Februar 2016 statt 3. Juni 2016 – angegeben, ist zwar richtig, indessen für den Ausgang des Verfahrens nicht entscheidend. Zumal sich die Rüge der fehlerhaften Feststellung des Sachverhalts nicht auf eine rechtserhebliche Tatsache bezieht, erweist sie sich als unbegründet (vgl. BGE 136 II 65 E. 1.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 33 zu Art. 140 DBG).

**6.** Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttungen in Form der Aufrechnung nicht erhobener Mietzinsen einerseits (dazu nachfolgend Erwägung 6.2) und der Nichtanerkennung verbuchter Aufwendungen für den Liegenschaftsunterhalt als geschäftsmässig begründet andererseits (dazu nachfolgend Erwägung 6.3).



**6.1.** Der steuerbare Gewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 82 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Ziff. 5) und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 6), den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c) und den Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (lit. d). Aufwendungen werden gemäss Art. 84 Abs. 1 StG berücksichtigt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Diese Regelungen decken sich – soweit für die Beurteilung des Sachverhalts wesentlich – inhaltlich mit Art. 58 Abs. 1 DBG und entsprechen den Vorgaben von Art. 24 f. StHG.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn eine Kapitalunternehmung einem Beteiligten direkt oder indirekt (über eine ihm nahestehende Person) ohne entsprechende Gegenleistung eine als Aufwand verbuchte Leistung erbringt, die sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde. Soweit die Leistung das im Verkehr mit Dritten übliche Mass übersteigt, handelt es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um eine darüber hinausgehende geldwerte Leistung an den Beteiligten. Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen damit buchmässige Kapitalentnahmen dar. Zu den stillen Kapitalentnahmen gehört die Gewinnvorwegnahme. Sie stellt steuerbaren Ertrag dar, welcher aber der Unternehmung vorenthalten und von dieser nicht als Ertrag verbucht wird. Das Vorliegen einer Gewinnvorwegnahme ist an die gleichen Voraussetzungen gebunden wie das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. SGE 2007 Nr. 15, 2006 Nr. 15 und 2001 Nr. 17; BGer 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1 mit Hinweis unter anderem auf BGE 138 II 57 E. 2.2; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. des Wegweisers 2014, Rz. III/111 und 117).

Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung



dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Zu beachten ist ferner die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person im System der gemischten Veranlagung (Art. 123 ff. DBG). Der aus Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz kommt zum Tragen, wenn die steuerpflichtige Person sachliche Gründe beziehungsweise genügende Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit eines erfolgswirksam verbuchten Aufwandpostens anführen kann. Wer Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, hat die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, das heisst seine Zahlungen werden als geldwerte Leistungen betrachtet (BGer 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.2 mit Hinweisen).

**6.2.** Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass weder die Y.\_\_ AG noch X.\_\_ für die Nutzung der Wohnung im 3. Obergeschoss rechts an der W.\_\_-gasse 0\_\_ von Juli 2010 bis Mai 2012 der Beschwerdeführerin ein Entgelt zahlte. Dass es sich bei der begünstigten Mieterin – der Y.\_\_ AG – um eine der Beschwerdeführerin nahestehende juristische Person handelt, ist angesichts des Umstandes, dass X.\_\_ im fraglichen Zeitraum Delegierter des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift beider Gesellschaften war (vgl. Internet-Auszug Handelsregister des Kantons St. Gallen, Rechtsnachfolgerin der Y.\_\_ AG, R.\_\_ AG in Liquidation), ebenfalls und zu Recht unbestritten. Dass es die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse ausschliessen, die Y.\_\_ AG und X.\_\_ als ihr nahestehende Personen zu behandeln, macht die Beschwerdeführerin weder geltend noch belegt sie dies. Für die Aufrechnung als verdeckte Gewinnausschüttung bei der Beschwerdeführerin ist unter diesen Umständen – das Näheverhältnis bestünde auch zu X.\_\_ als natürlicher Person – nicht relevant, ob sie bei der Y.\_\_ AG oder aber bei X.\_\_ zu einer geldwerten Leistung führt. Auf den Antrag der Beschwerdeführerin, es sei bei der Begründung zur Aufrechnung nur die Y.\_\_ AG, nicht aber X.\_\_ zu erwähnen, ist dementsprechend mangels schutzwürdigen Interesses nicht einzutreten.

Die Beschwerdeführerin hat im Rekursverfahren zur Aufrechnung der Mietzinseinnahmen ausgeführt, die Nutzung sei einzig bei der Y.\_\_ AG gelegen. Es treffe zu, dass X.\_\_ sich als damaliges Organ ebenfalls zeitweise in der Wohnung aufgehalten habe, doch habe diese Belegung ausschliesslich im Zusammenhang und



im Interesse der Y.\_\_ AG gelegen, „wo die Organperson ihren gesellschaftsrechtlichen Pflichten nachgekommen“ sei (act. 7/1 Rz. 33). In der Beschwerde wird eingeräumt, die Y.\_\_ AG und deren Organperson X.\_\_ seien im Zeitraum 2010 bis 2012 aus einem ganz klar definierten Grund – undichtes Dach, Aufsicht zur Vermeidung unkontrollierter Wassereintritte – zeitweise an der W.\_\_-gasse gewesen und hätten dort eine Wohnung belegt (Beschwerde Rz. 30 und 37). Bereits im Veranlagungsverfahren hatte die Beschwerdeführerin die Aufrechnung anerkannt (vgl. act. 7/7-III/15). Da die Dauer der tatsächlichen Anwesenheit einer bestimmten Person und der Zweck des Aufenthalts für die Aufrechnung eines Ertrags aus einem Mietverhältnis nicht von Belang sind, vermögen diese Vorbringen der Beschwerdeführerin angesichts des anerkannten Grundsachverhalts an der Rechtmässigkeit der Aufrechnung nichts zu ändern.

Hinsichtlich der Höhe gingen Beschwerdegegner und Vorinstanz von monatlich CHF 1'600 zuzüglich CHF 150 Nebenkosten aus. Soweit die Beschwerdeführerin die Höhe des Mietzinses mit dem Hinweis darauf bestreitet, es habe an verschiedenen Stellen in die Dachwohnung geregnet, das Dach sei 2010/2011 ersetzt worden und die für Dritte nicht bewohnbare Dachwohnung Ende 2011 endlich saniert worden (vgl. act. 7/7-III/12 Seite 11), ist ihr entgegenzuhalten, dass Gegenstand nicht die Vermietung einer Dachwohnung, sondern einer Wohnung im 3. Obergeschoss ist. Die Vorinstanz hat die Höhe der Aufrechnung auf die Prüfungsergebnisse der Abteilung Strafsachen und Untersuchung der Eidgenössischen Steuerverwaltung gestützt (act. 7/7-III/13 Seite 1). Der mit den beiden Mietern per 1. Juli 2012 abgeschlossene Mietvertrag, auf den sich Beschwerdegegner und Vorinstanz beziehen, liegt zwar nicht in den Akten. Indessen bestreitet die Beschwerdeführerin die Höhe dieses mit den Nachmietern vereinbarten Mietzinses nicht, indem sie – was ihr als Eigentümerin und Vermieterin der Wohnung ohne weiteres möglich wäre – den fraglichen Mietvertrag ins Recht legen würde. Hingegen macht sie geltend, die nicht sanierte Wohnung sei im Jahr 2008 für monatlich CHF 1'100 vermietet gewesen. Sie legt dazu eine Gutschriftsanzeige der Bank H.\_\_ vom 30. Juni 2008 ins Recht. Danach hat F.\_\_ bei der Post diesen Betrag mit dem Vermerk „Miete W.\_\_-gasse 0\_\_“ zugunsten der Beschwerdeführerin einbezahlt (act. 2/2). Aus einem von der Beschwerdeführerin am 12. Juli 2011 erstellten Mieterspiegel ergibt sich, dass die 4-Zimmer-Wohnung im 3. Obergeschoss bis November 2008 für CHF 1'200 und ab Dezember 2008 für CHF 1'300 monatlich an K.\_\_ vermietet war (act. 7/7-III/10 Beilage). Abgesehen davon,



dass die Angaben zur Höhe des Mietzinses nicht übereinstimmen, legt die Beschwerdeführerin nicht dar, dass dieses Mietverhältnis bis Juli 2010 Bestand hatte und wann diese Wohnung restauriert wurde. Den bis Juli 2010 oder einen früheren Zeitpunkt gültigen Mietvertrag legt die Beschwerdeführerin zudem nicht vor. Unter diesen Umständen erscheint die Aufrechnung auch in der Höhe nachvollziehbar begründet.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Belegung der Wohnung durch die Y.\_\_\_ AG sei ausnahmsweise geschäftsmässig begründet, weil nur durch die Aufsicht vor Ort weitere Schäden am Gebäude und Unfälle unmittelbar hätten verhindert werden können. Die Nutzniesserin der Schadenminderung und Vermeidung sei allein die Beschwerdeführerin gewesen. Die Y.\_\_\_ AG habe für ihre Aufsichtsarbeiten in der Liegenschaften kein Honorar geltend gemacht und im Gegenzug die Beschwerdeführerin auf eine Raummiete verzichtet. Zu dieser angeblichen Gegenleistung der Y.\_\_\_ AG beziehungsweise von X.\_\_\_ in Form von Aufsichtsarbeiten gibt es keinerlei Beweise. Wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, hätte dieser Vorgang in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden müssen (vgl. Art. 958c des Schweizerischen Obligationenrechts; SR 220, OR). Dass im Ergebnis einzelne Aufwände und Erträge gegenseitig verrechnet werden, ändert an der Pflicht, alle Erträge und Aufwendungen vollständig auszuweisen, nichts. Doch selbst wenn davon ausgegangen würde, dass sich X.\_\_\_ unter anderem wegen Aufsichtspflichten in der Wohnung aufgehalten habe, so ist unklar, in welchem Umfang diese im Einzelnen vorgenommen worden sind; die pauschale Aussage der Beschwerdeführerin, die jeweiligen Leistungen würden sich wett schlagen, genügt nicht. Dem Vorwurf der Beschwerdeführerin, der Beschwerdegegner sei seiner Untersuchungspflicht nicht ausreichend nachgekommen, ist ihre eigene Mitwirkungspflicht entgegen zu halten. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, welche nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 9 zu Art. 123 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil Rz. 25). Vorliegend wäre es somit an der Beschwerdeführerin gewesen, weitere Unterlagen einzureichen, um die Werthaltigkeit dieser angeblichen Aufsichtstätigkeiten darzulegen.



**6.3.** Die Beschwerdeführerin rügt sodann die Aufrechnung von Werklohnarbeiten der T.\_\_\_ AG im Umfang von CHF 54'000 im Geschäftsjahr 2012. Der Beschwerdeführerin fielen gemäss Kontoblatt im Geschäftsjahr 2012 effektiv Kosten von CHF 110'506.45 für die Renovation und Erneuerung der Liegenschaft an der W.\_\_\_-gasse 0\_\_ in A.\_\_\_ an. Davon wies sie die Hälfte, das heisst CHF 55'253, dem Anlagevermögen zu (vgl. act. 7/7-III/04); die andere Hälfte verblieb im Konto Renovation und Erneuerung. Von den geltend gemachten Aufwendungen anerkannte die Vorinstanz die Rechnung der T.\_\_\_ AG im Umfang von CHF 54'000 nicht.

Die T.\_\_\_ AG ist eine Tochtergesellschaft der S.\_\_\_ Holding AG, deren Aktien im Jahr 2012 teilweise von der Beschwerdeführerin gehalten wurden. Zeichnungsberechtigt für die T.\_\_\_ AG ist einzig X.\_\_\_ als Mitglied des Verwaltungsrates (vgl. Internet Information aus Handelsregister des Kantons Zug). Unter diesen Umständen ist die Vorinstanz zu Recht von einem Näheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der T.\_\_\_ AG ausgegangen.

Umstritten ist, ob davon auszugehen ist, dass die T.\_\_\_ AG für den von der Beschwerdeführerin als Liegenschaftsunterhalt verbuchten Aufwand von CHF 54'000 eine Gegenleistung erbracht hat. Die Vorinstanz verweist in ihrem Entscheid zunächst auf den statuarischen Zweck der T.\_\_\_ AG. Im Jahr 2012, in welchem die T.\_\_\_ AG die umstrittenen Renovationsarbeiten vorgenommen haben soll, war der Zweck der T.\_\_\_ AG das Contracting und die Förderung ökologischer Heiz- und Stromeinspeisesysteme (vgl. act. 7/7-IV/08). Die Vorinstanz hält ferner fest, es komme in der Praxis nicht selten zu faktischen Zweckänderungen; die Rechtunsicherheit, welche die Gesellschaft dadurch gegen aussen verursache, indem sie sie den statuarischen Zweck den tatsächlichen Gegebenheiten nicht anpasse, habe sie sich jedoch entgegen halten zu lassen. Es sei diesfalls deshalb gerechtfertigt, erhöhte Beweisanforderungen an die Gesellschaft zu stellen.

Mit der Steuererklärung reichte die Beschwerdeführerin eine vom 31. Dezember 2012 datierte Rechnung der T.\_\_\_ AG ein (vgl. act. 7/7-III/06). Danach soll die T.\_\_\_ AG in der 4-Zimmerwohnung im 2. Obergeschoss Renovationsleistungen im Gesamtbetrag von CHF 50'000 zuzüglich CHF 4'000 Mehrwertsteuer erbracht haben. Fakturiert wurden folgende Leistungen: Ausbruch und Entsorgung Küche und Bad/WC; Parkett schleifen



## St.Galler Gerichte

und versiegeln, Stein-Plattenboden neu Küche und Bad/WC, Steinplatten, teilweise in Parkett einfügen; ganze Wohnung neuer Abrieb weiss; Mauerwerk, Neuaufbau schadhafter Stellen; Ausbesserung schadhafter Stellen in der Decke; Material und Arbeit sowie Bereitstellung Bauschutt für Entsorgung. Der Vorinstanz ist zu folgen, wenn sie festhält, dass die fakturierten Tätigkeiten offensichtlich nicht vom – zumindest im Jahre 2012 gültigen – statuarischen Zweck erfasst werden. Die Beschwerdeführerin vermag auch in ihrer Beschwerdeschrift nicht überzeugend darzutun, dass die fakturierten Arbeiten zumindest im 2012 in den Tätigkeitsbereich der T.\_\_\_ AG fielen. Ihre Ausführungen basieren im Übrigen einzig auf dem erst seit dem Jahr 2016 geltenden, neuen Zweck der T.\_\_\_ AG (vgl. act. 7/7-IV/10); ob die fakturierten Rechnungen mit dem neuen Zweck vereinbar sind, kann vorliegend offengelassen werden. Im Übrigen wäre es im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht an der Beschwerdeführerin gewesen, Beweise vorzulegen, wonach im Jahre 2012 der tatsächliche vom statuarischen Zweck abwich.

Die Vorinstanz verweist sodann auf eine weitere, ebenfalls auf den 31. Dezember 2012 datierte Rechnung, welche zwar ebenfalls einen Betrag von CHF 50'000 zuzüglich CHF 4'000 Mehrwertsteuer aufweist, allerdings diesmal mit dem Betreff „Materiallieferung für Renovation 4-Zi. Wohnung 2. OG und Dachwohnung 5. OG“. Im Übrigen wird die eine Rechnung nur mit „T.\_\_\_ AG“ unterzeichnet, die andere mit „X.\_\_\_, ...“. Es ist weder ersichtlich noch wird von der Beschwerdeführerin vorgebracht, weshalb zwei unterschiedliche Rechnungen – jeweils beide mit der Aufschrift „Gebucht“ – in dieser Angelegenheit im Umlauf sind. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann es sich bei der in den Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung befindlichen Version um keinen Entwurf handeln; immerhin weisen sowohl das von der Beschwerdeführerin eingereichte sowie jenes Exemplar aus den Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung denselben Stempel „Gebucht“ auf.

Im Übrigen spricht auch – worauf bereits der Beschwerdegegner hingewiesen hat (vgl. act. 7/7-III/14) – die Jahresrechnung der T.\_\_\_ AG dagegen, dass sie die in der Rechnung aufgeführten Arbeitsleistungen erbracht hat oder erbringen liess, zumal dort keine Personalaufwendungen oder Fremdarbeiten ausgewiesen sind. Hinzu kommt, dass eine Zahlung durch die Beschwerdeführerin nicht ausgewiesen ist. Vielmehr soll X.\_\_\_ die Rechnung für die Beschwerdeführerin privat bezahlt haben. Ein



entsprechendes Passiv-Darlehen der Beschwerdeführerin gegenüber X.\_\_\_ – entstanden durch diese Schuldübernahme – ist indessen nicht nachgewiesen.

Soweit die Beschwerdeführerin erneut auf den offerierten Augenschein verweist, ist der Vorinstanz Recht zu geben, wenn sie festhält, dass ein solcher nicht zielführend ist. Die Frage, wer die Arbeiten ausgeführt hat, kann im Rahmen eines Augenscheins nicht geklärt werden. Dasselbe gilt für die offerierte Befragung von O.\_\_\_ und die beantragte Einholung einer Amtsauskunft bei der Schlichtungsstelle für Miet- und Pachtverhältnisse. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Beweismittel schlüssige Antworten auf die strittige Frage, ob die T.\_\_\_ AG die fakturierten Arbeiten ausgeführt hat, liefern könnten. Eine Verletzung von Art. 166 StG, der inhaltlich mit Art. 115 DBG übereinstimmt und den Vorgaben von Art. 41 Abs. 2 StHG entspricht und die Pflicht zur Abnahme der vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen, vorsieht, ist folglich nicht ersichtlich.

**7.** Zusammenfassend erweisen sich die Beschwerden als unbegründet. Sie sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

**8.** Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren sind dem Verfahrensausgang entsprechend der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Entscheidgebühren von CHF 2'000 für das Verfahren betreffend Kantonssteuern (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12, GKV) und von CHF 1'500 für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuern (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 222 GKV) sind angemessen. Die von der Beschwerdeführerin in den beiden Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse von CHF 1'500 und CHF 1'200 sind anzurechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021).

**Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

**1.** Die Beschwerdeverfahren B 2017/148 und B 2017/149 werden vereinigt.



## St.Galler Gerichte

**2.** Die Beschwerde B 2017/148 betreffend Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2010, 2011 und 2012 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**3.** Die Beschwerde B 2017/149 betreffend direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2010, 2011 und 2012 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**4.** Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 (Kantonssteuern) und von CHF 1'500 (direkte Bundessteuer) unter Anrechnung der von ihr geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 2'700.

**5.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.