



Fall-Nr.: B 2019/87, B 2019/89
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 17.12.2019
Entscheiddatum: 02.11.2019

Entscheid Verwaltungsgericht, 02.11.2019

Steuerrecht, Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5, Art. 97 StG; Art. 29a StHG; Art. 65 DBG. Unter Würdigung aller konkreten Umstände hat die steuerpflichtige Gesellschaft vorliegend von ihren alleinigen Aktionären verzinsliche Darlehen in einem Umfang aufgenommen, welche unter sonst gleichen Verhältnissen von einem unabhängigen Dritten nicht erhältlich gewesen wären. Im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Grundstückserwerbs wurde daher zu Recht ein Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung (steuerlich nicht anerkannter Zins auf dem Eigenkapital) aufgerechnet. Weiter vermietete die Gesellschaft das ihr gehörende Grundstück an die alleinigen Aktionäre, weshalb die Differenz zum bezahlten Mietzins eine Gewinnvorwegnahme darstellt, die bei der Kapitalgesellschaft aufgerechnet wird. Bei der Beurteilung der Angemessenheit des Mietzinses ist dabei auf den steuerlich massgebenden Mietwert abzustellen. Der Beschwerdegegner rechnete schliesslich die im Konto "Transitorische Passiven" verbuchten Reparaturkosten zu Recht mit der Begründung auf, die geschäftsmässige Begründetheit dieser Rückstellung sei nicht nachgewiesen (Verwaltungsgericht, B 2019/87, B 2019/89).

Entscheid vom 2. November 2019

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

A. __ AG,

Beschwerdeführerin,



St.Galler Gerichte

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 Bundessteuer (Veranlagungen aufgrund der
Rechnungsabschlüsse per 31.12.2011 und 31.12.2012)**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Die A.__ AG wurde am 22. September 2008 im Handelsregister des Kantons Schwyz eingetragen. Am 13. April 2010 verlegte sie ihren Sitz in den Kanton St. Gallen, zunächst nach B.__ und am 20. Februar 2013 an die C.__-Strasse in D.__. Vom 2. August 2013 bis 12. Dezember 2014 war die Firma in Appenzell und vom 12. Dezember 2014 bis 16. August 2019 in Zug domiziliert. Seit 16. August 2019 befindet sich der Sitz wiederum an der C.__-Strasse in D.__. Der eingetragene Zweck der Gesellschaft besteht im Kauf und Verkauf sowie in der Entwicklung von Immobilien



St.Galler Gerichte

und Segeljachten. Weiter bezweckt sie die Erbringung jeglicher Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb, Verkauf und Halten von Grundstücken; dabei kann sie Grundstücke erwerben, halten und veräussern sowie alle kommerziellen, finanziellen und andere Tätigkeiten ausüben, welche mit dem Zweck der Gesellschaft zusammenhängen. X.Z.__ war bis 10. April 2015 Präsidentin mit Kollektivunterschrift zu zweien; seither ist sie einziges Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift. Bis zum 10. April 2015 hatte ausserdem ihr Ehemann Y.Z.__ Einsitz im Verwaltungsrat der A.__ AG (vgl. www.zefix.ch). Das Ehepaar Z.__ hält gemäss Steuererklärung 2010 sämtliche Aktien (1'000 Inhaberaktien à je CHF 100) der Gesellschaft (vgl. act. 14/7/VI/01). Seit 12. März 2010 wohnen X.Z.__ und Y.Z.__ an der C.__-Strasse in D.__.

B. Am 22. Oktober 2009 schloss die A.__ AG mit dem damaligen Eigentümer des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch D.__, einen Kaufvertrag über den Erwerb des Grundstücks Nr. 0001 an der C.__-Strasse (319/1000 Miteigentum am Grundstück Nr. 0000) zum Preis von CHF 2'500'000. Der Vertrag sah für die Tilgung des Kaufpreises eine Überweisung von insgesamt CHF 1'000'000 per Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages und weitere CHF 1'000'000 per 15. Dezember 2009, nach erfolgter Pfandentlassung des Kaufobjekts aus dem Pfandrecht, an den Verkäufer vor. Die restlichen CHF 500'000 sollten bis spätestens 31. März 2010 an den Verkäufer überwiesen werden. Der Vertrag wurde gleichentags auf dem Grundbuchamt D.__ unterzeichnet und öffentlich beurkundet (vgl. act. 14/7/II/07). Wegen verschiedener Beanstandungen an der Liegenschaft hielt die A.__ AG den bis zum 31. März 2010 zu bezahlenden Betrag von CHF 500'000 zurück. Mit Entscheid des Kreisgerichts E.__ vom 6. Juli 2012 wurde die Gesellschaft verpflichtet, dem Verkäufer CHF 500'000 zuzüglich 5 % Zins ab 1. April 2010 zu bezahlen (vgl. act. 14/7/III/08). Am 12. März 2014 wurde der geschuldete Betrag dem Konto, lautend auf das Ehepaar Z.__, zugunsten des Verkäufers belastet (act. 14/14/1). In der Folge wurde am 2. April 2014 die Eigentumsübertragung des Grundstücks Nr. 0001 auf die A.__ AG im Grundbuch eingetragen.

C. In der am 27. Februar 2013 eingereichten Steuererklärung 2011 wies die A.__ AG einen steuerbaren Reingewinn von CHF 0 (Reingewinn CHF 29'121; Vorjahresverlust CHF 51'735) und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 77'386 aus (act. 14/7/II/00). In der Steuererklärung 2012, eingegangen am 16. Januar 2014, deklarierte die



St.Galler Gerichte

Gesellschaft einen steuerbaren Reingewinn von CHF 21'730 (Reingewinn CHF 44'344; Vorjahresverlust CHF 22'614) und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 121'730 (act. 14/7/II/00). Mit Schreiben vom 26. Juli 2013, 8. Oktober 2013, 5. Februar 2014 und 18. August 2015 forderte die Veranlagungsbehörde zusätzliche Belege und Informationen an (act. 14/7/II/02, 05, 11, 14). Nachdem die A.___ AG den Aufforderungen lediglich teilweise nachgekommen war (act. 14/7/II/03, 06), versandte das kantonale Steueramt am 9. Dezember 2015 die Veranlagungsvorschläge für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer 2010 bis 2012 (act. 14/7/II/16, II/02). Die A.___ AG liess sich dazu nicht vernehmen, worauf sie mit Verfügungen vom 20. Mai 2016 aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2011 und 2012 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 61'400 bzw. CHF 49'700 veranlagt wurde. Das steuerbare Kapitel wurde für die Kantonssteuern 2011 auf CHF 760'000 und für die Kantonssteuern 2012 auf CHF 1'012'000 festlegt (act. 14/7/II/17, II/03). Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 16. Januar 2018 teilweise gut. Für das Jahr 2011 bzw. 2012 wurde der steuerbare Gewinn auf CHF 50'509 bzw. CHF 27'772 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 504'459 bzw. CHF 737'815 festgelegt (act. 14/7/III/02). Dagegen erhob die A.___ AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 26. März 2019 die Rechtsmittel abwies, soweit sie darauf eintrat.

D. Die A.___ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 29. April 2019 (Datum der Postaufgabe) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben. Mit Schreiben vom 23. Mai bzw. 5. Juni 2019 gewährte der Abteilungspräsident der Beschwerdeführerin antragsgemäss eine Fristerstreckung zur Leistung der Kostenvorschüsse; die Annahme der Sendungen wurden jeweils mit dem Hinweis "abg." bzw. "abgereist" verweigert. Am 18. Juni 2019 gingen die Kostenvorschüsse innert erstreckter Frist ein.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 24. Juni 2019 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 10. Juli bzw. 5. August 2019 ausdrücklich und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV, Beschwerdebeteiligte) stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Mit Schreiben vom



St.Galler Gerichte

28. August 2019 teilte die Beschwerdeführerin mit, das Domizil von Zug nach D.____ verlegt zu haben. Nach mehrmals, letztmals bis 10. Oktober 2019 erstreckter Frist nahm das einzige Verwaltungsratsmitglied der Beschwerdeführerin am 9. Oktober 2019 Einsicht in die Akten.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. (...)

2. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Rechtsmittel berechtigt. Die Eingabe vom 29. April 2019 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit grundsätzlich einzutreten.

Vorliegend stehen einzig die Veranlagungen der Steuerperioden 2011 und 2012 in Frage. Nicht Verfahrensgegenstand sind dagegen die vorgeworfenen Sorgfaltspflichtverletzungen des Rechtsanwalts der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Restkaufpreisforderung und die Verfahren betreffend allfälliger Baumängel der im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Terrassenwohnung. Soweit sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin auf jene Verfahren beziehen, ist darauf nicht einzutreten.

3. Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder



St.Galler Gerichte

unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Die beschwerdeführende Person hat darzutun, in welchen Punkten die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz unrichtig sein soll oder aus welchen Gründen die Beweiswürdigung ihrer Ansicht nach fehlgeht (GVP 1970 Nr. 21). Das Verwaltungsgericht ist im Allgemeinen nicht verpflichtet, von sich aus nach Unrichtigkeiten in der Sachverhaltsfestlegung des vorinstanzlichen Entscheids zu suchen (GVP 2001 Nr. 21; 2000 Nr. 49 mit Hinweisen). Diese Anforderungen dürfen jedoch nicht überdehnt werden. Es genügt, wenn sich eine bestimmte Rüge sinngemäss aus den Rechtsschriften ergibt (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, Rz. 633 ff., je mit Hinweisen). Vom Rügeprinzip zu unterscheiden ist die Begründungspflicht. Letztere auferlegt der beschwerdeführenden Person als prozessuale Mitwirkungspflicht, für ihre Anfechtung Gründe zu nennen (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 924).

4. Die Beschwerdeführerin beantragt lediglich die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, ohne in den Anträgen detailliert auf die vorzunehmenden Änderungen einzugehen. Gestützt auf die Ausführungen in der Beschwerde wendet sie sich im Geschäftsjahr 2011 gegen die Aufrechnung des verdeckten Eigenkapitals (nachfolgend E. 5) sowie im Geschäftsjahr 2012 gegen die Aufrechnungen des Eigenmietwerts (nachfolgend E. 6) und der im Konto "Transitorische Passiven" verbuchten Reparaturkosten (nachfolgend E. 7). Weiter stellt sie die Ausbuchung des Restkaufpreises der Beteiligung an der F.__ AG in Frage (nachfolgend E. 8). Nicht bestritten ist dagegen, dass der Beschwerdegegner die in der Handelsbilanz 2012 als Gewinn verbuchten Darlehenszinsen von CHF 67'332 aus dem Jahr 2011 zugunsten der Beschwerdeführerin korrigiert hat. Weiter wendet sich die Beschwerdeführerin auch nicht gegen die durch den Beschwerdegegner aufgrund der vorgenommenen Aufrechnungen zu Recht angepassten Steuerrückstellung.

5. Umstritten ist zunächst, ob im Zusammenhang mit der Finanzierung des Grundstückserwerbs in der *Steuerperiode 2011* zu Recht CHF 40'323 als verdeckte Gewinnausschüttung (steuerlich nicht anerkannter Zins auf dem Eigenkapital) aufgerechnet wurde.

5.1.



5.1.1. Gemäss Art. 97 StG setzt sich das steuerbare Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zusammen aus dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital, dem Partizipationskapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven (lit. a); dem Anteil am Fremdkapital, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (lit. b); bei Holding- und Domizilgesellschaften dem Anteil an den stillen Reserven, der im Fall der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre (lit. c). Art. 97 lit. b StG entspricht der steuerharmonisierten Regelung, wonach das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um den Teil des Fremdkapitals erhöht wird, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (Art. 29a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Für die direkte Bundessteuer sieht Art. 65 DBG vor, dass zum steuerbaren Gewinn der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch die Schuldzinsen gehören, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

5.1.2. Die ESTV hat im Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 über das verdeckte Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Elemente präzisiert, die auf ein verdecktes Eigenkapital schliessen lassen. Gründe, um von dieser Richtlinie abzuweichen, die insbesondere in Bezug auf den Finanzierungsgrad von Liegenschaften nicht in Widerspruch zur Rechtsordnung stehen, sind nicht ersichtlich. Um zu ermitteln, ob und in welchem Umfang eine Gesellschaft verdecktes Eigenkapital aufweist, sieht das Kreisschreiben vor, dass vom Verkehrswert der Aktiven auszugehen ist, und setzt auf dieser Grundlage in Form einer Tabelle die fremden Mittel fest, die die Gesellschaft aus eigener Kraft erhalten kann. In dieser Tabelle wird jeder Kategorie von Aktiven ein Prozentsatz ihres Verkehrswerts zugewiesen, der den Höchstbetrag darstellt, den die Gesellschaft von einem Dritten erhalten könnte. Aus praktischen Gründen wird angenommen, dass der Verkehrswert der Aktiven ihrem für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert – das heisst dem Buchführungswert – entspricht, wobei der Gesellschaft die Möglichkeit offensteht, einen höheren Wert nachzuweisen. Für die Annahme verdeckten Eigenkapitals wird vorausgesetzt, dass die Fremdfinanzierung von einem Aktionär oder einer ihm nahestehenden Person stammt (BGer 2C_419/2015 vom 3. Juni 2016 E. 4.2-4.2.4, in: Pra 106 [2017] Nr. 29; vgl. auch BGer 2C_560/2014, 2C_561/2014 vom 30. September 2015 E. 2.1.2 mit weiteren



Hinweisen; M. Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, Bern 2018, Rz. 1508). Es ist demnach – unter Würdigung aller konkreten Umstände, insbesondere unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte – zu prüfen, ob eine unangemessen hohe, nicht marktkonforme Fremdfinanzierung durch den Anteilsinhaber vorliegt, die auf seine Stellung als Anteilsinhaber zurückzuführen ist und eine Minderung der Steuerbelastung zur Folge hat. Es fragt sich also, ob die Gesellschaft von ihrem Anteilsinhaber verzinsliche Darlehen in einem Umfang aufnimmt, welche unter sonst gleichen Verhältnissen von einem unabhängigen Dritten, insbesondere Banken, nicht erhältlich wären (BGer 2C_259/2008 vom 6. November 2008 E. 2.4.1; vgl. auch Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Rz. 19 ff. zu Art. 29/29a StHG).

5.2. Am 10. September 2009 schloss das Ehepaar Z.__ mit der G.__ Bank AG (nachfolgend: Bank) ein Hypothekarvertrag über CHF 2 Mio. ab (Laufzeit bis 30. September 2012) und vereinbarte darin ein Grundpfandrecht in entsprechender Höhe, lastend auf das Grundstück Nr. 0001 (vgl. act. 3.1). Nach Ablauf der Laufzeit gewährte die Bank dem Ehepaar Z.__ am 5. Oktober 2012 erneut ein Hypothekendarlehen von CHF 2 Mio. für die Laufzeit vom 30. September 2012 bis 30. September 2015. Als Sicherheiten wurden zwei Grundpfandrechte lastend auf das Grundstück Nr. 0001 vereinbart (act. 14/7/I/08). In der Folge gewährten die Eheleute Z.__ in ihrer Funktion als Alleinaktionäre der AG der Beschwerdeführerin ein Darlehen. In der Bilanz per 31. Dezember 2011 weist die Beschwerdeführerin das Darlehen mit CHF 2.5 Mio. (Beträge jeweils gerundet) und in derjenigen per 31. Dezember 2012 mit CHF 900'000 aus. Ein weiteres Darlehen von jeweils rund CHF 2'000 stammt von einer vom Ehepaar Z.__ beherrschten Gesellschaft. In der Bilanz 2012 wurde das Darlehen der Bank, lautend auf das Ehepaar, nicht unter den kurzfristigen, sondern bei den langfristigen Verbindlichkeiten aufgeführt. Dem Fremdkapital stehen Aktiven in der Höhe von CHF 2.6 Mio. (2011) bzw. CHF 3.6 Mio. (2012) gegenüber, wovon insbesondere CHF 2.4 Mio. in Form der Liegenschaft in D.__ und CHF 960'000 in Form einer Beteiligung an der F.__. In der Erfolgsrechnung wurde sodann ein Darlehenszinsaufwand von knapp CHF 86'000 (2011; inkl. CHF 18'067.50 Bankzinsen) bzw. CHF 50'000 (2012; ohne Bankzinsen) verbucht (act. 14/7/I/01, II/01).

5.3.



5.3.1. Unbestritten ist, dass das Darlehen im Geschäftsjahr 2012 in der Höhe von CHF 2 Mio. der Beschwerdeführerin von den alleinigen Aktionären – dem Ehepaar Z. ___ – zur Verfügung gestellt wurde. Aufgrund der Bilanz steht ausserdem fest, dass die Darlehensschuld von CHF 2.5 Mio. im Jahr 2011 bzw. CHF 3.4 Mio. im Jahr 2012 höher war als der amtlich geschätzte Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 1.99 Mio. (act. 14/7/V/00) bzw. der Buchwert von knapp CHF 2.5 Mio.

5.3.2. Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, die Annahme des Beschwerdegegners, der Kaufpreis in Höhe von CHF 2.5 Mio. sei gerichtlich für korrekt befunden worden, sei unrichtig (vgl. act. 1 S. 6). Soweit sie damit geltend machen möchte, der Wert der Liegenschaft sei nicht auf CHF 2.5 Mio. festzusetzen, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie selbst in der Bilanz per 31. Dezember 2010 den Buchwert mit CHF 2.5 Mio. angegeben hat (act. 14/7/I/01). Bei der von der Beschwerdeführerin eingereichten Liegenschaftsbewertung über CHF 3 Mio. (vgl. act. 14/2/2) handelt es sich zudem um eine blosser Parteibehauptung, dem nicht die Qualität eines Beweismittels zukommt (BGE 141 IV 369 E. 6.2). Dieses Privatgutachten wurde zum einen vor der amtlichen Schätzung vom 9. September 2011 erstellt, bei welcher ein Verkehrswert von CHF 1.99 Mio. resultierte (vgl. act. 14/7/V/00). Zum andern steht es offensichtlich im Widerspruch zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die Liegenschaft angeblich wertmindernde Baumängel aufweise. Im Übrigen erschliesst sich dem Verwaltungsgericht nicht, inwiefern allfällige Baumängel an der Liegenschaft oder das im Zusammenhang mit der Restkaufpreisforderung gegen den damaligen Rechtsvertreter geführte Verfahren einen für die Beschwerdeführerin positiven Einfluss auf den Verkehrs- bzw. Buchwert der Liegenschaft haben sollen: Bei Vorhandensein der behaupteten Mängel wäre vielmehr von einem tieferen Verkehrswert der Liegenschaft auszugehen, weshalb sich die Aktiven entsprechend verringern und die Differenz zu den Passiven noch höher ausfallen würden. Die Beschwerdeführerin konnte damit nicht nachweisen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft höher ist als ihr Buchwert. Folglich ist nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner der Berechnung den Buchwert der Liegenschaft von CHF 2.46 Mio. (2011) bzw. CHF 2.42 Mio. (2012) zugrunde gelegt hat.

5.3.3. Gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 6 sind vom Verkehrswert 70 % (Villen, Eigentumswohnungen, Ferienhäuser und Bauland) als Höchstbetrag der von der



Gesellschaft aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mittel zu betrachten. Damit übersteigen die Darlehen von CHF 2.5 Mio. (2011) bzw. CHF 3.4 Mio. (2012) den sich aus der Kapitalisierungstabelle ergebenden zulässigen Betrag, nämlich 70 % von rund CHF 2.4 Mio. Folglich liegt eine Unterkapitalisierung vor, weshalb die Annahme der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin hätte das Darlehen nicht aus eigenen Mitteln erhalten, nicht zu beanstanden ist.

5.4. Die von der Vorinstanz in E. 3f/dd des angefochtenen Entscheids vorgenommene Berechnung wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten und erweist sich auch nicht offensichtlich als falsch, weshalb darauf verwiesen werden kann. Damit ist die vom Beschwerdegegner im Geschäftsjahr 2011 vorgenommene Aufrechnung von CHF 40'323 nicht zu beanstanden und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

6. Streitig und zu prüfen ist im Geschäftsjahr 2012 weiter die Höhe der Aufrechnung für die geldwerte Leistung aufgrund der Nutzung der 5 ½-Zimmerterrassenwohnung der Beschwerdeführerin an der C._-Strasse in D.__ durch das Ehepaar Z.__. Unbestritten ist insbesondere, dass es sich bei Letzteren um der steuerpflichtigen Gesellschaft nahestehende Personen handelt. Die Beschwerdeführerin verbuchte einen Mietwert von CHF 30'240, wohingegen der Beschwerdegegner gestützt auf die amtliche Schätzung von einem Mietwert von CHF 43'000 ausging und entsprechend CHF 12'760 als verdeckte Gewinnausschüttung aufrechnete.

6.1. Anzustellen ist ein Drittvergleich (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt unter anderem dann vor, wenn eine Kapitalunternehmung von einer nahestehenden Person einen unter dem marktüblichen Ansatz liegenden Mietzins verlangt. Vermietet eine Kapitalgesellschaft folglich das ihr gehörende Grundstück an eine beteiligte natürliche Person, stellt die Differenz zum bezahlten Mietzins eine Gewinnvorwegnahme im Sinn von Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG dar, die bei der Kapitalgesellschaft aufgerechnet wird. In der Praxis wird bei der Beurteilung der Angemessenheit des Mietzinses normalerweise auf den steuerlich massgebenden Mietwert abgestellt (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 233; StB 34 Nr. 1 Ziff. 2.2).



6.2. Der Eigenmietwert wird im Verfahren nach dem Gesetz über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1) und der Verordnung über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.11) festgesetzt (vgl. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 der Steuerverordnung, sGS 811.11, StV). Im Steuerverfahren kann nicht mehr geltend gemacht werden, die Schätzung sei nicht korrekt zustande gekommen. Dafür steht der betroffenen Person das Schätzungsverfahren mit den entsprechenden Einsprache- und Rekursmöglichkeiten zur Verfügung. Im Jahr der Schätzung ist der rechtskräftig geschätzte Mietwert für die Veranlagung des Eigenmietwerts verbindlich (Art. 178^{bis} Abs. 2 StG). Trotz dieser Einschränkungen unterliegt der amtlich geschätzte Mietwert allerdings auch im Steuerverfahren einer Kontrolle. Gemäss Art. 14 Abs. 1 Satz 2 StV wird der Mietwert ohne Neubeurteilung der Schätzung an die Entwicklung der Marktpreise angepasst, wenn sich diese im Vergleich zum Stand im Zeitpunkt der letzten Mietwertermittlung um mehr als zehn Prozent verändert haben. Allerdings wird der Pflichtige in der Regel kaum über genaue Kenntnisse der Entwicklung des Marktpreises verfügen. Er muss aber zumindest konkret umschriebene Gründe vorbringen, die auf eine Änderung der Marktpreise hindeuten. Auch ist es der steuerpflichtigen Person unbenommen, durch andere geeignete Mittel einen tieferen Mietwert nachzuweisen. In diesem Fall hat die Pflichtige geänderte Verhältnisse (z.B. Umzonung der Liegenschaft selbst oder deren unmittelbarer Nachbarschaft, Naturereignisse, geänderte Verkehrserschliessung etc.) seit der letzten amtlichen Schätzung darzutun. Da jedoch der Mietwert im Schätzungsverfahren direkt anfechtbar ist, müssen an den Nachweis zur Änderung des Mietwertes im Steuerverfahren hohe Anforderungen gestellt werden (SGE 2008 Nr. 10).

6.3. Unbestritten und mit Akten belegt ist, dass der Mietwert der Terrassenwohnung im Rahmen der amtlichen Schätzung vom 9. September 2011 auf CHF 42'920 festgesetzt wurde (vgl. act. 14/7/V/00). Diese erwuchs – soweit ersichtlich – unangefochten in Rechtskraft, weshalb gestützt auf 178^{bis} Abs. 2 StG für die Veranlagungsperiode 2011 der geschätzte Mietwert verbindlich ist. Weiter ging die Beschwerdeführerin bereits damals von erheblichen Mängeln aus, weshalb sie den bis zum 31. März 2010 zu leistenden Restkaufpreis von CHF 500'000 zurückbehält. Dass sich die Verhältnisse im Jahr 2012 gegenüber denjenigen im Jahr 2011 verändert hätten, legte sie nicht dar. Die Verfahren der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den behaupteten Mängeln an der Liegenschaft beweisen jedenfalls nicht, dass der amtlich geschätzte



Eigenmietwert zu hoch wäre. Im Übrigen wäre diesfalls wie dargelegt bereits die Schätzung vom 9. September 2011 anzufechten gewesen.

6.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdegegner im Steuerjahr 2012 zu Recht die Differenz zwischen Eigenmietwert gemäss amtlicher Schätzung und bezahltem Mietzins, mithin CHF 12'760 aufgerechnet hat. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

7. Der Beschwerdegegner rechnete zudem in der Veranlagungsperiode 2012 im Konto "Transitorische Passiven" verbuchte Reparaturkosten in der Höhe von CHF 32'000 auf mit der Begründung, die geschäftsmässige Begründetheit dieser Rückstellung sei nicht nachgewiesen.

7.1. Mit Rückstellungen wird dem laufenden Geschäftsjahr ein effektiv oder mindestens wahrscheinlich verursachter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, der erst im nächsten oder in einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklicht wird. Rückstellungen sind nicht zu verwechseln mit transitorischen Passiven, welche sichere, bezüglich Fälligkeit und Höhe feststehende Schuld- oder Leistungsverpflichtungen aus einer der folgenden Rechnungsperioden ausweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 2 f. zu Art. 29 DBG; vgl. auch L. Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 773; J.-P. Thommen, Managementorientierte Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl. 2000, S. 346, 355).

Gestützt darauf ist – in Übereinstimmung mit dem Beschwerdegegner (vgl. act. 14/6 E. 4.4 S. 7) – zunächst festzuhalten, dass es sich bei den in der Bilanz und Erfolgsrechnung 2012 im Konto "Transitorische Passiven" ausgewiesenen Reparaturkosten von CHF 32'0000 nicht um eine passive Rechnungsabgrenzung handelt. Zu prüfen ist im Folgenden vielmehr, ob es sich dabei um eine Rückstellung handelt, welche geschäftsmässig begründet ist.

7.2. Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zur Zulässigkeit von Rückstellungen sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 6a/cc des angefochtenen Entscheids). Die geschäftsmässige Begründetheit von



Rückstellungen ist von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt. Dazu hat die steuerpflichtige Person die Rückstellungen im Einzelnen sachlich zu begründen und nach Bestand und Umfang nachzuweisen, auch wenn es sich um Schätzungen handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 7 zu Art. 29 DBG).

7.3. Die Beschwerdeführerin setzt sich nicht mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinander. Sie führt lediglich aus, die Reparaturkosten von CHF 32'000 seien sehr gering angesetzt, wobei die effektiven Kosten gemäss Baumängel-Schätzung – dabei handelt es sich wie bereits bei der Liegenschaftsbewertung um ein Privatgutachten, welches als eine Parteibehauptung nicht zu überzeugen vermag (BGE 141 IV 369 E. 6.2) – weit höher seien. Die Beschwerdeführerin selbst geht demnach davon aus, dass es sich dabei um allfällige Kosten für Mängel, Minderwerte und Verzugsschäden handelt. Die angeblichen Mängel wurden denn auch im Verfahren um den Restkaufpreis von CHF 500'000 verrechnungsweise geltend gemacht. Mit Entscheid vom 6. Juli 2012 hat das Kreisgericht E.__ dementsprechend Mängel im Umfang von CHF 107'697.25 verrechnungsweise berücksichtigt, wobei diesem Betrag höhere Mehrkosten des Verkäufers gegenüberstanden (vgl. act. 14/7/III/08 E. 4e, 7c). Damit scheint fraglich, ob es sich bei den vorliegend geltend gemachten Reparaturkosten überhaupt um Rückstellungen handelt. Im Übrigen legte die Beschwerdeführerin nicht ansatzweise dar, dass Liegenschaftsunterhaltskosten in absehbarer Zeit zu bezahlen sind. Schliesslich wären Kosten der Mängelbeseitigung vielmehr zu aktivieren, da sie wertvermehrend sein dürften. Die Beschwerde ist deshalb in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

8. Hinsichtlich den vorinstanzlichen Ausführungen im Zusammenhang mit einer Beteiligung an der F.__ AG verwies die Beschwerdeführerin lediglich auf eine Eingabe eines Rechtsanwalts H.__. Unabhängig davon, dass eine solche nicht in den Akten liegt, ist der pauschale Verweis in der Beschwerde auf frühere Eingaben unbeachtlich. Da aus einem solchen Verweis nicht hervorgeht, in welchen Punkten und weshalb der vorinstanzliche Entscheid fehlerhaft sein soll, genügt er den Anforderungen an eine Rechtsmittelbegründung nicht (vgl. statt vieler VerwGE B 2013/76 vom 16. April 2014 E. 1, B 2012/19 vom 29. August 2012 E. 2.3; www.gerichte.sg.ch). In diesem Punkt ist auf die Beschwerde folglich nicht einzutreten.



9. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, abzuweisen ist. (...)

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2019/87 und B 2019/89 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2011 und 31. Dezember 2012 (B 2019/87) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2011 und 31. Dezember 2012 (B 2019/89) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
4. Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 (Kantonssteuern) und von CHF 1'200 (direkte Bundessteuer) bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 3'000.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler