



**Fall-Nr.:** B 2020/92  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 05.11.2020  
**Entscheiddatum:** 14.10.2020

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 14.10.2020**

**Steuerrecht. Gewinn-Aufrechnung von geldwerten Leistungen einer AG. Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11). Das Verwaltungsgericht hielt fest, eine (ganze oder teilweise) geschäftliche Nutzung der Vespa mache die Beschwerdeführerin auch in diesem Verfahren nicht einmal geltend. Dies bestätigte die Vermutung eines privat motivierten Erwerbs und einer privaten Nutzung des Fahrzeugs. Die daraus resultierenden Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit des Vespa-Erwerbs bzw. die Vermutung des Erwerbs für rein private Zwecke der Anteilinhaber habe die Beschwerdeführerin nicht auszuräumen vermocht. Der angefochtene Entscheid lasse sich damit nicht beanstanden (Verwaltungsgericht, B 2020/92). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 19. Februar 2021 abgewiesen (Verfahren 2C\_948/2020).**

**Entscheid vom 14. Oktober 2020**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**X. \_\_ AG,**

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Internaz AG, Axensteinstrasse 8, Postfach 321, 9004 St. Gallen,



## 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

**direkte Bundessteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember  
2008 und 31. Dezember 2009**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

**A.a.**

Die X.\_\_ AG mit damaligem Sitz in A.\_\_ reichte die Steuererklärungen aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und 2009 am 19. November 2009 und 2. Juni 2010 ein. Für 2008 und 2009 deklarierte sie steuerbare Gewinne von CHF 174'947 und CHF 13'973 sowie steuerbare Eigenkapitalien von CHF 575'696 und



CHF 589'669. Am 7. Januar 2011 verlegte die X.\_\_ AG ihren Sitz von A.\_\_ nach B.\_\_/AR. Am 14. Oktober 2011 und 7. März 2012 verlangte das kantonale Steueramt St. Gallen von ihr vollständige Buchhaltungen der Jahre 2008 und 2009 sowie weitere Unterlagen. Am 17. Dezember 2014 gab das kantonale Steueramt der X.\_\_ AG bekannt, dass sich in den sie betreffenden Veranlagungsverfahren Verzögerungen ergeben hätten, weshalb mit diesem Schreiben die Veranlagungsverjährung betreffend die Jahre 2008 bis 2012 unterbrochen werde. Am 7. und 11. April 2017 stellte das kantonale Steueramt der X.\_\_ AG Vorschläge für die Veranlagungen 2008 und 2009 sowie Beweisaufgaben für 2010 bis 2012 zu. Hierauf teilte die X.\_\_ AG am 24. April 2017 mit, sie habe über alle Jahre hinweg im Kanton St. Gallen nur über ein Sekundärsteuerdomizil verfügt. Ab 2006 sei die gesamte Infrastruktur der Unternehmung in B.\_\_ domiziliert gewesen, womit ab diesem Jahr und somit auch für 2008 das Hauptsteuerdomizil nicht im Kanton St. Gallen liege (act. G 10/8 I/10).

### **A.b.**

Am 25. April 2017 stellte die Steuerbehörde der X.\_\_ AG die Veranlagungsberechnungen 2008 und 2009 zu (act. G 10/8 I/11). Am 27. April 2017 wurden die Veranlagungsverfügungen eröffnet. Aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2008 erfolgte die Veranlagung für die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 305'600 und für die Kantonssteuer mit einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 665'000. Für das Steuerjahr 2009 basierte die Veranlagung auf einem steuerbaren Gewinn von CHF 338'700 (Kantonssteuer und direkte Bundessteuer) sowie einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 698'000 (Kantonssteuer). In beiden Jahren wurden diverse Aufrechnungen (unter anderem Privatanteil an Fahrzeugen, Mietentgelt Fahrzeug, übersetzte Büromiete und Privatanteil Telefon) vorgenommen (act. G 10/8 III/10 Beilage). Auf den von der X.\_\_ AG mit Eingabe vom 28. April 2017 (act. G 10/8 III/2 Beilage) erhobenen Rekurs gegen die Veranlagungsverfügung trat die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 12. Dezember 2017 nicht ein (act. G 10/8 III/12). Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht mit Entscheid B 2018/18 vom 8. September 2018 ab.

Am 24. Mai 2017 hatte die X.\_\_ AG Einsprache gegen die am 27. April 2017 eröffneten Veranlagungsverfügungen 2008 und 2009 erhoben (act. G 10/8 V/2). Mit Entscheiden vom 26. Juli 2019 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut, indem ein Teil der Aufrechnungen wegfiel bzw. im Betrag tiefer ausfiel. Die steuerbaren Gewinne für die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer wurden auf CHF 249'725 (2008) und CHF 222'943 (2009) sowie die Eigenkapitalien für die Kantonssteuer auf



## St.Galler Gerichte

CHF 642'096 (2008) und CHF 632'669 (2009) reduziert (act. G 10/8 V/16). Die gegen diese Entscheide erhobenen Rechtsmittel (Kantonssteuer: Rekurs, direkte Bundessteuer: Beschwerde) vom 26. August 2019 und 2. Dezember 2019 (act. G 10/1, 10/3) hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 20. April 2020 teilweise gut, hob den Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügungen nach Rechtsmittelentscheid vom 26. Juli 2019 für die Steuerjahre 2008 und 2009 auf und wies die Sache zu neuen Veranlagungen im Sinn der Erwägungen an das Kantonale Steueramt zurück (act. G 2).

### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhob die Internaz AG, St. Gallen, für die X.\_\_ AG mit Eingabe vom 20. Mai 2020 Beschwerde (act. G 1). In der Beschwerdeergänzung vom 24. Juni 2020 beantragte die Beschwerdeführerin Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung) durch den Erwerb der Piaggio Vespa im Jahr 2009 sei zu verzichten. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (act. G 6). Die Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht unter den Verfahrensnummern B 2020/91 (Kantonssteuer) und B 2020/92 (direkte Bundessteuer) eingeschrieben. Die Beschwerde B 2020/91 wurde zufolge Nichtleistens des Kostenvorschusses mit Entscheid vom 29. Juni 2020 abgeschrieben.

#### **B.b.**

In der Vernehmlassung vom 1. Juli 2020 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde B 2020/92 (direkte Bundessteuer). Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides (act. G 9). Am 21. August 2020 teilte der Beschwerdegegner den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde mit (act. G 12). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung (act. G 13).

#### **B.c.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit 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 Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 20. Mai 2020 (act. G 1) entspricht in Verbindung mit der Ergänzung vom 24. Juni 2020 (act. G 6) zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 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 Beschwerde ist somit einzutreten.

## 2.

### 2.1.

Nicht streitig ist vorliegend die im angefochtenen Entscheid einlässlich begründete unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen in den Jahren 2008 und 2009 an ihrem damaligen statutarischen Sitz (act. G 2 S. 5-9). Nicht in Frage gestellt wird in der Beschwerde auch die Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid, dass in den Jahren 2008 und 2009 keine Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 2 DBG) der Beschwerdeführerin in B.\_\_\_/AR bestanden habe (act. G 2 S. 9 f.). Hiervon ist nachstehend auszugehen.

Die Vorinstanz bestätigte im angefochtenen Entscheid Aufrechnungen zu den steuerbaren Gewinnen von CHF 92'640 (2008) und CHF 240'620 (2009; act. G 2 S. 15). Die erwähnten Beträge enthalten Aufrechnungen des Privatanteils Handelsfahrzeuge von CHF 3'000 (2009), des Privatanteils Mini Cooper/Alfa Romeo von je CHF 4'000 (2008 und 2009), von nicht belegten Mietzinsen (CHF 6'240 für 2008, CHF 5'900 für 2009), des Privatanteils Telefon von je CHF 2'400 (2008 und 2009), der Piaggio Vespa von CHF 6'320 für 2009, einer nicht geschäftsmässig begründeten Zahlung an die Q.\_\_\_ GmbH von CHF 200'000 (2009) sowie der Veränderung des Mehrwerts Warenvorräte von CHF 80'000 (2008) und CHF 19'000 (2009). Die Beschwerdeführerin beanstandet von diesen Gewinn-Aufrechnungen lediglich die Aufrechnung des Erwerbs der Piaggio Vespa von CHF 6'320 für 2009. Auf die von ihr unbeanstandet gelassenen weiteren Aufrechnungen ist, da nicht streitig, im vorliegenden Verfahren nicht mehr näher einzugehen.

### 2.2.

Der steuerbare Reingewinn juristischer Personen setzt sich gemäss Art. 82 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere Kosten für die Anschaffung,



Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (Ziffer 1) und geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Ziffer 2). Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Die Frage, ob die erwähnten streitigen Aufwände als nicht geschäftsmässig begründet nachzubesteuern sind, beantwortet sich nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, VI. N. 15, VII. N. 23). Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. N. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N. 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. 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. N. 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 5 zu Art. 126 DBG). Die Beschwerdeführerin muss im Rahmen ihrer Buchführungspflicht den Beweis für steuermindernde Aufwände bzw. deren geschäftsmässige Begründetheit durch Vorlage einer Erfolgsrechnung erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N. 85 zu Art. 123 DBG). Für die einzelnen Buchungsvorgänge müssen nachprüfbare Belege vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR [SR 220]). Wenn die Steuerbehörde Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen zu begründen vermögen, ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N. 85 zur Art. 123 DBG).

### 2.3.

Die Beschwerdeführerin erwarb die vorstehend erwähnte Vespa am 2. Mai 2009 für CHF 6'507.50 zuzüglich Bereitstellungspauschale von CHF 120 und Helm von CHF 172.50. Der Betrag von CHF 6'800 wurde per 1. Mai 2009 auf Konto 4000



(Wareneinkauf) verbucht (act. G 10/8 II/3 Kontoauszug CHF S. 7). Am 11. Juli 2018 veräusserte die Beschwerdeführerin das Fahrzeug für CHF 3'900 (act. G 10/13). Die Vorinstanz hielt bezüglich der streitigen Aufrechnung im angefochtenen Entscheid fest, der Umstand, dass in den Jahren 2008 und 2009 Fahrzeugunterhalt für die Vespa verbucht worden sei, spreche gegen die Behauptung, dass der Roller ein Handelsfahrzeug dargestellt habe. Hinzu komme, dass die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung des Beschwerdebeteiligten kein Wareninventar eingereicht habe. Aus der Buchhaltung sei zudem nicht ersichtlich, ob die Vespa Ende Jahr auf die Warenvorräte umgebucht und damit aktiviert worden sei. Der pauschalen Abschlussbuchung per 31. Dezember 2009 (Vorräte [Konto Nr. 1400] an Einkauf Waren [Konto Nr. 4000]) mit dem Text "Anpassung Warenlager" von CHF 50'000 lasse sich dies jedenfalls nicht entnehmen. Der Nachweis, dass die Vespa im Jahr 2009 als Handelsware erworben worden sei, sei damit nicht erbracht. Daran vermöge der Verkauf neun Jahre später nichts zu ändern. Die Beschwerdeführerin behaupte nicht, die Vespa sei auch betrieblich genutzt worden. Die Aufrechnung der Beschwerdegegnerin von CHF 6'320 sei damit zu bestätigen (act. G 2 S. 13).

### 2.4.

Die Beschwerdeführerin führt im vorliegenden Verfahren aus, die Vereinnahmung des Verkaufsbetrages von CHF 3'900 sei in zwei Teilbeträgen (CHF 3'000 bar an Kasse und CHF 900 an Bank) erfolgt und das Fahrzeug sei auch im Inventar per 31. Dezember 2009 enthalten gewesen. Damit sei klar nachgewiesen, dass das Fahrzeug im Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden habe. Dennoch sei aus dem Erwerb des Fahrzeugs eine verdeckte Gewinnausschüttung konstruiert worden. Der Nachweis, dass durch den Erwerb des Fahrzeugs die Gesellschaft entreichert worden sei, um so eine geldwerte Leistung zu konstruieren, sei der Beschwerdegegnerin eindeutig nicht gelungen, weshalb auf die Aufrechnung zu verzichten sei. Ob in den verbuchten Betriebskosten ein Privatanteil enthalten sei, sei eine andere Frage und rechtfertige nicht die Aufrechnung des Erwerbspreises. Selbst wenn das Fahrzeug ein Eigenfahrzeug darstellen solle, wäre es im Eigentum der Gesellschaft und nicht im Eigentum des Aktionärs, was jede geldwerte Leistung beim Erwerb ausschliesse, da die Gesellschaft nicht entreichert sei (act. G 6 S. 2 f.).

### 2.5.

Die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin erneut angeführte pauschale Einbuchung (Abschlussbuchung Vorräte/Wareneinkauf CHF 50'000; act. G 6 S. 2) in Verbindung mit dem Inventareintrag der Vespa per Ende 2009 (act. G 7.4) eine Umbuchung/Aktivierung der Vespa auf dem Konto Warenvorräte zu belegen vermag,



braucht vorliegend insofern nicht beantwortet zu werden, als das blosses Eigentum der Beschwerdeführerin am Fahrzeug nicht geeignet wäre, für sich allein einen Erwerb desselben *als Handelsware* oder für eine *betriebliche bzw. geschäftsmässig begründete Nutzung* der Vespa darzutun. Zum steuerbaren Reingewinn gehören gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b erster Absatz DBG auch Kosten für die Anschaffung von Gegenständen des Anlagevermögens, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden. Eine (ganze oder teilweise) geschäftliche Nutzung der Vespa macht die Beschwerdeführerin auch in diesem Verfahren nicht einmal geltend. Dies bestätigt die Vermutung eines privat motivierten Erwerbs und einer privaten Nutzung des Fahrzeugs. Die daraus resultierenden Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit des Vespa-Erwerbs (vgl. vorstehende E. 2.2 am Schluss) bzw. die Vermutung des Erwerbs für rein private Zwecke der Anteilinhaber vermochte die Beschwerdeführerin nicht auszuräumen. Der angefochtene Entscheid lässt sich damit nicht beanstanden.

### 3.

#### 3.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens sind dem Verfahrensausgang entsprechend der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 1'200 (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12) ist angemessen. Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird verrechnet.

#### 3.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 176); letzterer stellte auch keinen entsprechenden Antrag (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

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

#### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### 2.

Die Beschwerdeführerin trägt amtliche Kosten von CHF 1'200, unter Verrechnung mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss.



### 3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.