



Fall-Nr.: B 2018/155 und B 2018/156
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 16.11.2018
Entscheiddatum: 16.11.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 16.11.2018

Steuerrecht; Art. 82 Abs. 1 StG, Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG, Art. 58 Abs. 1 DBG. Der Beschwerdegegner konnte den Hauptbeweis der buchführenden Beschwerdeführerin erschüttern, indem er Umstände darzutun vermochte, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit eines Fahrzeugaufwands und von Barzahlungen ins Ausland aufkommen lassen. Damit lag es an der Beschwerdeführerin, den Gegenbeweis zu erbringen; ihre Ausführungen vermochten die Zweifel jedoch nicht zu entkräften (Verwaltungsgericht, B 2018/155 und B 2018/156). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 8. Januar 2019 abgewiesen (Verfahren 2C_1113/2018).

Besetzung

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

Verfahrensbeteiligte

A. AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Andreas von Albertini, Englischviertelstrasse 7,
Postfach 231, 8030 Zürich,

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 sowie direkte Bundessteuer (Veranlagung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2014)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:



St.Galler Gerichte

A. Die A.___ AG mit Sitz in M.___ ist seit dem 20. Januar 2011 im Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt die Durchführung von Beratungsprojekten im Lebensmittelbereich im In- und Ausland, im speziellen Markt-Analysen sowie Forschungs- und Entwicklungsprojekten in den Bereichen der Versorgungsforschung, Qualitätsentwicklung und Systemsteuerung. Einziges Mitglied des Verwaltungsrats ist X.___.

B. Die A.___ AG wies im Jahresabschluss per 31. Dezember 2014 einen Gewinn von CHF 12'684 aus. In der Steuererklärung 2014 verrechnete sie diesen mit den Verlusten der Geschäftsjahre 2012 und 2013 von insgesamt CHF 42'134 und deklarierte einen steuerbaren Reingewinn von CHF -29'450 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 129'967. Mit Schreiben vom 18. Februar, 3. März und 11. Mai 2016 forderte die Veranlagungsbehörde zusätzliche Belege und Informationen an; am 2. März und 21. Juni 2016 reichte die A.___ AG weitere Unterlagen ein. Mit Schreiben vom 18. Juli 2016 unterbreitete die Veranlagungsbehörde der A.___ AG einen Veranlagungsvorschlag für das Geschäftsjahr 2014. Nachdem diese dazu Stellung genommen hatte, veranlagte die Steuerbehörde die A.___ AG für das Jahr 2014 mit Verfügungen vom 26. Juli 2016 unter Aufrechnung eines Betrags von insgesamt CHF 48'178 und unter Berücksichtigung einer Steuerrückstellung von CHF 3'300 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 15'428 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 126'666 für die Kantonssteuern sowie mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 15'428 für die direkte Bundessteuer. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, die Abschreibungen und Verluste des Kontos Fahrzeuge seien nicht geschäftsmässig begründet und die Barzahlungen ins Ausland seien ungenügend nachgewiesen. Das kantonale Steueramt wies die von der Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagungen erhobene Einsprache mit Entscheid vom 11. Mai 2017 ab. Dagegen erhob die A.___ AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 29. Mai 2018 die Rechtsmittel ebenfalls abwies.

C. Die A.___ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 29. Mai 2018 mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 26. Juni 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Pflichtige für die Kantonssteuern mit einem steuerbaren



St.Galler Gerichte

Reingewinn von CHF 0 (Verlust CHF 32'750 statt Gewinn von CHF 15'400) und einem steuerbaren Kapital von CHF 129'000 (gemäss Bilanz anstelle von CHF 126'000) sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0 (Verlust CHF 32'750 statt Gewinn von CHF 15'400) zu veranlagten.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2018 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 7. August 2018 ausdrücklich und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

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

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. [...]

2. [...]

3. Streitig ist, ob der Beschwerdegegner der Beschwerdeführerin zu Recht einerseits den geltend gemachten Fahrzeugaufwand von CHF 10'378 (nachfolgend E. 3.2) und andererseits die verbuchten Barzahlungen ins Ausland von insgesamt CHF 37'800 (nachfolgend E. 3.3) mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit dem Reingewinn 2014 zurechnete.

3.1. Gemäss Art. 82 Abs. 1 StG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung und allen vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person,



offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, zusammen. Die Regelungen entsprechen den Vorgaben von Art. 24 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und decken sich mit Art. 58 Abs. 1 DBG.

Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen. Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

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 (BGer 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.2). Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 85 zu Art. 123 DBG). Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbar Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Der Beleg muss den Belegtext, den Buchungsbetrag, den Aussteller des Belegs und das



Ausstellungsdatum enthalten (Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 37 zu Art. 58). Als Buchungsbelege gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR). Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten es grundsätzlich an dieser liegt, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis zudem etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Masse gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3 mit Hinweisen; VerwGE B 2015/52, 53 vom 24. November 2016 E. 3.4, B 2014/212, 213 vom 27. April 2016 E. 2.4, B 2014/67, 68 vom 25. August 2015 E. 3.4.4, je mit Hinweisen, www.gerichte.sg.ch).

3.2. Die Beschwerdeführerin übernahm gemäss eigenen Angaben per 1. Januar 2014 einen Opel Insignia zum Buchwert von CHF 24'600 von der X.__ + Partner Treuhand AG (vgl. act. 9/7/3/5). Am 4. Dezember 2014 stellte die B.__ AG der X.__ + Partner Treuhand AG eine Rechnung für einen Neuwagen zum Nettopreis von CHF 45'969 aus, wobei der Altwagen im Wert von CHF 15'969 zum Eintausch gelangte (vgl. act. 9/7/7/2). In der Buchhaltung wies die Beschwerdeführerin einen Verlust aus dem Autoverkauf von CHF 9'814 und eine Rundungsabschreibung von CHF 564, insgesamt



St.Galler Gerichte

somit CHF 10'378, aus (vgl. act. 9/7/1), wobei gemäss Beschwerdeschrift im Betrag von CHF 9'814 die Mehrwertsteuer auf dem Eintauschwert von CHF 1'183 enthalten sei (vgl. act. 1 S. 15).

Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass die von der Vorinstanz vorgebrachten Argumente, wonach sämtliche Verbuchungen per 31. Dezember 2014 erfolgt seien, kein Kaufvertrag für die Übernahme des Altwagens per 1. Januar 2014 vorliege, die Rechnung für den Kauf des Neuwagens auf die X.___ + Partner Treuhand AG laute und auf die Beschwerdeführerin kein Fahrzeug eingelöst gewesen sei, zuträfen (vgl. act. 1 S. 16). Diese von der Vorinstanz aufgeführten Umstände sind durchaus geeignet, berechnete Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit des verbuchten Fahrzeugaufwands aufkommen zu lassen, weshalb es an der Beschwerdeführerin ist, diese Zweifel auszuräumen. Die Übertragung des Fahrzeugs von der X.___ + Partner Treuhand AG auf die Beschwerdeführerin wird damit begründet, der Alleinaktionär der Beschwerdeführerin habe auf Jahresbeginn 2014 seinen Rücktritt bei der X.___ + Partner Treuhand AG, bei welcher er CEO und Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift war, erklärt, weshalb das Fahrzeug auf die Beschwerdeführerin übertragen worden sei (vgl. act. 1 S. 17).

Diese Argumentation vermag die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit nicht zu entkräften. Selbst wenn ein Auto als Geschäftsfahrzeug von einer Gesellschaft auf eine andere übertragen wird, ist zu berücksichtigen, dass Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs bzw. Anteilinhabers oder einer ihm nahestehenden Person erbringt, nicht als Geschäftsaufwand verbucht werden können (vgl. BGer 2C_795/2015, 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2). Unabhängig davon, ob eine Rechtspflicht besteht, Geschäftsvorfälle per dato ihres Vorgangs verbuchen zu müssen, werden die Zweifel dadurch bekräftigt, dass das Datum des Buchungsbelegs nicht mit der Verbuchung in der Buchhaltung übereinstimmt. Aus dem Umstand, dass der Beschwerdegegner den verbuchten Aufwand für "Unterhalt und Reparatur Fahrzeuge" von CHF 1'673 zum Abzug zuliess, kann die Beschwerdeführerin die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit ebenfalls nicht aus dem Weg räumen, denn augenscheinlich verfügt die Beschwerdeführerin über weitere Fahrzeuge. Jedenfalls ist nicht dargetan, dass die unter diesem Posten verbuchten Kosten für das im Streit liegende Fahrzeug



aufgewendet wurden. An den berechtigten Zweifeln ändert letztlich nichts, dass die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Darstellung auf dem Eintauschwert die Mehrwertsteuer abgerechnet habe. Insbesondere geht dies weder aus der eingereichten Einschätzungsmitteilung der Beschwerdebeteiligten vom 16. Januar 2018 (act. 3) noch aus der Neuwagen-Rechnung vom 4. Dezember 2014 (act. 9/7/7/2) hervor. Die Rechnung lässt überdies vielmehr den Schluss zu, dass im Betrag von CHF 15'969 die Mehrwertsteuer bereits enthalten war, ist doch im Totalbetrag des Neuwagens von CHF 45'969 und im Aufpreis von CHF 30'000 bereits die Mehrwertsteuer enthalten. Die Aufrechnung des verbuchten Fahrzeugaufwands von CHF 10'378 beim steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2014 ist daher nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt entsprechend abzuweisen.

3.3. Die Beschwerdeführerin verbuchte in der Steuerperiode 2014 Arbeiten durch Dritte in der Höhe von CHF 37'800 als Aufwand (vgl. act. 9/7/3/7). Der Beschwerdegegner anerkannte diese Zahlungen mangels geschäftsmässiger Begründetheit nicht an mit der Begründung, dass kein schriftlicher Beratungsvertrag abgeschlossen worden sei, bei Zahlungen ins Ausland besonders strenge Beweiserfordernisse zu beachten seien, die Entschädigungen an Y.__ jeweils in Barausrichtungen erfolgt seien, die von diesem ausgestellten Rechnungen eine UID-Nummer enthalte, die nicht existiere, und die Quittungen teilweise von Drittpersonen ausgestellt bzw. unterzeichnet worden seien.

Wie der Beschwerdegegner zu Recht festhielt, sind – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – bei Zahlungen ins Ausland durchaus erhöhte Beweisanforderungen zu beachten (vgl. vorstehende E. 3.1 am Ende). Unbestritten ist, dass mit Y.__ kein schriftlicher Beratungsvertrag abgeschlossen worden war. Soweit der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer geltend macht, die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz auf Seite 9 des angefochtenen Entscheids würden seine berufliche Reputation in geradezu ehrverletzender Weise beschädigen, ist zu bemerken, dass er in der Einsprache vom 13. September 2016 selbst darauf hinwies, es seien keine weiteren Verträge bzw. "schriftlichen Vereinbarungen" abgeschlossen worden (vgl. act. 9/7/12 S. 9). Zwar existieren drei – jedoch nicht unterzeichnete – Rechnungskopien von Y.__ aus O.__ (Rechnung vom 31. März 2014 über EUR 14'000, Rechnung vom 30. Juni 2014 über EUR 10'000, Rechnung vom 30. September 2014



über EUR 7'500; act. 9/7/7/1). Auffällig ist dabei, dass die jeweiligen Beträge jeweils vor Rechnungsstellung bei der Beschwerdeführerin (mit einem Wechselkurs von CHF 1.20) verbucht wurden. Weiter stimmt auf der handschriftlichen Quittung vom 7. Februar 2014 das "Gebucht"-Datum (10. April 2014) nicht mit dem Datum auf dem Kontoblatt überein (vgl. act. 9/7/8). Die Vorinstanz erkannte ausserdem zu Recht, dass die Quittungen von verschiedenen Personen unterzeichnet wurden, wobei die Unterschrift des Empfängers Z.__ vom 5. Mai 2014 nicht identisch mit der Unterschrift auf dem Bankbeleg vom 9. September 2014 ist, welche gemäss Vermerk ebenfalls von Z.__ stamme. Nicht nachvollziehbar und im Geschäftsverkehr unüblich ist zudem, dass ein Nachbar der Beschwerdeführerin Zahlungen für einen Geschäftspartner der Gesellschaft entgegennimmt, selbst wenn dieser den Kontakt vermittelt haben sollte. Auch wenn sich dieser Personenkreis gegenüber der Beschwerdeführerin ordnungsgemäss über die Bevollmächtigung ausgewiesen hat, werden die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen dadurch bekräftigt, dass dieser Personenkreis wiederum keine Quittung über die Auslieferung des Geldbetrags an Y.__ unterzeichnen liess. Auch wenn eine falsche UID-Nummer auf den Rechnungen für sich alleine noch keine berechtigten Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen belegen, führt dieser Umstand schliesslich in Übereinstimmung mit den vorinstanzlichen Ausführungen (vgl. act. 2 E. 4c/bb) – auf welche anstelle von Wiederholungen verwiesen werden kann – vielmehr dazu, dass die Zweifel an der Echtheit der Rechnungen und damit auch der geschäftlichen Begründetheit der Zahlungen ins Ausland nicht ausgeräumt werden können. Nicht massgebend ist in diesem Zusammenhang im Übrigen, ob zwischen der Beschwerdeführerin und Y.__ ein Näheverhältnis bestand. Entsprechend ist die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen.

3.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdegegner den Hauptbeweis der buchführenden Beschwerdeführerin erschüttern konnte, indem er Umstände darzutun vermochte, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit des Fahrzeugaufwands von CHF 10'378 und der Barzahlungen ins Ausland von insgesamt CHF 37'800 aufkommen lassen. Damit liegt es an der Beschwerdeführerin, den Gegenbeweis zu erbringen. Ihre Ausführungen vermögen die Zweifel jedoch nicht zu entkräften. Entsprechend ist die Beschwerde sowohl hinsichtlich der Kantonssteuern



als auch der direkten Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2014 abzuweisen.

4. [...]

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/155 und B 2018/156 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2014 (B 2018/155) wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2014 (B 2018/156) wird abgewiesen.
4. Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'500 (Kantonssteuern) und von CHF 1'000 (direkte Bundessteuer) bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 2'500.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler