



Fall-Nr.: B 2020/128, B 2020/129
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 05.11.2020
Entscheiddatum: 14.10.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 14.10.2020

Steuerrecht. Art. 7 VRP (sGS 951.1). Bestätigung der Rechtmässigkeit des Nichteintretens der Vorinstanz auf das Ausstandsgesuch der Beschwerdeführerin gegen den Steuerkommissär. Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP. Der rein prozessuale Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung ist bis zum Schluss der Parteiverhandlung - und damit sachgemäss bis zum Abschluss des Rekursverfahrens - möglich. Der hierzu ergangene Nichteintretensentscheid der Vorinstanz erfolgte somit zu Unrecht. Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11). Gewinn-Aufrechnung von Aufwendungen einer AG. Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids durch das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgericht, B 2020/128, B 2020/129). Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (Verfahren 2C_989/2020).

Entscheid vom 14. Oktober 2020

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

X. AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Roger Vago, Sihlfeldstrasse 10, Postfach 9708, 8036 Zürich,



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, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantonssteuer und direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per
31. Dezember 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Die X.___ AG wurde am 12. September 2008 ins Handelsregister eingetragen. Sie war in den Jahren 2012 bis 2016 eine Tochtergesellschaft (100%) der Y.___ Holding AG (vgl. act. G 7/6 I/03 bis und mit V/03). Letztere hielt auch die Aktien der am 19. Juni 2019 von Amtes wegen aufgelösten K.___ Verlags AG in Liqu. (vgl. act. G 7/6 VIII/00). Mit Verfügung vom 2. April 2014 stellte das kantonale Steueramt St. Gallen fest, dass sich das Hauptsteuerdomizil der X.___ AG seit 1. Januar 2012 in St. Gallen befinde; dies



St.Galler Gerichte

wurde mit Einspracheentscheid vom 24. April 2014 bestätigt, welcher in der Folge in Rechtskraft erwuchs. In den Steuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2016 deklarierte die X.__ AG Reingewinne/Reinverluste von CHF 1'434 (2012), CHF 128 (2013), CHF 254 (2014), CHF -181'070 (2015) und CHF -161'651 (2016) sowie Eigenkapitalien von CHF 190'455 (2012), CHF 290'584 (2013), CHF 290'838 (2014), CHF 109'768 (2015) und CHF 127'186 (2016). Am 29. Januar 2019 forderte das kantonale Steueramt für die Veranlagung der Jahre 2012 bis 2016 weitere Unterlagen an, welche die X.__ AG am 23. April 2019 (act. G 7/6 I/03 bis und mit V/03) einreichte.

A.b.

In den Verfügungen vom 14. Juni 2019 veranlagte die Steuerbehörde die X.__ AG für 2012 bis 2016 für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer mit Reingewinnen von CHF 196'700 (2012), CHF 538'000 (2013), CHF 423'300 (2014), CHF 333'800 (2015) und CHF 225'200 (2016) sowie für die Kantonssteuer mit Eigenkapitalien von CHF 249'000 (2012), CHF 136'000 (2013), CHF 47'000 (2014) sowie CHF 0 (2015 und 2016). Die Reingewinne beinhalteten Aufwandaufrechnungen von CHF 236'410 (2012), CHF 797'213 (2013), CHF 512'177 (2014), CHF 585'280 (2015) und CHF 251'609 (2016), wobei für das Jahr 2013 ein zusätzlicher Abzug von CHF 146'000 (reingewinnmindernd) berücksichtigt wurde. Die gegen die Aufrechnungen von der X.__ AG erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 11. September 2019 für die Jahre 2013 und 2014 teilweise gut und legte die steuerbaren Reingewinne für diese Jahre neu auf CHF 514'400 und CHF 409'400 sowie die Eigenkapitalien auf CHF 141'000 und CHF 55'000 fest; im Übrigen wurden die Einsprachen abgewiesen (act. G 7 2/1). Die hiergegen von der X.__ AG erhobenen Rechtsmittel (kantonalrechtlich: Rekurs, bundesrechtlich: Beschwerde; act. G 7/1, 7/10) wies die Verwaltungsrekurskommission (VRK) mit Entscheid vom 18. Mai 2020 ab, soweit sie darauf eintrat (act. G 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt Roger Vago, Zürich, für die X.__ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 2. Juli 2020 Beschwerde und stellte die Anträge, in Aufhebung des Entscheids sei das Steuerverfahren betreffend Kantons- und Bundessteuern 2012 bis 2016 an das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) zurückzuweisen (Ziffer 1). Der Beschwerdegegner sei anzuweisen, seine Einschätzung ohne Berücksichtigung von Untersuchungsberichten der ASU betreffend die K.__ Verlags AG in Liqu., A.__ Verlags AG in Liqu. und M.__ Verlags AG vorzunehmen (Ziffer 2). Steuerkommissär F.__ habe in den Ausstand zu treten (Ziffer 3). Eventualiter habe



die Vorinstanz in Rückweisung des Verfahrens (an sie) über den Antrag Ziffer 1 zu entscheiden. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer zu Lasten des Beschwerdegegners (act. G 1).

B.b.

Die Vorinstanz stellte in der Vernehmlassung vom 17. Juli 2020 den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 6). Mit Schreiben vom 17. August 2020 beantragte der Beschwerdegegnern unter Verzicht auf eine Vernehmlassung Abweisung der Beschwerde (act. G 9). Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführerin verzichtete ebenfalls stillschweigend auf weitere Darlegungen (act. G 10).

B.c.

Auf die Vorbringen in der Beschwerde wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Besteuerung der juristischen Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 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 in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). 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 2. Juli 2020 entspricht 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 Beschwerden ist somit einzutreten.



2.

2.1.

2.1.1.

Streitig ist in formeller Hinsicht zum einen, ob die Vorinstanz auf das Gesuch der Beschwerdeführerin, Steuerkommissär F. __ habe in den Ausstand zu treten, zu Recht nicht eintrat. Soweit der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin sich dazu sowie mit Bezug auf das rechtliche Gehör auf im vorinstanzlichen Verfahren eingebrachte Noven beruft (act. G 1 S. 4 f.), ist festzuhalten, dass für das verwaltungsgerichtliche Verfahren aufgrund von Art. 196 Abs. 2 StG das Novenrecht gilt (vgl. VerwGE B 2012/266 vom 12. Februar 2014 E. 2.4.1 und B 2013/8 und 9 vom 12. Februar 2014 E. 4.1). Sodann garantiert Art. 6 Ziff. 1 EMRK in ihrem Anwendungsbereich eine richterliche Überprüfung mit voller Kognition. Die Vorinstanz verfügte damit ihrerseits - als erste gerichtliche Instanz - über die konventionsrechtlich garantierte volle Kognition (vgl. auch VerwGE B 2017/58 vom 23. Mai 2018 E. 3.2) in dem Sinn, dass sie über alle erheblichen Tatsachen- und Rechtsfragen entscheiden, Ermessensentscheidungen auf Rechtsfehler überprüfen (Meyer-Ladewig/Harrendorf/König, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.], EMRK Handkommentar, 4. Aufl. 2017, Rz. 16 und 35 zu Art. 6 EMRK) und damit auch allfällige Noven berücksichtigen konnte.

Art. 7 Abs. 1 VRP bestimmt, dass Behördenmitglieder sowie öffentliche Angestellte und amtlich bestellte Sachverständige von sich aus in den Ausstand zu treten haben, wenn sie oder eine ihnen nahestehende Person an der Angelegenheit persönlich beteiligt sind (lit. a), wenn sie Vertreter, Beauftragte, Angestellte oder Organe einer an der Angelegenheit beteiligten Person sind oder in der Sache Auftrag erteilt haben (lit. b) oder wenn sie aus anderen Gründen befangen erscheinen (lit. c). Es genügt, dass das betroffene Mitglied befangen sein könnte oder befangen erscheint. Ein ausschliesslich persönliches Empfinden einer Partei reicht dafür jedoch nicht aus. Vernünftige Gründe müssen das Misstrauen in die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit objektiv rechtfertigen. Im Weiteren ist von Befangenheit auszugehen, wenn Personen im Sinn von Art. 7 Abs. 1 VRP bei einer Anordnung einer Vorinstanz mitgewirkt haben (Art. 7 Abs. 1 lit. b^{bis} VRP; vgl. dazu C. Reiter, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Praxiskommentar VRP, St. Gallen 2020, N. 20-23 zu Art. 7-7^{bis} VRP mit Hinweisen).

2.1.2.

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, gemäss Mitteilung der Beschwerdeführerin vom 23. April 2019 bestehe deren Aktionariat zu 100 % aus der



Y.__ Holding AG. Der Vermerk "K.__-Gruppe" auf der Steuerklärung 2012 sei deshalb nicht aussergewöhnlich und weise nicht auf eine Vorbefassung des Steuerkommissärs hin. Im Weiteren habe der Beschwerdeführerin aufgrund der Vermerke des Beschwerdegegners in der am 14. Juni 2019 zugestellten Berechnung für die Steuerveranlagung 2012 (act. G 7/6 I/07) hinsichtlich der WIR-Verluste (... "gemäss den Erkenntnissen der ASU bei Gruppengesellschaften" ...) und im Zusammenhang mit Abschreibungen auf dem Fahrzeug ("Wir-Kauf analog den anderen ASU-Fällen") schon vor Einspracheerhebung klar sein müssen, dass der Beschwerdegegner bzw. der zuständige Steuerkommissär den ASU-Bericht betreffend anderer, nicht namentlich genannter Gesellschaften im Rahmen der Steuerveranlagung beigezogen habe. Sie hätte eine Befangenheit des Steuerkommissärs somit bereits im Einspracheverfahren vorbringen müssen, zumal das Gesetz nicht verlange, dass die Einsprache in der gleichen personellen Zusammensetzung wie die Veranlagung behandelt werde. Im Rechtsmittelverfahren gegen den Einspracheentscheid könne diese letztlich verspätete Rüge nicht mehr vorgebracht werden, weshalb auf das Ausstandsbegehren im Rechtsmittelverfahren nicht einzutreten sei (act. G 2 S. 6).

Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Vorinstanz habe sich nur über den Antrag betreffend Ausstand geäussert und nicht darüber, dass der Beschwerdegegner die Einschätzung ohne Berücksichtigung von ASU-Berichten anderer Firmen vorzunehmen habe. Die Vorinstanz habe nur unter dem Gesichtspunkt des Ausstandes den ASU-Bericht in ihre Argumentation einfließen lassen. Die Befangenheit beruhe aber darüber hinaus auch darauf, dass ein ASU-Bericht Entscheidungsgrundlage sein solle, ohne dass dieser einen erkennbaren Bezug zur Beschwerdeführerin habe. Damit verletze der vorinstanzliche Entscheid das rechtliche Gehör. Im Weiteren seien sichere Kenntnisse über eine Befangenheit erst dann vorhanden, wenn sich die Behörde trotz Erfüllung der Auflagen (durch die Beschwerdeführerin) weiterhin auf einen ausserhalb ihrer Rechtsphäre stehenden ASU-Bericht beziehe. Erst aufgrund des begründeten Einspracheentscheids habe geschlossen werden können, dass sich die Behörde befangen verhalten habe. Es habe auch erst dann erkannt werden können, dass die Behörde den Entscheid in derselben befangenen Zusammensetzung wie im Veranlagungsverfahren behandelt habe. Indem der Steuerkommissär sich aber auf nicht aktenkundige ASU-Berichte bezogen und die von ihm als Schwestergesellschaften bezeichneten Firmen ausdrücklich in seine Erwägungen miteinbezogen habe, habe er voreingenommen (befangen) gehandelt. Die Beschwerdeführerin sei nie in ein ASU-Verfahren involviert gewesen. Schwestergesellschaften würden nicht existieren, eine K.__ Gruppe bestehe nicht und



es sei falsch, dass das Aktionariat der Beschwerdeführerin zu 100 % aus der Y.____ Holding bestehe. Mit dem Nichteintreten stehe sich die Vorinstanz aus der Verantwortung. Die Sache sei an sie zurückzuweisen mit der Anweisung, nicht Berichte in die Akten und die Begründung einzuführen, bei welchen die Beschwerdeführerin nicht Partei sei und zu denen sie sich nie habe äussern können (act. G 1 S. 2-6).

2.1.3.

Ausstandsgründe sind unverzüglich vorzubringen. Eine stillschweigende Einlassung auf ein Verfahren bewirkt die Verwirkung des Anspruchs auf die spätere Ausstandsrüge (Reiter, a.a.O., N. 7 zu Art. 7-7^{bis} VRP mit Hinweisen). Die Vorinstanz legte nachvollziehbar dar, dass aufgrund der Vermerke des Beschwerdegegners in der am 14. Juni 2019 zugestellten Berechnung für die Steuerveranlagung 2012 (act. G 7/6 I/07) hinsichtlich der WIR-Verluste und im Zusammenhang mit Abschreibungen auf Fahrzeugen schon vor Einspracheerhebung der Beizug eines ASU-Berichts betreffend andere Gesellschaften im Rahmen der Steuerveranlagung durch den Steuerkommissär ersichtlich war und dass eine allfällige daraus resultierende Befangenheit des Steuerkommissärs bereits im Einspracheverfahren hätte vorgebracht werden müssen. Der vom Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin angeführte Umstand, dass der vormalige Vertreter als juristischer Laie die Tragweite der Verwendung von Akten aus anderen Verfahren nicht erkannt habe (act. G 1 S. 4), hilft der Beschwerdeführerin nicht weiter, da sie sich das Verhalten ihres damaligen Vertreters anrechnen lassen muss. Die Vorinstanz trat unter den geschilderten Gegebenheiten zu Recht auf das Ausstandsgesuch nicht ein.

Was den materiellen Gehalt des Ausstandsgesuchs betrifft, wäre – selbst für den Fall eines Eintretens auf das Gesuch - festzuhalten, dass die Verwendung eines ASU-Berichtes betreffend andere Unternehmungen durch den zuständigen Steuerkommissär sowie der Einbezug von als Schwestergesellschaften der Beschwerdeführerin bezeichneten Unternehmungen in das Verfahren für sich allein noch keine Befangenheit bewirkt, zumal ein persönliches Interesse des Steuerkommissärs am Verfahrensgegenstand weder geltend gemacht noch ersichtlich ist. Bei Wahrung öffentlicher Interessen besteht grundsätzlich keine Ausstandspflicht (VerwGE B 2020/16 vom 29. Juli 2020 E. 2.3 mit Hinweisen; BGer 1P.96/2007 vom 26. März 2008 E. 5.4). Die Bezeichnung von Firmen als Schwestergesellschaften der Beschwerdeführerin war insofern zutreffend, als deren Aktien - wie diejenigen der Beschwerdeführerin - von der Y.____ Holding AG gehalten wurden (vgl. dazu act. G 7/6 VIII). Wenn die Beschwerdeführerin im Übrigen festhält, dass die Y.____ Holding AG



lediglich Minderheitsaktionärin (nicht Alleinaktionärin) der Beschwerdeführerin sei (act. G 1 S. 6), so handelt es sich dabei um einen für dieses Verfahren nicht ausschlaggebenden Umstand. Immerhin ist jedoch anzumerken, dass die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 23. April 2019 für die Jahre 2012 bis 2016 als 100%-Tochter der Y.__ Holding AG bescheinigt worden war (vgl. act. G 7/6 I/03 bis und mit V/03). Ein Ausstandsgrund ist aus den geschilderten Gegebenheiten auf jeden Fall nicht ersichtlich.

2.2.

2.2.1.

Die Beschwerdeführerin rügt eine Gehörsverletzung, weil Beschwerdegegner und Vorinstanz zwar diverse Male einen ASU-Bericht erwähnten, diesen jedoch nicht aktenkundig (Aktenverzeichnis, act. G 7/6) gemacht hätten. Man berufe sich auf Akten, die gar nicht im Verfahren ständen (act. G 1 S. 4).

2.2.2.

Im Einspracheentscheid vom 11. September 2019 wurde ein Bericht der ASU betreffend "diverse Schwestergesellschaften" der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2000 bis 2009 erwähnt und gewürdigt (act. G 7 2/1 S. 2 und 3). Hierzu ist zum einen festzuhalten, dass die jenem Bericht zugrundeliegenden Steuerperioden (2000 bis 2009) sich zeitlich nicht mit den vorliegend in Frage stehenden Zeitperioden (2012 bis 2016) decken. Sodann war die im Einspracheentscheid unter Nennung des ASU-Berichts thematisierte Reduktion der WIR-Aufwände (act. G 7 2/1 S. 3) im vorinstanzlichen Verfahren *materiell* (inhaltlich) nicht streitig (vgl. act. G 2 und G 7/1) und ist es auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht (zu den materiell streitigen Punkten vgl. nachstehende E. 3.1). Das Akteneinsichtsrecht umfasst den Anspruch, während eines hängigen Verfahrens diejenigen Unterlagen einzusehen, auf welche die Behörde ihren Entscheid stützt (vgl. VerwGE B 2015/307 vom 24. August 2017 E. 15.3.3 m.H. auf René Wiederkehr, Öffentliches Verfahrensrecht, Zürich 2016, Rz. 81 mit Hinweisen). Der Beschwerdegegner bzw. die Vorinstanz verwendeten den vorerwähnten ASU-Bericht im Einspracheentscheid bzw. im vorinstanzlichen Entscheid nicht zur Begründung *der hier streitigen Punkte*, weshalb er in den vorinstanzlichen Verfahren - als nicht wesentliches Beweismittel - ausser Betracht fiel und dementsprechend auch nicht der Akteneinsicht unterlag. Hinsichtlich der streitigen Punkte war entsprechend der Gehörsanspruch rechtsgenügend gewahrt. Eine Gehörsverletzung im Einspracheverfahren und im vorinstanzlichen Verfahren ist von daher zu verneinen.



2.3.

2.3.1.

Die Vorinstanz trat im Weiteren auf das Begehren der Beschwerdeführerin um Entschädigung der ausseramtlichen Kosten nicht ein, da es nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereicht worden sei. In der Eingabe vom 7. Oktober 2019 (act. G 7/1) sei kein solcher Antrag gestellt worden, sondern erst in der Rekurs- und Beschwerdeergänzung vom 30. Dezember 2019 (act. G 2 S. 6). Die Beschwerdeführerin wendet ein, erst der Beizug des Rechtsvertreters habe zu diesen Kosten geführt. Sobald ein Rechtsanwalt beigezogen werden müsse, weil die Sach- und Rechtslage kompliziert sei, seien Parteikosten zu entschädigen. Die Vorinstanz habe widersprüchlich entschieden, da sie auf den Antrag eingetreten sei (der in act. G 2 S. 12 genannte Art. 98^{bis} VRP beziehe sich auf das Obsiegen/Unterliegen), obschon sie weiter vorne (act. G 2 S. 6) von einem Nichteintreten spreche (act. G 1 S. 5 f.).

2.3.2.

Im Anwendungsbereich von Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP kann der Rechtsmittelantrag nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nicht mehr erweitert werden. Anträge sind deshalb grundsätzlich zu Beginn des Rechtsmittelverfahrens bzw. innerhalb der Nachfrist zur Ergänzung der Rechtsmitteleingabe zu stellen (vgl. Staub/Günthardt, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.] a.a.O., N. 6 zu Art. 48 VRP). Vorliegend erfolgte der am 30. Dezember 2019 erstmals gestellte Antrag um ausseramtliche Entschädigung (act. G 7/10) zwar lange nach Ablauf der Rechtsmittelfrist (vgl. act. G 7/2/1 S. 8). Indes schreibt Art. 98^{ter} VRP in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung (SR 272, ZPO) einen bestimmten Zeitpunkt für die Stellung des Entschädigungsantrags nicht vor. Die Parteien können dem Gericht resp. der Rekursinstanz entweder beantragen, Parteikosten in angemessener Höhe zuzusprechen, oder sie können eine bezifferte und substantiierte Kostennote einreichen. Da eine Kostennote regelmässig erst unmittelbar vor dem Verfahrensabschluss vollständig erstellt eingereicht werden kann, ist nach der Rechtsprechung der rein prozessuale Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung bis zum Schluss der Parteiverhandlung - und damit sachgemäss bis zum Abschluss des Rekursverfahrens - möglich (VerwGE B 2013/97 vom 23. Januar 2015 E. 3). Der hierzu ergangene Nichteintretensentscheid der Vorinstanz erfolgte somit zu Unrecht.

3.



3.1.

Materiell streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Aufrechnungen von Kosten für den *Kauf von Kundenstämmen* von CHF 8'950 (2012) und CHF 350'000 (2015), für *Lizenz- und Administrationsgebühren* von CHF 185'185 (2012), CHF 727'211 (2013), CHF 463'765 (2014), CHF 189'815 (2015) und CHF 240'000 (2016) sowie für *Abschreibungen* von CHF 15'146 (2012) und CHF 9'000 (2013) bestätigte.

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. 2016, 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).

3.2.

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, die Beschwerdeführerin habe am 31. Mai 2012 eine Barzahlung von CHF 8'950 mit dem Vermerk "B.__, L.__, Kauf Kundenstamm" im Soll über das Materialaufwandskonto Nr. 3040 (Provisionen) verbucht. Am 31. Dezember 2015 sei dem Materialaufwandskonto Nr. 3080 (*Kauf anteiliger Kundenstamm* von der K.__ Verlags AG) ein Betrag von CHF 350'000 belastet und dem Kontokorrentkonto der K.__ Verlags AG (Konto Nr. 1074) mit dem Buchungstext "Kauf anteiliger Kundenstamm" gutgeschrieben worden. Detailbelege zu diesen Transaktionen lägen nicht vor. Gemäss Schreiben der Beschwerdeführerin vom 23. April 2019 bestehe über den Kauf des Kundenstamms im Jahr 2015 nur eine mündliche Vereinbarung. Somit seien die beiden Buchungen nicht nachvollziehbar. Es könne nicht überprüft werden, ob die Vergütungen einen geschäftlichen Hintergrund hätten oder ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgelegen habe. Die Zweifel des Beschwerdegegners an der geschäftsmässigen Begründetheit der Beträge sei demnach gerechtfertigt gewesen, weshalb es an der Beschwerdeführerin gewesen wäre, diese Bedenken auszuräumen. Dies habe sie unterlassen und auch im Rechtsmittelverfahren keine klärenden Angaben gemacht. Die Aufrechnungen von CHF 8'950 (2012) und CHF 350'000 (2015) erwiesen sich daher als rechtmässig (act. G 2 S. 8 f.).

Grundlage der in den Steuerperioden 2012 bis 2016 verbuchten *Lizenz- und Administrationsgebühren* (in Rechnung gestellt von der K.__ Verlags AG) hätten nicht näher bekannte mündliche Verträge und Rechnungsbelege gebildet, jedoch seien von der Beschwerdeführerin keine Unterlagen zu Bemessung und Umfang vorgelegt worden. Zudem hätten die auf jeweils tausend Franken gerundeten Beträge vor Vorsteuerabzug auf eine willkürliche Bemessung der Gebühren schliessen lassen. Die Beschwerdeführerin habe keine Ausführungen zur Vereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der K.__ Verlags AG gemacht, so dass der Hintergrund der Lizenzgebühren völlig im Dunkeln geblieben sei. Entsprechend hätten diese Aufwände



nicht auf ihre Rechtmässigkeit hin überprüft werden können. Dass die K.___ AG verschiedene Aufgaben für die Beschwerdeführerin übernommen habe, erscheine möglich und sei vom Beschwerdegegner auch nicht in Abrede gestellt worden. So habe er die verbuchten Fremdarbeiten zum Abzug zugelassen. Im Jahr 2016 seien mit CHF 480'000 jedoch doppelt so hohe Kosten angefallen wie in den Vorjahren, weshalb er den Aufwand zu Recht in Frage gestellt und den Betrag mangels weiterer Angaben um 50 Prozent reduziert habe. Der Aufwand für die Fremdarbeiten sei von der Beschwerdeführerin am 30. Dezember 2016 in einem Betrag verbucht worden. Gemäss Buchungstext seien darin nicht nur Administrationskosten, sondern auch WIR-Verluste enthalten gewesen ("Admin.-Kosten und WIR-Verluste"). Da weitere Angaben zu dieser Aufwandposition fehlen würden, könne die geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwands (Lizenz- und Administrationsgebühren) nicht überprüft werden. Zweifel des Beschwerdegegners an der geschäftsmässigen Begründetheit seien begründet gewesen. Die Beschwerdeführerin habe auch im Rechtmittelverfahren keine den Sachverhalt erhellenden Unterlagen eingereicht, weshalb die Buchungen nach wie vor nicht nachvollziehbar seien. Die Aufrechnungen seien daher nicht zu beanstanden (act. G 2 S. 9 f.).

Hinsichtlich der *Aufrechnung des Abschreibungsaufwands* in den Jahren 2012 und 2013 ergebe sich aus der Buchhaltung, dass auf dem Konto Nr. 1120 (Fahrzeuge) am 31. Juli 2012 CHF 25'000 verbucht worden seien (Buchungstext: Q.___ Autohandel). Die Gegenbuchung sei im Haben des WIR-Kontokorrentkontos (Konto Nr. 1025) erfolgt. Sodann sei dieser Betrag dem Konto bei der WIR Bank Genossenschaft, Basel, am 13. Juli 2012 belastet worden (Buchungstext: Belast. E-Banking Q.___ Autohandels GmbH). Dies entspreche der ins Recht gelegten Rechnung der Q.___ Autohandels GmbH. Danach sei ein Audi (erste Inverkehrsetzung 27. Februar 2007) am 13. Juli 2012 geliefert und gleichentags bezahlt worden. Der Erhalt des Betrags sei auf der Rechnung quittiert worden. Damit sei der Nachweis, dass das Fahrzeug geschäftlichen Zwecken gedient habe, jedoch noch nicht erbracht. Die Rechnung sei zuhanden von R1.___ (richtig R.___, Aktionär der Beschwerdeführerin) ausgestellt worden. Ob dieser in den fraglichen Jahren aber bereits Gesellschafter gewesen sei, ergebe sich aus den Akten nicht. Fest stehe jedoch, dass er der Beschwerdeführerin in den Jahren 2012 und 2013 langfristiges Fremdkapital von rund CHF 100'000 zur Verfügung gestellt habe. Inwiefern er in das Geschäft eingebunden gewesen sei, gehe aus den Unterlagen nicht (klar) hervor. In den Steuerklärungen 2012 und 2013 sei R.___ unter "Geschäftsleitung" jedenfalls nicht aufgeführt worden. Dies sei erst ab 2014 der Fall gewesen. Trotzdem seien ihm im Jahr 2012 Geschäftsführungsspesen von CHF 15'000 auf dem Kontokorrentkonto (Nr. 2075) gutgeschrieben worden. Angesichts dieser



Unklarheiten hätte es an der Beschwerdeführerin gelegen, den Nachweis der auf sie lautenden Fahrzeugeinlösung zu erbringen (z.B. anhand eines Versicherungsnachweises). Die Beschwerdeführerin habe unter Autobetriebskosten (Konto-Nr. 4305) und den Betriebsversicherungen (Konto-Nr. 4400) verschiedene Beträge mit den Vermerken "Zürich-Versicherung" und "Schweizerische Mobiliar Auto" verbucht. Zudem seien Zahlungen an das Strassenverkehrsamt geleistet worden. Der von der Beschwerdeführerin eingereichte, auf S. __, lautende Fahrzeugausweis helfe nicht weiter; er belege lediglich, dass diese Person nun Fahrzeughalterin sei. Es sei somit nicht dargetan, dass das Fahrzeug tatsächlich für geschäftliche Zwecke erworben und genutzt worden sei. Ebenso gut hätte es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln können. Die Aufrechnungen der verbuchten Abschreibungskosten in den Jahren 2012 und 2013 seien ebenfalls nicht zu beanstanden (act. G 2 S. 10 f.).

3.3.

3.3.1.

Die Beschwerdeführerin wendet hinsichtlich des Kaufs des Kundenstamms ein, dass für Verträge dieser Art keine Schriftlichkeit (act. G 7/6 VIII/01) verlangt sei. Dem Beschwerdegegner gehe es "aus sachfremden Motiven mit der Gegenrechnung bei einer sich in Liquidation befindlichen anderen juristischen Person" darum, bei der Beschwerdeführerin Steuersubstrat zu generieren. Es sei vernünftig und vom Liquidator gar verlangt, dass eine sich in Liquidation befindliche Firma ihre Aktiven versilbere. Eine verdeckte Gewinnausschüttung sei von der Hand zu weisen (act. G 1 S. 6 f.).

Hierzu ist festzuhalten, dass auch im vorliegenden Verfahren keine Belege zur Transaktion mit der K. __ Verlags AG in Liqu. (Kauf des Kundenstammes dieser Unternehmung durch die Beschwerdeführerin) nachgereicht wurden und die Transaktion damit inhaltlich und betraglich nach wie vor nicht im Detail nachvollziehbar ist. Es wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen, die aus der fehlenden Nachvollziehbarkeit resultierenden Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwände mit entsprechenden Belegen auszuräumen (vgl. vorstehende E. 3.1 am Schluss). Solcher Belege hätte es umso mehr bedurft, als es um erhebliche Beträge ging (CHF 8'950 [2012] und CHF 350'000 [2015]). Nachdem somit die geschäftsmässige Begründetheit nicht rechtsgenügend dargetan ist und die Möglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung sich auch nicht ausschliessen lässt, ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die diesbezüglichen Aufrechnungen für 2012 und 2015 als rechtmässig bestätigte.



3.3.2.

Hinsichtlich der aufgerechneten Lizenz- und Administrationsgebühren hält die Beschwerdeführerin fest, vom Beschwerdegegner sei über Jahre akzeptiert worden, dass sie als reines Vertriebsgeschäft ihre Arbeiten habe fremdvergeben müssen. Die als Aufwand zu verbuchenden Kosten hätten in den Vorjahren - abhängig von der Auftragslage - zwischen CHF 113'000 und 245'000 geschwankt. 2016 sei mehr Aufwand angefallen, der von der Auftraggeberin (Beschwerdeführerin) der in Lizenz Arbeitenden zu entschädigen sei (act. G 7 S. 7).

Unbestritten blieb in diesem Zusammenhang die Übernahme verschiedener Arbeiten durch die K.___ Verlags AG (per 24. Juni 2019 von Amtes wegen aufgelöst) für die Beschwerdeführerin in den hier streitigen Jahren bzw. die Tatsache, dass daraus bei der Beschwerdeführerin Aufwand entstand. Der Beschwerdegegner anerkannte denn auch grundsätzlich den entsprechenden Aufwandabzug. Nachdem im Jahr 2016 mit CHF 480'000 doppelt so hohe Kosten wie in den Vorjahren deklariert worden waren, war der Beschwerdegegner indes zur Einforderung von weiteren Angaben berechtigt und verpflichtet. Da solche Angaben von der Beschwerdeführerin in der Folge nicht geliefert worden waren, reduzierte der Beschwerdegegner den deklarierten Aufwand pauschal um 50 Prozent. Die Beschwerdeführerin nahm im vorliegenden Verfahren zu den Feststellungen im angefochtenen Entscheid, wonach keine Ausführungen zur Vereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der K.___ Verlags AG gemacht worden und die Aufwände deshalb nicht überprüfbar seien und zudem der Aufwand für die Fremdarbeiten von der Beschwerdeführerin am 30. Dezember 2016 in einem Betrag verbucht worden sei (act. G 2 S. 9 f.), keine Stellung. Ihr Vorbringen, es könne kein weiterer Nachweis verlangt werden, als dass die Geschäftstätigkeit nach demselben Muster wie in den Vorjahren abgewickelt werde (act. G 7 S. 7), trifft insofern nicht zu, als der Beschwerdegegner deklarierte Aufwände *für jedes Steuerjahr* auf ihre geschäftsmässige Begründetheit zu überprüfen hat. Dies war nicht möglich, da weitere Angaben der Beschwerdeführerin zur Aufwandposition Lizenz- und Administrationsgebühren fehlten. Unterlagen, anhand derer sich die *Bemessung* der Lizenz- und Administrationsgebühren nachvollziehen liesse, reichte die Beschwerdeführerin auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht ein. Angesichts dieser Gegebenheiten bestätigte die Vorinstanz auch die vom Beschwerdegegner vorgenommenen Aufwandaufrechnungen zu Recht.

3.3.3.

Die Vorinstanz begründete im angefochtenen Entscheid einlässlich und nachvollziehbar



die Rechtmässigkeit der Aufrechnung der Abschreibungskosten in den Jahren 2012 und 2013, indem sie den Nachweis, dass das dort in Frage stehende Fahrzeug geschäftlichen Zwecken gedient habe, mit dem Beschwerdegegner (vgl. act. G 7 2/1 S. 5) als nicht erbracht erachtete (act. G 2 S. 10 f.). Nachdem die Rechnung für das Auto auf R.__(Aktionär der Beschwerdeführerin) ausgestellt worden war und dieser in den Steuerklärungen 2012 und 2013 unter "Geschäftsleitung" nicht aufgeführt worden war, obschon ihm im Jahr 2012 Geschäftsführungsspesen von CHF 15'000 auf dem Kontokorrentkonto (Nr. 2075) gutgeschrieben worden waren, hätte die Beschwerdeführerin die unklare Sachlage erläutern und den Nachweis einer geschäftlichen Nutzung des Fahrzeugs, z.B. anhand einer auf sie lautenden Fahrzeugeinlösung für die betreffenden Jahre, erbringen müssen. Entgegen ihrer Auffassung war es nicht irrelevant, dass die Autorechnung auf den Aktionär R.__(Aktionär der Beschwerdeführerin) ausgestellt worden war (act. G 1 S. 7 unten). Auch ist der Umstand, dass das Fahrzeug später an eine Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin verkauft worden war (act. G 1 S. 7 unten), nicht geeignet, eine dem Verkauf vorangehende geschäftliche Nutzung durch die Beschwerdeführerin zu belegen. Auch im vorliegenden Verfahren lieferte die Beschwerdeführerin keinen Nachweis, dass das Fahrzeug 2012 und 2013 für geschäftliche Zwecke erworben und genutzt worden war. Unter diesen Umständen fehlt es an einem Anlass, die Aufrechnungen der verbuchten Abschreibungskosten zu beanstanden. Der angefochtene Entscheid erweist sich in materieller Hinsicht somit als rechtmässig.

4.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Abweisungsentscheids vom 18. Mai 2020 abzuweisen. Der Umstand, dass die Vorinstanz auf das Entschädigungsbegehren der Beschwerdeführerin hätte eintreten müssen (vorstehende E. 2.3) und die Eintretenseinschränkung ("..., soweit darauf einzutreten ist") im Dispositiv des vorinstanzlichen Entscheids daher wegzulassen gewesen wäre, bewirkt im Ergebnis kein teilweises Obsiegen, da für das vorinstanzliche Verfahren aufgrund des materiellen Verfahrensausgangs zum vornherein keine ausseramtliche Entschädigung geschuldet ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 (B 2020/128: CHF 1'800; B 2020/129: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe erbrachte Kostenvorschuss wird verrechnet.



Eine ausseramtliche Entschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 98^{bis} VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2020/128 und B 2020/129 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2020/128 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2016 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2020/129 betreffend direkte Bundessteuer 2012 bis 2016 wird abgewiesen.

4.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 3'000 (B 2020/128: CHF 1'800; B 2020/129: CHF 1'200), unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.