



Fall-Nr.: B 2020/20, B 2020/21
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 18.08.2020
Entscheiddatum: 13.06.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 13.06.2020

Steuerrecht. Art. 58 Abs. 1 und 130 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Art. 82 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 177 StG (sGS 811.1). Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid die Veranlagung der Jahresumsätze 2013 und 2014 (Honorare) der Beschwerdeführerin durch die Steuerverwaltung (Beschwerdegegner) nach pflichtgemäsem Ermessen zu Recht bestätigt und diesbezüglich einen Untersuchungsnotstand bejaht habe. Mit Blick auf das Fehlen von detaillierten Angaben betreffend die rechtliche und geschäftliche Beziehung der Beschwerdeführerin zur gleichnamigen FL-Gesellschaft sei hinsichtlich der Honorare, welche der FL-Gesellschaft in den streitigen Jahren in Rechnung gestellt worden seien, die Vornahme einer Ermessensveranlagung nicht zu beanstanden. Im Weiteren seien im vorinstanzlichen Entscheid zu Recht Gewinn-Aufrechnungen für 2013 und 2014 gestützt auf die Annahme eines (verdeckten) Gewinntransfers von der Beschwerdeführerin zur FL-Gesellschaft bestätigt worden (Verwaltungsgericht, B 2020/20, B 2020/21).

Entscheid vom 13. Juni 2020

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

A.__AG,

Beschwerdeführerin,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Rolf Rüegg, Grynaustrasse 19, 8730 Uznach,

gegen

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

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse
per 31. Dezember 2013 und 2014**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Die A.__AG wurde am 21. Juni 2018 ins Handelsregister eingetragen. Bis 8. November 2012 hatte die Unternehmung unter B.__AG und danach unter C.__AG firmiert. In der Steuererklärung 2013 deklarierte die C.__AG einen Reinverlust von CHF 32'951 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 380'003. In der Steuererklärung 2014 bezifferte sie das steuerbare Eigenkapital auf CHF 407'856 und den Reingewinn auf CHF 27'853, wobei nach Verlustverrechnung ein steuerbarer Reingewinn von CHF 0 resultierte. Mit



St.Galler Gerichte

E-Mail vom 25. Januar 2016 forderte der Steuerkommissär die Gesellschaft auf, zu der gemäss liechtensteinischem Firmenindex seit 4. Oktober 2012 bestehenden gleichnamigen C.__AG mit Sitz in Vaduz (nachstehend: FL-Gesellschaft) Unterlagen zur Beteiligungsstruktur, den wirtschaftlich Berechtigten, den Geschäftsfeldern und allfällige Gesellschaftsverträge einzureichen. Zudem wurde sie aufgefordert, diverse Belege zuzustellen und Buchungen zu erläutern (act. G 10/10 III/2). Eine Antwort erfolgte am 23. Februar 2016 (act. G 10/10 III/6 Beilage "Steuernachforderung vom 25. Januar 2016"). Im Schreiben vom 17. August 2016 ersuchte das Kantonale Steueramt die Gesellschaft um detaillierte Offenlegung der Leistungsbeziehungen und der Verhältnisse der FL-Gesellschaft. Für den Säumnisfall wurde eine Ermessensveranlagung in Aussicht gestellt (act. G 10/10 III/9). Im Antwortschreiben vom 11. September 2016 reichte die C.__AG dem Steueramt weitere Unterlagen ein. Sie wies darauf hin, dass zwischen ihr und der FL-Gesellschaft nur mündliche Vereinbarungen und Verträge bestünden (act. G 10/10 III/11). Hierauf veranlagte das Steueramt die Gesellschaft am 31. Januar 2017 (act. G 10/10 I/6) aufgrund des Jahresabschlusses per Ende 2013 für die Kantonssteuern 2013 und die direkte Bundessteuer 2013 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Gewinn von CHF 115'600; für die Kantonssteuern 2013 wurde sie mit einem satzbestimmenden steuerbaren Kapital von CHF 355'000 veranlagt. Für die Kantonssteuern 2014 und die direkte Bundessteuer 2014 erfolgte die Veranlagung mit einem satzbestimmenden steuerbaren Gewinn von CHF 111'900 und für die Kantonssteuern 2014 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Kapital von CHF 359'000. Die von der Steuerbehörde vorgenommenen Aufrechnungen zu den deklarierten Jahregewinnen betragen insgesamt CHF 173'129 (2013) und CHF 107'830 (2014). Hiervon entfielen auf die ermessensweise erfolgten Korrekturen des Umsatzes Aufrechnungen von CHF 161'000 (2013) und CHF 89'000 (2014).

A.b.

Die dagegen von der C.__AG erhobene Einsprache, welche sich gegen die erwähnten Umsatzkorrekturen sowie gegen die Aufrechnung einer geldwerten Leistung an G.S.H. von CHF 7'694 (2014) richtete (act. G 10/10 IV/1 und IV/8), wies das Steueramt mit Entscheiden 16. Januar 2018 ab (act. G 10/10 IV/18). Die hiergegen von der Gesellschaft, vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Rolf Rüegg, Uznach, mit Eingabe vom 19. Februar 2018 erhobenen Rechtsmittel (Rekurs: Kantonssteuern; Beschwerde: Direkte Bundessteuer; act. G 10/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 16. Dezember 2019 ab (act. G 2).



B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt Rüegg für die A.__AG mit Eingabe vom 5. Februar 2020 Beschwerde mit den Rechtsbegehren, der Entscheid sei aufzuheben (Ziffer 1) und es sei gemäss Deklaration bzw. den in der Beschwerde gemachten Ausführungen zu veranlassen (Ziffer 2); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Gunsten der Beschwerdeführerin für dieses und das vorinstanzliche Verfahren (act. G 1, G 7).

B.b.

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 26. Februar 2020 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids. Der Beschwerdegegner beantragte im Schreiben vom 16. März 2020 unter Verzicht auf eine Vernehmlassung Abweisung der Beschwerde (act. G 12). Die Beschwerdebeteiligte und die Beschwerdeführerin verzichteten stillschweigend auf eine Stellungnahme (act. G 13).

B.c.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens 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 Ermessensveranlagung und zur Gewinnbesteuerung von Aktiengesellschaften 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 der Beschwerdeführer 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 5. Februar 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 Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1.

Streitig ist vorliegend, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht die Veranlagung der Jahresumsätze 2013 und 2014 (Honorare) durch den Beschwerdegegner bestätigte und diesbezüglich einen Untersuchungsnotstand als Grund für eine Ermessensveranlagung bejahte. Im Weiteren ist zu klären, ob im vorinstanzlichen Entscheid zu Recht Gewinn-Aufrechnungen von CHF 161'000 (2013) und CHF 89'000 (2014) gestützt auf die Annahme eines (verdeckten) Gewinntransfers von der Beschwerdeführerin zur FL-Gesellschaft bestätigt wurden.

Nach Art. 82 Abs. 1 lit. a und b StG setzt sich der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft aus dem Saldo der Erfolgsrechnung und aller vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedener Teile des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen (Ziff. 5) sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 6). Diese Bestimmung deckt sich inhaltlich mit Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG). Verdeckte Gewinnausschüttungen sind buchmässig nicht ausgewiesene Leistungen, die unter einem Aufwandstitel der Erfolgsrechnung belastet werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Rz 95 zu Art. 58 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. A. 2013, III. Rz 111). Nach der Rechtsprechung müssen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: (1) Die Gesellschaft erbringt eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung, wodurch das Geschäftsergebnis gemindert wird. (2) Mit der Leistung wird ein Beteiligter oder eine diesem nahestehende Person oder Unternehmung begünstigt; ein der Gesellschaft fernstehender Dritter hätte sie unter gleichen Bedingungen nicht erhalten; die Leistung ist also ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar. (3) Der Charakter der Leistung bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., III. Rz 112). Für die *Beweislastverteilung* im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen ist zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der



Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Wenn - bei Vorhandensein einer Gegenleistung an die Gesellschaft - umstritten ist, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen ist, so ist - ausgehend von der natürlichen Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung - die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweispflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 109 zu Art. 58 DBG).

2.2.

Art. 177 StG bestimmt, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen wird, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt. Aufgrund von Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 180 Abs. 2 StG kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1); die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung werden in Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, StHG) sowie Art. 130 Abs. 2 DBG gleich umschrieben. Dazu gehört, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt -oder - die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ermittelt werden können (Looser/Fenners, in: Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St. Gallen 2012, S. 170 ff.). Auch bei einer Ermessensveranlagung müssen alle Abklärungen getroffen werden, die sich aufgrund der Aktenlage aufdrängen und ohne grossen Aufwand durchführbar sind. Erst wenn sich die Ungewissheit im Sachverhalt trotz dieser Untersuchungen nicht beseitigen lässt, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch Hrsg., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Rz. 43 zu Art. 130 DBG). Gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 170 StG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Zu diesem Zweck muss er auf Verlangen der Veranlagungsbehörde unter anderem Belege vorlegen. Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, muss die Veranlagungsbehörde im Sinne einer Schliessung von Sachverhaltslücken das steuerbare Einkommen aufgrund von Schätzungen ermitteln und eine Ermessensveranlagung vornehmen. Abklärungspflicht wie Ermessenseinschätzung bleiben jedoch auf den Bereich beschränkt, für den die Steuerbehörde die Beweislast trägt. Das gilt für steuerbegründende Tatsachen, d.h. für die Einkommenseite. Für die steuermindernden Tatsachen, also für die Abzugsseite,



liegt dagegen die Beweislast beim Steuerpflichtigen. Soweit das Gesetz dem Steuerpflichtigen auferlegt, Behauptungen auf bestimmte Weise zu belegen, dürfen diese daher nicht auf dem Umweg über die Ermessenseinschätzung als erwiesen hingenommen werden. Vielmehr hat die Einschätzungsbehörde davon auszugehen, dass behauptete Tatsachen, die der Steuerpflichtige nachzuweisen unterlässt, obschon das Gesetz ihm die Beweispflicht auferlegt, nicht zu berücksichtigen sind (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., VII. Rz. 24; BGE 107 Ib 213 E. 5). Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. steueraufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der steueraufhebenden bzw. steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 43 zu Art. 130 DBG; BGer 2C_681/2008 vom 12. Dezember 2008, E. 3.5). Die ermessensweise Schätzung (unter anderem anhand von Erfahrungszahlen und Vermögensentwicklung) darf sich in der Regel nur auf die Höhe der Steuerfaktoren beziehen. Nicht geschätzt werden darf dagegen der steuerauslösende Grundsachverhalt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 63, 69 und 70 zu Art. 130 DBG).

3.

3.1.

Gemäss den Jahresrechnungen 2013 und 2014 (Beilage zu den Steuererklärungen 2013 und 2014) verbuchte die Beschwerdeführerin Honorare (Ertragskonto 3000) von CHF 833'337 (2013; ohne Mehrwertsteuer) und CHF 755'910 (2014; ohne Mehrwertsteuer). Hiervon betrafen CHF 817'300 (2013) und CHF 706'836 (2014) die FL-Gesellschaft; die entsprechenden Beträge wurden (mit Mehrwertsteuer) dem Aktivkonto 1190 (KK FL-Gesellschaft) belastet (vgl. act. G 10/10 I/2 und I/4 Beilagen). Im Nachgang zur Aufforderung des Beschwerdegegners vom 25. Januar 2016, Angaben zur Zusammenarbeit mit der FL-Gesellschaft (gemeinsam bearbeitete Aufträge, personelle Ressourcen, Infrastruktur u.a) zu machen und Belege über die auf dem Konto 1190 verbuchten Beträge (CHF 882'684 für 2013 und CHF 763'383 für 2014) nachzureichen (act. G 10/10 III/3), gab die Beschwerdeführerin am 23. Februar 2016 (act. G 10/10 III/6 Beilage "Steuernachforderung vom 25. Januar 2016") unter anderem bekannt, beinahe alle Aufträge würden zusammen mit der FL-Gesellschaft bearbeitet, je nach Auftrag mit nahezu dem gesamten Personal und dem benötigten Teil der Infrastruktur. Schriftliche Verträge zur Zusammenarbeit seien nicht vorhanden. Die Beschwerdeführerin legte unter anderem Kopien von Rechnungen bei, mit welchen sie der FL-Gesellschaft Architekturleistungen in der vorerwähnten Höhe pauschal (ohne



Detailangaben zu den erbrachten Leistungen) und in zusammengefasster Form in Rechnung stellte (vgl. act. G 10/10 III/6.3 und 6.4). Auf ein weiteres Schreiben vom 17. August 2016, mit welchem der Beschwerdegegner weitere Details hinsichtlich des Kontos 1190 und der eingereichten Rechnungskopien (Einzelheiten zu den erbrachten Leistungen) sowie umfassende Offenlegung der Leistungsbeziehung zur FL-Gesellschaft verlangte und eine Ermessensveranlagung für den Fall der Nichtlieferung der Informationen in Aussicht stellte (act. G 10/10 III/9), äusserte sich die Beschwerdeführerin am 11. September 2016. Sie legte unter anderem dar, bis anhin hätten sich die Rechnungen jeweils auf das Honorar ohne weitere Details bezogen, was nie bemängelt worden sei. Sie erbringe Dienstleistungen für die FL-Gesellschaft, welche ihre grösste Auftraggeberin sei. Die Aufträge würden mit fast dem ganzen Personal und mit der benötigten Infrastruktur (der Beschwerdeführerin) erledigt. Verrechnet würden der FL-Gesellschaft grundsätzlich die Kosten mit einem Zuschlag von 5 % ("cost + 5 %"). Verträge/Vereinbarungen würden dabei mündlich abgeschlossen (act. G 10/10 III/11).

3.2.

Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz unter anderem fest, die Beschwerdeführerin habe den wesentlichen Teil ihrer Erträge mit Aufträgen der FL-Gesellschaft erzielt. Zu den auf dem Konto 3000 verbuchten Erträgen lege sie jedoch keine Details offen. Die Leistungen auf sämtlichen Rechnungen seien nur stichwortartig zusammengefasst worden. Das Belegprinzip erfordere es jedoch, dass für die Buchungen nachvollziehbare Belegnachweise vorhanden seien (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR [SR 220]). Vorliegend mangle es offensichtlich an Buchungsbelegen im Sinn von Art. 957a OR, weshalb sich die Beschwerdeführerin denn auch nicht auf den Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz berufen könne (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 6 zu Art. 58 DBG). Die FL-Gesellschaft firmiere unter dem gleichen Namen wie die Beschwerdeführerin, so dass ein Näheverhältnis offenkundig erscheine. In solchen Konstellationen prüfe die Veranlagungsbehörde, ob eine Vorteilszuwendung unter verbundenen Unternehmen (verdeckte Gewinnausschüttung) in Form eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung vorliege. Da auch die Ausführungen vom 11. September 2016 (act. G 10/10 III/11, mit nur rudimentärem/schematischem Beschrieb der Geschäftsbeziehungen und erbrachten Leistungen) nicht zur Klärung der offenen Fragen beigetragen hätten, sei der Beschwerdegegner hinsichtlich der verbuchten Dienstleistungserträge zu Recht von einem partiellen Untersuchungsnotstand ausgegangen. Es sei dem Beschwerdegegner schon aus zeitlichen Gründen nicht zumutbar, vor Ort (im Rahmen einer Steuerrevision) nach Unterlagen zu suchen. Diese seien von der Steuerpflichtigen



einzureichen, zumal es um grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen gehe. Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1) erfasse erst Besteuerungszeiträume ab 1. Januar 2018 und damit nicht die vorliegend streitigen Jahre. Die Voraussetzungen für eine ermessensweise Festlegung des Umsatzes seien erfüllt, zumal eine Ermessensveranlagung zuvor rechtsgenügend angedroht worden sei (act. G 2 S. 8 f.).

Durch eine verdeckte Gewinnausschüttung werde ein Unternehmen bewusst entreichert und der Vorteilsempfänger bewusst bereichert. Mit dem Beschwerdegegner sei von einem besonderen Näheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der FL-Gesellschaft auszugehen. So seien auf einer bei den Akten liegenden Rechnung beide Gesellschaften unter "C.____" aufgeführt. Sodann bestehe unter der Firma der Beschwerdeführerin eine Unternehmung in Vaduz und unter dem Internetlink _____ würden beide Gesellschaften unter der Rubrik "Kontakt" gemeinsam auftreten. Im Weiteren sei D.____ Verwaltungsrat der FL-Gesellschaft, vom 21. Juni 2012 bis 10. Oktober 2017 auch Mitglied des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin gewesen. Dass der Beschwerdegegner den Leistungsaustausch zwischen den beiden Gesellschaften hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen habe untersuchen wollen, sei nicht zu beanstanden, zumal der Bruttogewinn II (Bruttogewinn abzüglich Personalaufwand) im Jahr 2013 (Bruttogewinnmarge 10%) im Vergleich zu 2012 (Bruttogewinnmarge 24.8%) erheblich gesunken sei. Gemäss den Berechnungen des Beschwerdegegners habe die Bruttogewinnmarge in den Jahren 2009 bis 2011 bei durchschnittlich 30.47 % gelegen. Abgesehen vom Vorbringen, dass dies eine Folge der Restrukturierung und Auslagerung von Betriebsteilen gewesen sei, habe die Beschwerdeführerin dazu keine Ausführungen gemacht, so dass nicht nachvollziehbar sei, weshalb der Personalaufwand 2013 trotz einer organisatorischen Ausgliederung erheblich zugenommen habe. Die Beschwerdeführerin habe auch keine Details zu den von ihr fakturierten Leistungen eingereicht, obwohl sie über entsprechende Grundlagen verfügen müsse. Es sei nicht davon auszugehen, dass ein Unternehmen eine Rechnung über CHF 817'300 ohne vertragliche Abmachung oder Leistungsdetails akzeptieren würde. Selbst wenn alle Verträge/Abmachungen mündlich erfolgt sein sollten, hätte die Beschwerdeführerin deren Inhalt in den wesentlichen Zügen darlegen können, zumal im internationalen Verhältnis erhöhte Beweisanforderungen gelten würden. Auch den Abschlussunterlagen der FL-Gesellschaft (act. G 10/10 IV/9 prüfen) lasse sich dazu nichts entnehmen, zumal sie keine Details enthalten würden und die Jahre 2012 und 2013 in der Erfolgsrechnung zusammengefasst worden seien. Gleiches gelte für die Zusammenfassung der Zahlen beider Gesellschaften (act. G 10/7). Es gehe nicht um eine konsolidierte Betrachtung der Ergebnisse, sondern um die Vermutung, es



habe ein verdeckter Gewinntransfer von der Beschwerdeführerin zu FL-Gesellschaft stattgefunden. Die Beschwerdeführerin habe mithin weder die Grundlagen ihrer Geschäftsbeziehung mit der FL-Gesellschaft offengelegt noch dargelegt, weshalb die Bruttogewinnmarge in den Jahren 2013 und 2014 deutlich tiefer ausgefallen sei als in den Vorjahren. Die vom Beschwerdegegner vorgenommenen Gewinnaufrechnungen seien nicht zu beanstanden (act. G 2 S. 10-12).

3.3.

Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Veranlagung der Jahresumsätze 2013 und 2014 nach Ermessen und das Bestehen eines Untersuchungsnotstandes. Die Vorinstanz unterlasse es darzulegen, inwiefern ein Untersuchungsnotstand vorgelegen habe. Die Beschwerdeführerin habe umfassend Auskunft erteilt, wobei es ihr allerdings nicht gelungen sei, die vorgefasste Meinung des Beschwerdegegners zu erschüttern. Auch habe sie erklärende Unterlagen über Leistungsbeziehungen und Beteiligungsverhältnisse eingereicht. Die Vorinstanz verkenne, dass höchstens eine Gewinnverschiebung von FL nach CH hätte stattfinden können, und nicht umgekehrt. Denn dass eine zu tiefe Leistungsverrechnung vorgenommen worden sei, hätte der Beschwerdegegner allein aus der eingereichten vollständigen und revidierten Jahresrechnung der Beschwerdeführerin erkennen müssen. Der Beschwerdegegner habe alle Zahlen zur Verfügung, um eine zu tiefe Leistungsverrechnung beurteilen zu können. Es sei unglaublich, wenn er behauptete, auf die FL-Zahlen und -Unterlagen angewiesen zu sein. Weder der Beschwerdegegner noch die Vorinstanz würden erklären bzw. begründen, worin die verdeckte Gewinnausschüttung bestehen solle. Sie würden es als klar erachten, dass eine wirtschaftliche und personelle Verbundenheit bestehe, weshalb nach ihrer Argumentation auch von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden müsse. Dies sei Willkür vom Feinsten. Die Begründungspflicht werde im ganzen Verfahren verletzt. Worin das behauptete Näheverhältnis bestehe, sei nie begründet worden. Ignoriert werde, dass derselbe Frontmann und dieselbe Unternehmung für unterschiedliche, unabhängige Aktionäre arbeiten würden. Es sei im Weiteren so, dass die FL-Gesellschaft eine Rechnung über CHF 817'300 ohne Leistungsdetails akzeptiert habe. Die Zusammenfassung der Zahlen beider Gesellschaften (act. G 7) zeige deutlich, dass keine Gewinnverschiebung habe stattfinden können. Die Vorinstanz habe ihr Ermessen unterschritten, indem sie nicht geprüft habe, ob die Vermutung der Gewinnverschiebung mit Blick auf die zusammengefassten Zahlen überhaupt noch Bestand haben könne. Die Beschwerdeführerin habe dargelegt, weshalb die Bruttogewinnmarge tiefer ausgefallen sei. Zudem wisse der Beschwerdegegner als intimer Aktenkenner, welche Betriebsteile wann ausgelagert worden seien. Im Weiteren



sei nicht nachvollziehbar, wie die angewandte Schätzungsmethode bzw. der Satz von 25 % begründet werde. Der Sachverhalt sei nicht alltäglich. Er dürfe nicht einfach zu Lasten der Beschwerdeführerin ausgelegt werden. Der Beschwerdegegner habe alle notwendigen Unterlagen und Informationen für eine ordentliche Veranlagung besessen. Die FL-Gesellschaft habe erklärt, dass mit Ausnahme einer revidierten Jahresrechnung mit Vorjahreszahlen keine weiteren Unterlagen geliefert werden könnten, da dies nicht im Interesse der Gesellschaft bzw. der Aktionäre liege. Die Beschwerdeführerin könne nur das herausgeben, über was sie rechtlich verfüge. Mehr von ihr zu verlangen, sei Willkür. Die Fragen seien von der Beschwerdeführerin nicht "abgeblockt" worden. Der Beschwerdegegner habe die Tatsachen unter Weglassung von Wesentlichem für sich zurechtgebogen (act. G 1).

3.4.

3.4.1.

Nach der Rechtsprechung sind erhöhte Beweiserfordernisse zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Es sind die *gesamten Umstände* darzulegen, die im konkreten Fall zur Ausrichtung von Leistungen geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Vereinbarungen, ferner die Korrespondenz mit den Leistungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken. Die geschäftsmässige Begründetheit muss auch in einem solchen Fall derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (vgl. BGer 2C_797/2012 vom 31. Juli 2013, E. 2.2.2 mit Hinweisen, sowie BGer 2C_201/2014 vom 2. Dezember 2014 E. 6.2 und E. 8.2). Vorliegend ist vom Fehlen von detaillierten und belegten Angaben zu Aktionariat, Verwaltungsrat und Geschäftstätigkeit der FL-Gesellschaft sowie insbesondere zur geschäftlichen Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin auszugehen, da die Beschwerdeführerin die entsprechenden Angaben auch auf wiederholte Aufforderung des Beschwerdegegners (vgl. vorstehende E. 3.1 m.H. auf act. G 10/10 III/3 und III/9) nicht lieferte und sich im vorliegenden Verfahren wie dargelegt (vorstehende E. 3.3.) auf das fehlende Interesse der FL-Gesellschaft an einer Datenbekanntgabe sowie fehlende rechtliche Voraussetzungen berief. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig ist; dies selbst dann, wenn hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit zu



tragen hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 126 DBG). Mit Blick auf das Fehlen von detaillierten Angaben betreffend die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen der Beschwerdeführerin zur FL-Gesellschaft sowie gestützt auf die nachvollziehbar begründeten vorinstanzlichen Darlegungen erfolgte hinsichtlich der Honorare, welche der FL-Gesellschaft von der Beschwerdeführerin in den streitigen Jahren in Rechnung gestellt wurden, bereits daher zu Recht eine Ermessensveranlagung. Die Grundlagen der Aufrechnungen sind schlüssig belegt. Die Ermessensveranlagung wurde auch im Sinn von Art. 45 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 DBG angedroht (act. G 10/10 III/9).

3.4.2.

Wurde zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen, so hat der Einsprecher (Beschwerdeführerin) die Unrichtigkeit der Veranlagung (Art. 132 Abs. 3 DBG, Art. 180 Abs. 2 StG) nachzuweisen; es kommt mithin zu einer Umkehr der Beweisführungspflicht zu Lasten des Steuerpflichtigen. Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann vom Steuerpflichtigen auf zwei Arten nachgewiesen werden. Zum einen kann er den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen. Damit entfallen die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können. Zum anderen steht es dem Steuerpflichtigen auch offen zu beweisen, dass die Schätzung an sich offensichtlich unrichtig ist. Die Veranlagungsbehörde ist im Rahmen der Einsprache verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 67 zu Art. 132 DBG). Ob die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagungen tatsächlich nachgewiesen hat und der Beschwerdegegner zu Recht darauf eingetreten ist, kann offenbleiben. Vorliegend begründete die Vorinstanz das Näheverhältnis (im Sinn der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung; vorstehende E. 2.1 zweiter Absatz) zwischen der Beschwerdeführerin und der FL-Gesellschaft und die Rechtmässigkeit der Annahme eines verdeckten Gewinntransfers im angefochtenen Entscheid einlässlich und überzeugend (act. G 2 S. 11 f.). Das Näheverhältnis zeigt sich - neben den im vorinstanzlichen Entscheid angeführten Aspekten - auch darin, dass E.__, F.__ und G.__ als Organe der Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 und 2014 je einen Lohn von der FL-Gesellschaft bezogen (vgl. act. G 10/10 IV/10). Sodann hatte E.__ gegenüber dem Beschwerdegegner bereits am 4. Mai 2012 bestätigt, dass die Beschwerdeführerin seit 2010 bis dato sämtliche in Liechtenstein ausgeführten Aufträge über den Firmensitz in der Schweiz abgerechnet habe; die Niederlassung in Vaduz führe keine eigene Buchhaltung (act. G 10/10 V/5). Ein Näheverhältnis kann



bereits von daher nicht zweifelhaft sein. Umstände, welche es in Frage stellen könnten, werden von der Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet.

Erklärungsbedarf ergab sich für Beschwerdegegner und Vorinstanz insbesondere aus dem Umstand, dass die Bruttogewinnmarge II von 24.8 % im Jahr 2012 auf 10 % im Jahr 2013 gesunken war und 2014 16.6 % betrug. Auch die Tatsache, dass der Personalaufwand 2013 (CHF 727'019; act. G 10/10 I/1 f.) im Vergleich zu 2012 (CHF 622'747; act. G 10/10 I/3 f.) - trotz organisatorischer Ausgliederung von Aufgaben an die FL-Gesellschaft - erheblich zugenommen hatte, hätte einer nachvollziehbaren Erläuterung der Beschwerdeführerin bedurft. Zu Recht weist die Vorinstanz in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Inhalt mündlicher Verträge/Abmachungen - das Vorliegen schriftlicher Abmachungen wird von der Beschwerdeführerin verneint - von ihr hätte dargelegt werden können und müssen. Sodann konnte der Beschwerdegegner - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (act. G 1 S. 3 Ziff. 3 Absatz 3) - die Angemessenheit der Leistungsverrechnung gegenüber der FL-Gesellschaft nicht allein anhand der Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin überprüfen bzw. eine allfällig zu tiefe Leistungsverrechnung erkennen und bemessen. Nachdem hierfür vielmehr Details zu den von der Beschwerdeführerin gegenüber der FL-Gesellschaft fakturierten Leistungen und Angaben zu (mündlich getroffenen) vertraglichen Abmachungen notwendig gewesen wären, solche indes in den vorinstanzlichen (und auch im vorliegenden) Verfahren nicht bekannt gegeben und Beteiligungsverhältnisse nicht offengelegt wurden, helfen die von der Beschwerdeführerin vorgelegten konsolidierten Zahlen beider Gesellschaften (act. G 7) in diesem Zusammenhang augenscheinlich nicht weiter. Allein die Behauptung, dass die beiden Gesellschaften "unterschiedliche, unabhängige Aktionäre" hätten (act. G 1 S. 4 Ziff. 4 am Schluss), genügt für eine Offenlegung der Beteiligungsverhältnisse nicht. Diese Gegebenheiten bildeten zureichenden Anlass für die Annahme eines Gewinntransfers von der Beschwerdeführerin zur FL-Gesellschaft in Form einer zu tiefen Leistungsverrechnung gegenüber der FL-Gesellschaft. Diese Annahme/ Vermutung wurde durch die - wie dargelegt mit dem Gegenbeweis belastete - Beschwerdeführerin in der Folge nicht ausgeräumt. Aus der Rüge, es sei keine Busse ausgesprochen worden, kann nichts zugunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (act. G 1 S. 3 f.) wurde ein verdeckter Gewinntransfer nicht (nur) mit der wirtschaftlichen und personellen Verbundenheit der beiden Gesellschaften begründet, sondern vor allem mit den



Veränderungen der Bruttogewinn-Marge im Zeitverlauf, den gestiegenen Personalkosten (trotz behaupteter Auslagerung von Aufgaben) und der Beweislage hinsichtlich des Umfangs der fakturierten Leistungen und der diesbezüglich fehlenden Mitwirkung der Beschwerdeführerin. Damit liegt auf Seiten des Beschwerdegegners bzw. der Vorinstanz weder eine Verletzung der Begründungspflicht noch Willkür vor. Wenn sich die Beschwerdeführerin - bei bestehendem Näheverhältnis zur FL-Gesellschaft - darauf beruft, dass die Lieferung von weiteren Unterlagen nicht im Interesse der FL-Gesellschaft bzw. von deren Aktionären liege (act. G 1 S. 6), so lässt sich als Folge davon die Beurteilung lediglich auf die vorhandene Aktenlage abstützen. Die Berechnungsdetails für die Zugrundelegung einer Bruttogewinnmarge von 25 % wurden der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 31. Januar 2017 (vgl. act. G 10/10 I/5 Beilage S. 2) mitgeteilt. Ausgehend von einer durchschnittlichen Bruttogewinnmarge II für die Jahre 2009 bis 2011 von 30 % sowie der Annahme, dass die FL-Gesellschaft effektiv bestimmte wirtschaftliche Funktionen ausübt, unterstellte der Beschwerdegegner für die CH-Gesellschaft (Beschwerdeführerin) eine Bruttogewinnmarge II von 25 %. Diese Pauschalisierung erscheint angesichts dessen, dass die Beschwerdeführerin keine Details zu den Aufgaben/Funktionen der FL-Gesellschaft und zur Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin offenlegte, nachvollziehbar und sachgerecht. Die Annahme eines Gewinntransfers von der Beschwerdeführerin zur FL-Gesellschaft sowie die auf einer Bruttogewinnmarge II von 25 % basierenden Gewinnaufrechnungen 2013 und 2014 von CHF 161'000 und CHF 89'000 lassen sich dementsprechend nicht beanstanden.

4.

4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 16. Dezember 2019 abzuweisen. 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 Entscheidegebühr von CHF 3'000 (B 2020/20: CHF 1'800; B 2020/21: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die amtlichen Kosten werden mit den von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschüssen verrechnet.

4.2.

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 2020/20 und B 2020/21 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2020/20 betreffend Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2013 und 2014 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2020/21 betreffend direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2013 und 2014 wird abgewiesen.

4.

Die Beschwerdeführerin trägt die amtlichen Kosten von CHF 3'000 (B 2020/20: CHF 1'800; B 2020/21: CHF 1'200), unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.