



Fall-Nr.: I/1-2012/160, 161
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 18.06.2013
Entscheiddatum: 18.06.2013

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.06.2013

Art. 126 DBG (SR 642.11), Art. 170 StG (sGS 811.1), Art. 58 Abs. 1 DBG, Art. 82 Abs. 1 StG. Wegen mangelhafter Mitwirkung der Steuerpflichtigen konnte der Sachverhalt nicht vollständig ermittelt werden. Unterschiedliche Rechtsfolgen bei Sachverhaltslücken im Bereich von steuerbegründenden sowie steuermindernden Tatsachen. Im Streitfall wurden Abschreibungen auf einer Beteiligung vorgenommen, wobei der Bestand der Beteiligung nicht nachgewiesen war und die Abschreibung das Periodizitätsprinzip verletzte (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. Juni 2013, I/1-2012/160, 161).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X AG, Beschwerdeführerin,

vertreten durch acv treuhand ag, Grünaustrasse 25, 9471 Buchs,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend



Kantonssteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31.12.2008 und 31.12.2009

Direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31.12.2008 und 31.12.2009

Sachverhalt:

A.- Die X AG mit Sitz an der G-Strasse, A, ist seit dem 7. Oktober 1993 im Handelsregister eingetragen. Das Unternehmen bezweckt die Erstellung sowie den Kauf und Verkauf von Liegenschaften. Die Gesellschaft kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Liegenschaften erwerben, halten, veräussern und/oder vermitteln. M, in B, ist einziges Mitglied des Verwaltungsrates.

Im Rahmen der Steuerveranlagung 2008 verlangte die Veranlagungsbehörde von der X AG mit Schreiben vom 10. Mai 2011 verschiedene ergänzende Informationen zum Jahresabschluss 2008. Mit Schreiben vom 29. Mai 2011 kam die X AG der Aufforderung der Veranlagungsbehörde teilweise nach. In der Folge forderte Letztere im Rahmen der Steuerveranlagung 2008 und neu 2009 mit Schreiben vom 15. Juni 2011 weitere ergänzende Informationen an. Nachdem sich die X AG dazu nicht geäußert hatte, wurde ihr am 2. Februar 2012 das rechtliche Gehör zu den Veranlagungsvorschlägen 2008 und 2009 gewährt. Die Veranlagungsbehörde teilte mit, sie beabsichtige, für das Jahr 2008 Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 306'180.-- vorzunehmen (Privatanteil Auto von Fr. 2'400.--, Privatanteil Auslandspesen von Fr. 4'000.--, unverbuchte Umsätze Edu AG von Fr. 58'426.--, nicht nachgewiesene Abschreibungen auf Beteiligungen, Wertschriften und Darlehen Z von Fr. 241'354.-- als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand). Für das Jahr 2009 stellte sie solche im Betrag von Fr. 33'441.-- in Aussicht (Privatanteil Auto von Fr. 2'400.--, Privatanteil Auslandspesen von Fr. 4'000.--, unverbuchte Umsätze Y AG von Fr. 27'041.--). In beiden Jahren wurde sodann ein Abzug für zusätzlichen Steueraufwand von Fr. 5'900.-- bzw. Fr. 10'500.-- infolge der diversen Aufrechnungen gewährt. Nachdem sich die X AG mit Schreiben vom 7. Mai 2012 vernehmen liess, wurde sie mit Verfügungen vom 19. Juni 2012 für die Jahre 2008 und 2009 mit einem steuerbaren



St.Galler Gerichte

Gewinn von Fr. 25'345.-- bzw. Fr. 51'708.-- veranlagt (Kantonssteuer und direkte Bundessteuer). Das steuerbare Kapital wurde für die Kantonssteuer 2008 bzw. 2009 auf Fr. 457'738.-- bzw. Fr. 476'005.-- festgelegt. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 27. Juli 2012 ab.

B.- Mit Eingabe ihres Vertreters N von der T Treuhand vom 23. August 2012 liess die X AG gegen die Einspracheentscheide bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs bzw. Beschwerde erheben. Sie beantragte, die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramtes seien aufzuheben und der von ihr ausgewiesene Reinverlust von Fr. 217'783.-- für das Jahr 2008 bzw. der Reingewinn von Fr. 35'167.-- für das Jahr 2009 sei zu schützen. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 2. November 2012 die kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin liess innert mehrmals erstreckter Frist mit Schreiben vom 24. Januar 2013 mitteilen, sich neu von der acv treuhand ag vertreten zu lassen. Sie nahm mit Eingabe vom 9. April 2013 zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung und beantragt dabei, im Geschäftsjahr 2008 die Abschreibungen der aktivierten Prozesskosten von Fr. 20'174.75 und diejenigen auf der Beteiligung der Z LTD von Fr. 200'000.--, zum Abzug zuzulassen, sowie hinsichtlich der unverbuchten Umsätze der Y AG das Ergebnis der Steuerbehörde im Geschäftsjahr 2010 der Y AG abzuwarten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich Veranlagungen der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden



Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- sowie zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs sowie die Beschwerde vom 23. August 2012 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs sowie auf die Beschwerde ist einzutreten.

3.- a) 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 sogenannte 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 seinerseits 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. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 193 f.; BGE 107 Ib 213 E. 5). Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. -aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ist. Dies ist der Fall, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der



steueraufhebenden bzw. regelmässig nur steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 43 zu Art. 130 DBG).

Der steuerbare Gewinn setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres; allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand (vgl. auch Art. 59 DBG) verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich Art. 64 DBG (Ersatzbeschaffungen). Auf kantonaler Ebene besteht mit Art. 82 und 84 StG eine nahezu identische Regelung (vgl. auch Art. 24 f. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14).

Das schweizerische Steuerrecht folgt grundsätzlich dem Periodizitätsprinzip, wonach Unternehmen im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern hat, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Die Ergebnisse der Geschäftsperioden dürfen folglich nicht untereinander ausgeglichen werden. Unzulässig ist es, die Ergebnisse einer bestimmten Periode zugunsten oder zulasten einer anderen zu vermindern oder zu erhöhen. Fehlt der Periodenbezug eines Aufwandes, so ist dieser nicht geschäftsmässig begründet und darf nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Wird das Periodizitätsprinzip offensichtlich verletzt, so ist dies grundsätzlich steuerlich zu korrigieren. Das gilt ebenfalls bei Personenunternehmen bzw. bei selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts B 2011/200 vom 12. April 2012, E. 2.2.2, in: www.gerichte.sg.ch).



b) aa) In der Bilanz und Erfolgsrechnung für das Jahr 2008 (act. 11/I/01) deklarierte die Rekurrentin und Beschwerdeführerin Beteiligungen an der Z LTD von Fr. 300'000.-- und nahm Abschreibungen von total Fr. 241'353.72 vor. Gemäss Kontoblatt „1135 Beteiligungen“ belief sich die Beteiligung Ende 2007 noch auf Fr. 500'000.--, worauf per Ende 2008 eine Abschreibung von Fr. 300'000.-- erfolgte (vgl. act. 11/I/02). Da die Steuerpflichtige von der Z eine Beteiligung an der W LTD von Fr. 100'000.-- übernommen habe, sei der Verlust (Abschreibungen) schliesslich auf Fr. 200'000.-- reduziert worden. Die Z habe im Dezember 2003 ausserdem ein Haus erstellt, welches anschliessend verkauft, der Kaufpreis von ca. Fr. 145'000.-- aber nie bezahlt worden sei. Die daraus resultierenden Anwaltskosten über ca. Fr. 21'000.-- seien seit 2004 in der Bilanz als Wertschriften aktiviert und im Geschäftsjahr 2008 mit Fr. 20'174.75 erfolgswirksam abgeschrieben worden (act. 23 S. 2).

bb) Mit Schreiben vom 10. Mai 2011 forderte die Vorinstanz die Steuerpflichtige auf, Informationen und Unterlagen hinsichtlich der Beteiligung an der Z nachzuliefern (act. 11/I/04). Mit Stellungnahme vom 29. Mai 2011 erklärte die Rekurrentin und Beschwerdeführerin unter anderem, auf den 1. Februar 2006 als Inhaberin der Aktien der Z mit O einen Übernahme- und Partnerschaftsvertrag abgeschlossen zu haben (act. 11/I/05). Sinngemäss macht die Steuerpflichtige damit geltend, alleinige Inhaberin der Gesellschaft zu sein. Der Vertrag wurde jedoch seitens der Z von N unterzeichnet (act. 2/1), welcher gemäss Handelsregisterauszug im Jahr 2006 für die Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht (mehr) zeichnungsberechtigt war. Weiter ist aus der Steuererklärung von P ersichtlich, dass auch sie 100 Aktien der "Z Johannesburg" hält (vgl. act. 11/III/01). Die Zweifel der Vorinstanz, dass und in welchem Umfang die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ebenfalls Aktien der Z besitzt, sind daher berechtigt. Auf das Schreiben der Vorinstanz vom 15. Juni 2011, diese Unklarheiten zu erläutern, reagierte die Steuerpflichtige nicht, obwohl es an ihr liegen würde, diese Tatsachen zu belegen. Auch mit den eingereichten Unterlagen bleiben die Zweifel bestehen. Insbesondere lässt sich aus dem Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2009, welcher P betrifft (vgl. act. 24/I/12), nichts zugunsten der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ableiten. Inwiefern Letztere an der Z beteiligt ist, ist daraus nicht ersichtlich.



Mit Schreiben vom 29. Mai 2011 teilte die Rekurrentin und Beschwerdeführerin der Vorinstanz mit, dass das Kontoblatt nicht mehr verfügbar sei, da sämtliche Buchhaltungsunterlagen bis 2009 von Viren zerstört worden seien (act. 11/I/05). Mit Schreiben vom 11. Juli 2012 bestätigte sie sodann, nun die letzten noch verfügbaren Unterlagen eingereicht zu haben, die sie noch gehabt habe (act. 11/III/00). Sie kann oder will demnach ihrer Mitwirkungspflicht nicht weiter nachkommen.

Schliesslich geht der Einwand, seitens der Vorinstanz habe es in den Vorjahren keine Einwände zu den Beteiligungen gegeben (vgl. act. 23 S. 1), fehl. In den Jahren zuvor wurden auf den Beteiligungen keine Abschreibungen vorgenommen, weshalb für die Vorinstanz keine Veranlassung bestand, die Beteiligungsverhältnisse näher abzuklären.

Gleich verhält es sich mit den Anwaltskosten von ca. Fr. 21'000.--. Zwar wurden diesbezüglich mit der Einsprache vom 11. Juli 2012 die gesamten Gerichtsakten eingereicht, aus welchen ersichtlich sei, dass die Abschreibung mehr als gerechtfertigt sei (act. 11/III/00). Die Unterlagen, welche grösstenteils in englischer Sprache verfasst sind, können mit zumutbarem Aufwand nicht näher geprüft werden. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass steuermindernde Tatsachen und damit die geltend gemachten Abschreibungen von ihr zu beweisen sind. Sie hätte genau darlegen müssen, in welchem Schriftstück konkrete Hinweise auf den relevanten Sachverhalt zu finden sind. Sie machte jedoch keine substantiierten Angaben, inwiefern aus den gesamten Akten die geltend gemachten Abschreibungen mehr als gerechtfertigt seien (vgl. act. 11/III/00). Die Vorinstanz wies im Einspracheverfahren ausserdem darauf hin, dass die Amtssprache im Kantons St. Gallen Deutsch ist (act. 7 S. 3; vgl. auch Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 373). Hinzu kommt, dass der angebliche Verlust aus einem Geschäft im Jahre 2003 herrührt, welcher bereits im Jahr 2004 eingeklagt wurde. Es ist daher kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb ein entsprechender Verlust erst im Jahr 2008 abgeschrieben wurde. Das Vorgehen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin widerspricht daher auch dem Periodizitätsprinzip.

cc) Zusammenfassend sind der Rekurs und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen und die Abschreibungen von total Fr. 220'174.75 sind nicht zum Abzug zuzulassen.



c) aa) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bestreitet die Aufrechnung der Privatanteile an Auto- und Auslandspesen von jährlich total Fr. 6'400.-- nicht. Ebenfalls unbestritten ist, dass sie im Geschäftsjahr 2008 und 2009 für die Y AG Leistungen erbrachte. Sie macht jedoch geltend, von der Y AG hierfür ebenfalls Leistungen erhalten zu haben, welche in etwa gleich hoch seien. Die Schlussabrechnung über diese Leistungen und Gegenleistungen seien nach dem 31. Dezember 2009 definitiv erstellt worden. Sie beantragt daher, dass das Ergebnis (gemeint wohl: Veranlagungsergebnis) der Steuerbehörde im Geschäftsjahr 2010 der Y AG abgewartet werden müsse (act. 23 S. 2).

bb) Gemäss dem Kontoblatt 4750 "Verwaltungsaufwand" der Y AG erbrachte die Rekurrentin und Beschwerdeführerin im Jahr 2008 Leistungen von insgesamt Fr. 58'425.55 (act. 11/II/06). Im Geschäftsjahr 2009 verbuchte die Y AG sodann einen Verwaltungsaufwand von total Fr. 27'040.90 (act. 11/II/08). Zwar ist aus dem Kontoblatt für das Jahr 2009 nicht ersichtlich, ob es sich dabei ebenfalls um Leistungen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin handelt. Die Vorinstanz ging in ihrem Veranlagungsvorschlag vom 2. Februar 2012 davon aus, dass die Leistungen im Jahr 2009 ebenfalls von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin erbracht worden sind (act. 11/II/10), was aus dem Kontoblatt jedoch nicht ersichtlich ist. Da Letztere auf den Vorschlag nicht reagierte, ist die Leistung als solche der Rekurrentin und Beschwerdeführerin zu betrachten, wie dies die Vorinstanz getan hat. Werden Erträge in der Erfolgsrechnung nicht erfasst, stellt dies einen Verstoss gegen die Rechnungslegungsvorschriften dar und ist zu korrigieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 148 zu Art. 58 DBG). Massgebend sind die Geschäftsabschlüsse per 31. Dezember 2008 und per 31. Dezember 2009. In dieser Zeitperiode erwirtschaftete Erträge sind demnach beim steuerbaren Reingewinn zu berücksichtigen. Hat die Rekurrentin und Beschwerdeführerin in dieser Zeit verrechenbare Leistungen an die Y AG erbracht, wäre sie gehalten gewesen, dies in den Geschäftsabschlüssen per Ende 2008 und 2009 auszuweisen. Inwiefern die Verwaltungsrekurskommission sich im Verfahren der Y AG geäußert haben soll, betreffend die Leistung und Gegenleistung zwischen der Y AG und der Rekurrentin und Beschwerdeführerin müssten die notwendigen Abklärungen im Veranlagungsverfahren der Nachfolgeperiode, also im Geschäftsjahr 2010, stattfinden, ist aus dem Entscheid vom 19. März 2013 (VRKE I/1-2012/134, 135) nicht ersichtlich.



cc) Zusammenfassend sind der Rekurs und die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen und die Aufrechnung von unverbuchten Umsätzen von Fr. 58'426.-- für das Jahr 2008 und Fr. 27'041.-- für das Jahr 2009 durch die Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens der Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Da das Rekurs- und Beschwerdeverfahren in ein und demselben Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 1'000.-- (insgesamt Fr. 2'000.--) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bezahlt die Kosten des Rekurs- und

Beschwerdeverfahrens von je Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses

von total Fr. 2'000.--.