



Fall-Nr.: I/1-2015/163, 164
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 24.05.2016
Entscheiddatum: 24.05.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 24.05.2016

Art. 82 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 58 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Kanton St. Gallen erhielt Leistungen von einer Unternehmung mit Sitz im Ausland, bei welcher sie nach eigener Darstellung Geld investiert hatte. Den Nachweis einer Kapitalrückzahlung konnte sie allerdings nicht erbringen, weshalb das kantonale Steueramt die Leistungen zu Recht als Erträge behandelte. In diesem Punkt waren Rekurs und Beschwerde unbegründet. Die Angelegenheit wurde allerdings zur Vornahme einer angemessenen Steuerrückstellung an die Vorinstanz zurückgewiesen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 24. Mai 2016, VRKE I/1-2015/163, 164).

Präsident Thomas Vögeli, hauptamtlicher Richter Urs Gmünder, Richter Fritz Buchschacher, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X AG, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

gegen

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

und

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



betreffend

Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2013

Sachverhalt:

A.- Die X GmbH mit Sitz in A wurde am 20. Januar 2009 mit einem Stammkapital von Fr. 20'000.– im Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Der Unternehmenszweck lautet wie folgt: „Planung, Projektierung und Bearbeitung von Konzeptionen; überdies das Halten von Beteiligungen, die Verwaltung von eigenen und fremden Vermögenswerten, Beratung und Erbringung von Finanz- und Treuhanddienstleistungen auf eigene und fremde Rechnung im In- und Ausland, Dienstleistungen im Bereich Immobilien sowie Handel mit Produkten aller Art. Errichten von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland und Beteiligung an Unternehmen im In- und Ausland. Erwerben, belasten, veräussern und verwalten von Grundeigentum im In- und Ausland. Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen.“

B.- Am 21. Juni 2013 (Transaktionsdatum) wurde das Stammkapital auf Fr. 600'000.– erhöht und die Gesellschaft gemäss Umwandlungsplan vom 30. Mai 2013 und Bilanz per 21. Mai 2013 mit Aktiven von Fr. 1'082'830.53 und Fremdkapital von Fr. 468'417.79 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Die einzige Gesellschafterin, die B Treuhand GmbH, B, erhielt für ihre bisherigen Stammanteile 600'000 Aktien zu je Fr. 1.–. Als Verwaltungsräte amtieren seither Y, Berlin (Präsident), und Z, C, der zugleich Geschäftsführer der B Treuhand GmbH ist.

C.- Am 7. Januar 2015 (Eingang bei der Steuerbehörde) reichte die X AG die Steuererklärung 2013 ein. Sie deklarierte einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 7'026.– und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 634'710.–. Unter den Aktiven bilanzierte sie unter anderem ein Investment bei der in England domizilierten M AG Ltd. in der Höhe von Fr. 1'554'840.–. Das Kantonale Steueramt forderte die X AG mit E-Mail vom



21. Januar 2015 auf, das Aktionariat und die wirtschaftlich Berechtigten bekanntzugeben sowie „Depotauszug, Vertragswerk und Wertbestätigung zu Konto 2110“ (Kontobezeichnung „EUR M Investment“) einzureichen. Die X AG teilte am 10. Mai 2015 zum Aktionariat mit, der wirtschaftlich Berechtigte sei Y. Zum M-Investment wurde ausgeführt, das Kapital sei bis zum heutigen Zeitpunkt noch nicht zurücküberwiesen worden. Es existierten leider weder ein Depotauszug noch Unterlagen zur Wertbeständigkeit der Geldanlage. Eine Versteuerung könne somit erst nach der allfälligen Rückzahlung erfolgen. Es bestehe die Gefahr eines Totalverlusts. Weitere Auskünfte könnten erst erteilt werden, wenn der Sachverhalt klar sei. Das Kantonale Steueramt veranlagte die X AG am 15. Mai 2015 aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 für die Kantonssteuern 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 655'200.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 52'000.– und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 655'200.–. Unter anderem rechnete die Veranlagungsbehörde dem von der Gesellschaft deklarierten steuerbaren Reingewinn Fr. 635'160.– zu. Sie begründete dies damit, dass der X AG dieser Betrag von der M AG Ltd. im Jahre 2013 in monatlichen Zahlungen überwiesen worden sei. Diese Geldzuflüsse aus dem M-Investment stellten ausgeschüttete Gewinnanteile und keine Kapitalrückzahlungen dar. Die dagegen erhobenen Einsprachen wurden vom Kantonalen Steueramt mit Entscheiden vom 16. Juni 2015 abgewiesen, wobei das steuerbare Eigenkapital mit Fr. 687'469.– veranlagt wurde.

D.- Mit Eingabe vom 14. Juli 2015 (Datum des Poststempels: 15. Juli 2015) erhob die X AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte, der Einspracheentscheid vom 16. Juni 2016 und die ihm zugrunde liegenden Veranlagungsverfügungen und Schlussrechnungen vom 15. Mai 2015 seien aufzuheben, und die Angelegenheit sei zur erneuten Behandlung an das Kantonale Steueramt zurückzuweisen, eventualiter sei in der Sache selbst zu entscheiden und die monatlichen Geldrückflüsse als steuerneutrale Kapitalrückzahlungen zu qualifizieren.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 28. September 2015 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die X AG erhielt Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Dies tat sie mit Eingabe vom 11. Oktober 2015. Die Eidgenössische



Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

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

Erwägungen:

1.- Betrifft das Verfahren sowohl die Kantonssteuern als auch die direkte Bundessteuer, wie dies vorliegend der Fall ist, sind zwei Entscheide zu fällen. Diese können zwar beide im gleichen Dokument enthalten sein; dieses muss jedoch eine getrennte Begründung und ein getrenntes Dispositiv aufweisen, oder zumindest ein Dispositiv, das die beiden Steuern auseinanderhält (BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3). Dies war beim Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 19. Juni 2015 der Fall. Nach einem neueren Urteil könne im Dispositiv sogar auf eine Unterscheidung zwischen beiden Steuern verzichtet werden, wenn die entschiedene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sei und für beide Kategorien von Steuern gleich begründet werden könne. Aus der Begründung müsse dann aber klar hervorgehen, dass der Entscheid sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelte (BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1). Gleichwohl entscheidet das Bundesgericht auch bei Fragen, die sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene übereinstimmend geregelt sind, mit separaten Dispositiven (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C_560/2014 und 2C_561/2014 vom 30. September 2015, 2C_164/2013 und 2C_165/2013 vom 28. März 2014). Im Einklang damit werden der Rekurs und die Beschwerde vorliegend in einem einzigen Dokument behandelt, wobei im gemeinsamen Dispositiv beide Steuern auseinandergehalten werden.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- sowie zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Rechtsmittel sind mit Eingabe vom 15. Juli 2015 (Datum der Postaufgabe) rechtzeitig eingereicht worden. Sie



erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des 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.- Es ist nicht streitig, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin in den Jahren 2012 und 2013 bei der M AG Ltd. insgesamt Fr. 2'190'000.– investierte, davon Fr. 1'410'000.– im Jahr 2013. Ebenso wird nicht bestritten, dass die M AG Ltd. der Steuerpflichtigen im Jahr 2013 insgesamt Fr. 635'160.– auf die Bankkonten „1033 EUR LGT EUR“ und „1031 EUR Volksbank EUR“ überwies. Streitig ist hingegen, ob es sich bei den 14 Vergütungen um steuerbare Erträge oder steuerfreie Kapitalrückzahlungen handelte.

a) Die Vorinstanz erwog, dem Kontoauszug Nr. 2110 (M Investment) des Jahres 2013 lasse sich entnehmen, dass den monatlichen Rückzahlungen diverse Einzahlungen gegenüber gestanden hätten. Da die Rückzahlungsbeträge unterschiedlich hoch ausgefallen seien, sei von Gewinnausschüttungen auszugehen. Mit Schreiben vom 10. Mai 2015 habe die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das investierte Kapital nicht zurücküberwiesen worden sei. Da die Pflichtige trotz Aufforderung weder den Depotauszug noch die Investmentunterlagen eingereicht habe, sei aufgrund der gesamten Umstände von Gewinnausschüttungen auszugehen.

Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin brachte dagegen im Wesentlichen vor, sie habe mit der M AG Ltd. eine Vereinbarung zum Zweck der Veranlagung (sic) von Geldern abgeschlossen. Danach hätten bei Überweisung eines Investitionsbetrags jährlich 25% der Investitionssumme an sie rücküberwiesen werden sollen. Von den investierten Fr. 2'190'000.– seien bisher jedoch lediglich Fr. 635'160.– zurückbezahlt worden. Dieser Betrag sei nach dem buchhalterischen Vorsichtsprinzip nicht als Gewinn, sondern als Teilrückzahlung verbucht worden. Die M AG Ltd. habe den Vertrag mit Schreiben vom 13. Juli 2015 gekündigt und mitgeteilt, dass keine Gewinne ausbezahlt würden. Somit seien 40% des eingesetzten Kapitals verloren; lediglich 60%



würden per Saldo aller Ansprüche zurückgeführt. Der Verlust aus dem Investment belaufe sich somit auf Fr. 240'840.–. Es sei deshalb nicht gerechtfertigt, sie mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 655'200.– zu veranlagern. Die Versteuerung eines allfälligen Gewinns wäre nur dann zulässig gewesen, wenn zumindest das gesamte investierte Kapital von der M AG Ltd. zurückbezahlt worden wäre.

b) Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG, Art. 82 Abs. 1 lit. a StG). Hinzuzurechnen sind der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich Art. 64 StG (vgl. Art. 58 Abs. lit. c DBG, Art. 82 Abs. 1 lit. c StG). Dabei trägt die Veranlagungsbehörde im Allgemeinen die objektive Beweislast für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen. Die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen kann indes namentlich dann der steuerpflichtigen Person obliegen, wenn diese die mögliche und zumutbare Mitwirkung bei der Abklärung des steuerrechtlichen Sachverhalts pflichtwidrig und in schuldhafter Weise unterlassen hat. Beruhen Bilanz und Erfolgsrechnung auf einer formell und materiell ordnungsgemässen, d.h. in Übereinstimmung mit den obligationenrechtlichen Buchführungsvorschriften geführten Buchhaltung, so spricht eine natürliche Vermutung dafür, dass die darin aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und insbesondere der buchmässig ausgewiesene Erfolg materiell richtig sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 78 zu Art. 123 DBG, N 11 zu Art. 130 DBG). Vorbehalten bleiben allerdings die verschiedenen Korrekturmöglichkeiten, die sich aufgrund der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben. Rechtsgrund solcher Abweichungen bilden indes nicht handelsrechtliche, sondern steuerrechtliche Prinzipien (StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E. 2a).

Die Periodizität der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung wird an erster Stelle vom Realisationsprinzip reguliert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 20 zu Art. 58 DBG). Einkommen gilt grundsätzlich als realisiert, wenn dem Steuerpflichtigen Leistungen zufließen oder wenn er einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. In der Regel wird bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheint. Bei



Ertrag aus Kapitalvermögen ist daher grundsätzlich auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem die Leistung fällig wird (vgl. BGer 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001, in: StE 2001 B 21.1 Nr. 10, E. 3 mit Hinweis auf BGE 113 Ib 23 E. 2e). Im Zeitpunkt der Fälligkeit verwirklicht sich der Vermögenszuwachs und können die Anleger darüber verfügen, soweit die Forderung in diesem Zeitpunkt nicht unsicher erscheint, die Anleger auf den Vermögenszuwachs greifen können und nicht anzunehmen ist, dass die Auszahlung des Guthabens verweigert worden wäre, wenn die Anleger Zahlung verlangt hätten. Als Verfügung hat auch zu gelten, wenn die Anleger ihren Willen erkennbar in dem Sinn betätigen, ihre Ertragsguthaben für weitere Anlagen stehen zu lassen (vgl. BGer 2P. 208/2002 vom 6. Februar 2003, E. 2.2.2). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ändert an der Steuerbarkeit nichts, dass das den Gewinnausweisen zugrunde liegende Umverteilungsprinzip ("Schneeballsystem") nichts mit den vereinbarten Anlagerichtlinien zu tun hat und widerrechtlich ist. Einkommen entsteht auch aus widerrechtlichen oder gar kriminellen Handlungen (BGer 2C_351/2010 vom 6. Juli 2011, E. 3).

c) aa) Aus den Kontoauszügen geht hervor, dass der Rekurrentin und Beschwerdeführerin von der M AG Ltd. im Jahr 2013 Fr. 635'160.– überwiesen wurden. Die Zuflüsse wurden jeweils im Haben des Kontos Nr. 2110 (EUR M Investment) verbucht. Obwohl dieses Konto der Nummer nach den Passiven zuzuordnen war, wurde es per 31. Dezember 2013 auf der Aktivseite der Bilanz geführt. Es handelte sich offensichtlich um ein sogenanntes „Kippkonto“, das je nach Saldo auf der Aktiv- oder Passivseite ausgewiesen wurde. Sowohl die Zahlungen an die M AG Ltd. als auch die Überweisungen dieser Gesellschaft wurden – anders als von der Steuerpflichtigen behauptet – erfolgsneutral auf diesem Konto verbucht. Die jeweiligen Zahlungsgründe sind den eingereichten Buchhaltungsunterlagen jedoch nicht zu entnehmen. Die Vorinstanz forderte die Steuerpflichtige mit E-Mail vom 21. Januar 2015 (act. 7/I-04) deshalb zu Recht auf, weitere Informationen über das Konto Nr. 2110 – insbesondere auch die im Zusammenhang mit dem Investment getroffenen Vereinbarungen – einzureichen. Dies tat die Rekurrentin und Beschwerdeführerin jedoch nicht. Sie hielt im Schreiben an die Vorinstanz vom 10. Mai 2015 lediglich fest, es gebe keine derartigen Unterlagen. Das Kapital sei jedoch nicht zurückbezahlt worden. Eine Versteuerung komme somit erst nach einer allfälligen Rückzahlung in Frage (act. 7/I-05). Auch die eingereichten Zahlungsaufforderungen der A-Bank AG – gerichtet an die



B-Bank – konnten nichts zur Klärung des Sachverhalts beitragen. Die beiden Schreiben datierten vom 11. und 19. Dezember 2014 und bezogen sich auf eine am 11. Juli 2014 ausgestellte Zahlungsgarantie über die Summe von € 1'885'000.–, wobei die Bank im ersten Schreiben aufgefordert wurde, € 500'000.– zu überweisen; im zweiten Schreiben belief sich der zu überweisende Betrag auf € 1'885'000.–. Welche Rechtsgeschäfte der in den Schreiben erwähnten Zahlungsgarantie Nr. 1975-002 zugrunde lagen, blieb offen. Insbesondere wurde auch keine Kopie der Zahlungsgarantie eingereicht. Damit kam die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach. Es ist nicht glaubwürdig, dass eine Investition von Fr. 2'190'000.– ohne schriftliche Vertragsgrundlage getätigt wurde. Andernfalls hätte die Steuerpflichtige zumindest darlegen müssen, weshalb eine derart hohe Investition ohne jegliche Formalitäten getätigt wurde. Der einfache Hinweis, weitere Auskünfte könnten erst erteilt werden, wenn der Sachverhalt klar sei, reichte nicht. Auch im Einspracheverfahren wurden keine klärenden Unterlagen eingereicht. Dieses Verhalten führte zur Beweislastumkehr, weshalb es der Steuerpflichtigen oblag, den Nachweis dafür zu erbringen, dass es sich bei den Zahlungen der M AG Ltd. tatsächlich um steuerfreie Kapitalrückzahlungen handelte.

bb) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin führte aus, sie habe mit der M AG Ltd. eine Vereinbarung zum Zweck der Geldanlage abgeschlossen. Danach sollten bei Überweisung eines Investitionsbeitrags jährlich 25% der Investitionssumme an die Steuerpflichtige zurückfliessen. Über die Rentabilitätsziele wurden keine Ausführungen gemacht. Gegenüber der Vorinstanz hielt sie jedoch fest, die Versteuerung eines allfälligen Gewinns könne erst erfolgen, wenn zumindest die Gesamtzahlungen der M AG Ltd. über die Höhe des eingesetzten Kapitals hinaus erfolgt sei (act. 7/II-00). Damit schloss sie zumindest nicht aus, dass im Jahr 2013 steuerbare Kapitalerträge angefallen sein könnten. Die Steuerpflichtige kann jedoch über den Zeitpunkt der Besteuerung nicht selbst entscheiden. Das Periodizitätsprinzip besagt, dass es die Steuerpflichtigen nicht in der Hand haben zu bestimmen, wann sie die Steuern entrichten, sondern dass die Besteuerung in jener Periode erfolgen soll, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wird (vgl. E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, § 18 N 15). Im Übrigen wies die Pflichtige in der Erfolgsrechnung 2013 einen Kapitalgewinn von Fr. 30'000.– aus, den sie – soweit aus den Akten ersichtlich – jedoch nicht bezog, sondern bei der M AG Ltd. reinvestierte. Somit steht fest, dass der



Rekurrentin und Beschwerdeführerin im Jahr 2013 von der M AG Ltd. Fr. 635'160.– überwiesen wurden. Dass es sich dabei um Kapitalrückzahlungen handelte, ist nicht dargetan und erscheint angesichts der Kapitalflüsse unglaubwürdig. So ist nicht nachvollziehbar, weshalb am 8. Januar 2013 Fr. 60'000.– an die M AG Ltd. überwiesen und einen Tag später Fr. 15'600.– zurücküberwiesen wurden. Auch am 17. April 2013 wurden dem Investment-Konto Fr. 25'320.– gutgeschrieben, und einen Tag später wurden der M AG Ltd. Fr. 120'000.– vergütet. Sodann wurden der Pflichtigen am 18. November 2013 von der M AG Ltd. Fr. 172'800.– überwiesen. Bereits am nächsten Tag liess sie dieser Gesellschaft wiederum Fr. 120'000.– zukommen. Diese Transaktionen lassen darauf schliessen, dass es sich bei den Gutschriften der M AG Ltd. tatsächlich um Erträge aus dem Investment handelte. Damit erzielte die Rekurrentin eine Rendite von nahezu 30 Prozent. Es gibt jedoch Hinweise darauf, dass der Geschäftsführer der M AG Ltd., der in der Schweiz ansässige K, Investoren Renditen von bis zu 36 Prozent pro Halbjahr in Aussicht stellte (vgl. [www....](#)). Zudem wurde K von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) mit Schreiben vom 23. September 2015 zur Geschäftstätigkeit der M AG Ltd. befragt (act. 10/1). Wie die Rekurrentin und Beschwerdeführerin vorbrachte, kam diese Gesellschaft ihren Verpflichtungen im Jahr 2015 nicht mehr nach. Ende des Jahres 2013 scheint dies jedoch noch nicht der Fall gewesen zu sein. Andernfalls wären der Steuerpflichtigen am 16. Dezember 2013 nicht Fr. 38'400.– überwiesen worden. Mit der Vorinstanz ist deshalb davon auszugehen, dass die Zahlungen der M AG Ltd. als steuerbare Erträge aus Finanzinvestitionen zu qualifizieren waren. Die Rekurrentin erbrachte den Nachweis, dass es sich dabei um Kapitalrückzahlungen handelte nicht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich um eine internationale Geschäftsbeziehung handelt und deshalb nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besonderes strenge Beweiserfordernisse zu beachten sind. So sind beispielsweise die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen (BGer 2C_797/2012, 2C_798/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.2.2; Urteil des Verwaltungsgerichts B 2009/203 vom 11. Mai 2010 E. 3.2, in: [www.gerichte.sg.ch](#)). Dass die M AG Ltd. später zahlungsunfähig wurde und die Steuerpflichtige rund 40 Prozent des investierten Kapitals verlor, ist möglich, ändert jedoch nichts daran, dass die streitigen Einkünfte nach dem Periodizitätsprinzip im Jahr 2013 realisiert wurden.

c) Somit ergibt sich, dass die Vorinstanz dem steuerbaren Gewinn 2013 zu Recht Fr. 635'160.– zurechnete. Der Rekurs und die Beschwerde sind in diesem Punkt



abzuweisen, wobei im Rahmen der Neuveranlagung (hinten E. 5) die Kürzung des Aktivpostens „Gründungskosten,, um Fr. 2'400.– zu berücksichtigen ist.

4.- Die Vorinstanz veranlagte das steuerbare Eigenkapital am 13. Mai 2015 mit Fr. 52'309.– und berücksichtigte dabei die dem Reingewinn zugerechneten Erträge in der Höhe von Fr. 635'160.– nicht. Sie holte dies im Einspracheverfahren nach. Dies ist zulässig, da die Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren die Steuerfaktoren neu festsetzen und auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen abändern kann, sofern sie ihn vorher anhört (vgl. Art. 135 Abs. 1 DBG, Art. 182 Abs. 1 StG). Das rechtliche Gehör wurde der Rekurrentin und Beschwerdeführerin dazu jedoch nicht gewährt. Diese Gehörsverletzung durch die Vorinstanz kann im Rekurs- und Beschwerdeverfahren jedoch geheilt werden, da die Verwaltungsrekurskommission über eine umfassende Überprüfungsbefugnis verfügt (Art. 46 Abs. 1 VRP; vgl. statt vieler BGE 126 I 72). Die nicht hinreichende Begründung der angefochtenen Verfügung ist indessen bei der Kostenverlegung zugunsten der Rekurrentin und Beschwerdeführerin zu berücksichtigen. Im Gegenzug bleibt die Höhe der vorinstanzlichen Verfahrenskosten unverändert.

Das buchmässig ausgewiesene Eigenkapital ergibt sich aus der Addition von ausgewiesenem Gesellschaftskapital, offenen Reserven sowie dem Gewinnvortrag (Reingewinn + Gewinn-/Verlustvortrag):

Gesellschaftskapital:	Fr. 600'000.–
Gewinnvortrag	Fr. 14'649.–
Reingewinn 2013	Fr. 655'220.– (Fr. 635'160.– + Fr. 20'060.–)
Eigenkapital	Fr. 1'269'869.–

Unter Berücksichtigung der von der Vorinstanz vorgenommenen und nicht bestrittenen Kürzung der aktivierten „Gründungskosten“ (Konto-Nr. 1550) um Fr. 2'400.– ist die Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'267'469.– zu



veranlagten. Damit wird sie gegenüber dem Entscheid der Vorinstanz, die von einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 687'469.– ausging, schlechter gestellt (reformatio in peius), was grundsätzlich zulässig ist (Art. 56 Abs. 1 VRP), aber eine Vernehmlassung erfordern würde (Urteil des Verwaltungsgerichts B 2003/159 vom 1. April 2004 E. 2c). Darauf kann indes verzichtet werden, da sich die Höhe des Eigenkapitals im Wesentlichen aus dem Reingewinn und dem Gesellschaftskapital ergibt. Zum Reingewinn konnte sich die Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren ausführlich äussern, und das einbezahlte Gesellschaftskapital deklarierte sie in der Steuererklärung 2013 ebenfalls mit Fr. 600'000.–.

5.- Nach Art. 84 Abs. 2 lit. a StG bzw. Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG können die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerstrafen, steuerlich in Abzug gebracht werden. Steuerlich abzugsfähig sind die für die laufende Steuerperiode geschuldeten Steuern. Für am Bilanzstichtag geschuldete, aber noch nicht bezahlte Steuern ist im Sinn von Art. 669 Abs. 1 OR aufwandwirksam eine Steuerrückstellung zu bilden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 242 f.). Die Vorinstanz wäre daher gehalten gewesen, aufgrund der vorgenommenen Aufrechnung von Amtes wegen die entsprechende Steuerrückstellung in der Steuerbilanz der Steuerperiode 2013 anzupassen (vgl. Brülisauer/Helbing, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl. 2008, N 9 zu Art. 59 DBG; vgl. auch P. Locher, Kommentar zum DBG II. Teil, Therwil/Basel 2004, N 55 zu Art. 59).

6.- Zusammenfassend ergibt sich, dass die Einspracheentscheide der Vorinstanz vom 16. Juni 2015 aufzuheben und die Angelegenheit zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen (Korrektur des steuerbaren Eigenkapitals und Berücksichtigung der Steuerrückstellung und Berücksichtigung der nicht aktivierbaren Gründungskosten) an die Vorinstanz zurückzuweisen sind. Dies entspricht einer teilweisen Gutheissung von Rekurs und Beschwerde.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens und des Beschwerdeverfahrens zu vier Fünfteln der Rekurrentin und Beschwerdeführerin und zu einem Fünftel dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Dies rechtfertigt sich auch wegen der Verletzung des rechtlichen Gehörs im



Einspracheverfahren (Art. 95 Abs. 2 VRP). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 1'000.– ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 2'000.– sind zu verrechnen und der Rekurrentin und Beschwerdeführerin im Restbetrag von Fr. 400.– zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 16. Juni 2015

wird aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an

die Vorinstanz zurückgewiesen, im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom

16. Juni 2015 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der

Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen, im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3. Die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je Fr. 1'000.– werden zu

vier Fünfteln der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, unter Verrechnung des

Kostenvorschusses von total Fr. 2'000.–, und zu einem Fünftel dem Staat auferlegt.

Der Rest des Kostenvorschusses von Fr. 400.– wird der Rekurrentin und

Beschwerdeführerin zurückerstattet.