



Fall-Nr.:	B 2021/223, B 2021/224
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	11.07.2022
Entscheiddatum:	16.05.2022

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 16.05.2022**

**Nichteintreten auf Rekurs und Beschwerde durch die Verwaltungsrekurskommission (VRK). Art. 196 Abs. 1 und 161 StG (sGS 811.1), Art. 48 VRP (sGS 951.1). Art. 119, 140 und 145 DBG (SR 642.11). Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, der Verweis der Beschwerdeführerin auf Rechnungskopien (der Beschwerde in Klarsichtmäppchen beigelegt und nach Jahren sortiert) sei strukturiert mit Nennung der einzelnen Buchhaltungskonti und der jeweiligen Steuerjahre erfolgt. Hierbei handle es sich um eine sachbezogene Begründung, aufgrund welcher für Rechtsmittelinstanz und Steuerverwaltung erkennbar sei, mit welchen Überlegungen und mit welchem Ziel (konkret: Korrektur der vom Beschwerdegegner vorgenommenen steuerlichen Aufrechnungen) der Rechtsmittel-Antrag gestellt worden sei. Nachdem es bei allen streitigen Aufrechnungen um die Frage gehe, ob die Zahlungen der Beschwerdeführerin an Drittdienstleister geschäftsmässig begründet seien oder nicht, erweise sich auch die gleichförmige und sich wiederholende Begründung für die einzelnen Jahre als gerechtfertigt. Insofern habe mit der Rechtsmitteleingabe an die Vorinstanz eine substantiierte Sachdarstellung und Beilegung von Beweismitteln vorgelegen. Soweit von einer inhaltlich grundsätzlich zureichenden und damit gültig eingereichten, aber in Teilaspekten inhaltlich zu präzisierenden Beschwerde ausgegangen würde, wäre sie einer nachträglichen Verbesserung zugänglich. Die ab 1. März 2021 geltende Praxis des Verwaltungsgerichts ziele insbesondere auf eine (hier nicht gegebene) blosse Beschwerdeerklärung ab, die von einer professionellen und/oder rechtskundigen Vertretung zwecks Verlängerung der Beschwerdefrist eingereicht worden sei und einer nachträglichen Verbesserung/Ergänzung nicht zugänglich wäre. Die Möglichkeit zur Verbesserung der Rechtsmitteleingabe müsse im Verfahren vor der Vorinstanz umso mehr zum Tragen kommen können, als sie die erste und zudem (im Gegensatz zum Verwaltungsgericht) die mit voller Kognition ausgestattete kantonale Steuerjustiz-Instanz sei. Der für st. gallische**



**Rechtsmittelverfahren nicht ohne Weiteres versierten Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin (Treuhandbüro) könne nicht vorgeworfen werden, sie habe sich innert der Rechtsmittelfrist (bewusst) auf eine mangelhafte Beschwerde beschränkt, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der Beschwerdefrist herbeizuführen. Bei Annahme einer inhaltlich zu präzisierenden Begründung der bei der Vorinstanz erhobenen Rechtsmittel wäre somit eine Nachfrist zur materiellen Verbesserung zu gewähren gewesen. Eine Nachfristansetzung im Rechtsmittelverfahren werde aufgrund einer mangelnden Mitwirkung in früheren Verfahrensstadien nicht einfach hinfällig. Eine Möglichkeit zur Verbesserung der Rechtsmitteleingabe habe das Schreiben der Vorinstanz vom 31. August 2021 nicht eingeräumt, sondern der Beschwerdeführerin ausschliesslich Gelegenheit gewährt, zur prozessualen Frage der Gültigkeit der eingereichten Rechtsmittel Stellung zu nehmen. Die nachträgliche Eingabe der Beschwerdeführerin vom 9. September 2021 habe die Vorinstanz denn auch nicht als Verbesserung der Beschwerdebegründung entgegengenommen, sondern - mit Hinweis auf den Eingang dieses Schreibens nach Ablauf der Rechtsmittelfrist - ausdrücklich von der Prüfung des Vorliegens einer ausreichenden Begründung unter Berücksichtigung jenes Schreibens abgesehen. Dieses Vorgehen vermöge den von der Praxis gestellten Anforderungen an eine Rechtsmittelbegründung und an die Möglichkeit einer allfälligen Verbesserung der Rechtsmitteleingabe sowie den Verhältnissen, wie sie bei der Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwänden und/oder entsprechenden steuerlichen Aufrechnungen regelmässig vorliegen würden, nicht gerecht zu werden. Die angefochtene Nichteintretensverfügung lasse sich dementsprechend nicht aufrechterhalten (Verwaltungsgericht, B 2021/223, B 2021/224).**

**Entscheid vom 16. Mai 2022**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**T. \_\_ AG,**

**Beschwerdeführerin,**



## St.Galler Gerichte

vertreten durch St. Galler Steuerexperten AG, Bogenstrasse 9, 9000 St. Gallen,

gegen

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

**Vorinstanz,**

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

**Beschwerdegegner,**

und

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Nichteintretensentscheid (Kantonssteuern sowie direkte Bundessteuer aufgrund  
der Rechnungsabschlüsse 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

**A.a.**

Die T.\_\_\_ AG wurde durch das kantonale Steueramt St. Gallen am 30. November 2020 für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse 2014 bis 2018 veranlagt. Hiergegen erhob die T.\_\_\_ AG am 20. Dezember 2020 Einsprache, ohne Anträge zu stellen oder Unterlagen einzureichen.



## St.Galler Gerichte

Im Nachgang zu entsprechenden Aufforderungen des kantonalen Steueramtes reichte die T.\_\_\_ AG mit E-Mail vom 18. März 2021 Unterlagen ein; konkrete Anträge stellte sie weiterhin nicht. Das Steueramt ging im Einspracheentscheid vom 21. Juli 2021 davon aus, dass Unterlagen zur Entkräftung von steuerlichen Korrekturen eingereicht worden waren, prüfte sie entsprechend und hiess die Einsprache für das Jahr 2014 teilweise gut; die Einsprachen für die Jahre 2015 bis 2018 wies es ab. Für die Kantonssteuern setzte es die steuerbaren Reingewinne auf CHF 624'600 (2014, satzbestimmend), CHF 337'700 (2015; satzbestimmend: CHF 355'500), CHF 330'200 (2016; satzbestimmend: 600'400), CHF 183'100 (2017; satzbestimmend: CHF 333'000) und CHF 266'100 (2018; satzbestimmend: CHF 483'900) sowie die steuerbaren Eigenkapitalien auf CHF 134'000 (2014, satzbestimmend), CHF 0 (2015 bis 2017) und CHF 28'000 (2018; satzbestimmend: CHF 56'000) fest. Für die direkte Bundessteuer setzte es die steuerbaren Reingewinne auf CHF 624'600 (2014), CHF 355'500 (2015), CHF 600'400 (2016), CHF 333'000 (2017) und CHF 483'900 (2018) fest (act. G 8 3/1).

### **A.b.**

Die A.\_\_\_ AG erhob für die T.\_\_\_ AG bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Eingabe vom 21. August 2021 Rekurs und Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 21. Juli 2021 mit dem Antrag, die Aufrechnungen gemäss Einspracheentscheid seien rückgängig zu machen. Zur Begründung der fehlenden Berechtigung der Aufrechnungen verwies sie jeweils auf beigelegte Rechnungskopien und zugrundeliegende Verträge (act. G 8/1). Der Verfahrensleiter der VRK gab der A.\_\_\_ AG hierauf mit Schreiben vom 31. August 2021 unter Einforderung eines Kostenvorschusses bekannt, dass vorab die Frage zu beantworten sei, ob die Rechtsmittel die Gültigkeitsvoraussetzungen erfüllen und insbesondere eine ausreichende Begründung enthalten würden. Falls dies nicht der Fall sein sollte, werde das Gericht auf die Rechtsmittel mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht eintreten (act. G 8/5). Die A.\_\_\_ AG nahm hierzu im Schreiben vom 9. September 2021 Stellung und bestätigte ihren Antrag und ihre Begründung (act. G 3/6). Die VRK verzichtete in der Folge auf die Einholung einer Vernehmlassung bei der Vorinstanz und trat mit Präsidialverfügung vom 17. September 2021 auf die Rechtsmittel nicht ein mit der Begründung, dass Rekurs und Beschwerde mangels Begründung unvollständig seien und eine Nachfristansetzung nicht möglich sei, weil es sich bei der Nichtbeachtung der Begründungspflicht nicht um ein nachträglich korrigierbares Versehen handle (act. G 2).



### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diese Nichteintretensverfügung erhob die St. Galler Steuerexperten AG für die T. \_\_ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 20. Oktober 2021 Beschwerde mit den Anträgen, die Verfügung sei aufzuheben und die VRK (Vorinstanz) sei anzuweisen, auf den Rekurs und die Beschwerde einzutreten und die Rechtsmittel materiell zu behandeln, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (act. G 1).

#### **B.b.**

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 5. November 2021 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Ausführungen in der angefochtenen Verfügung (act. G 7). Der Beschwerdegegner hielt in der Vernehmlassung vom 17. November 2021 fest, er erachte das vorinstanzliche Nichteintreten auf Rekurs und Beschwerde mangels Begründung als (sehr) streng; letztlich sei es jedoch Sache der Steuerjustizinstanzen zu beurteilen, ob die Gültigkeitsvoraussetzungen für die Rechtsmittel eingehalten seien. Auf die Stellung eines formellen Antrags werde verzichtet (act. G 10). Die Beschwerdebeteiligte liess sich in der Eingabe vom 8. November 2021 vernehmen, verzichtete jedoch ebenfalls auf eine Antragstellung (act. G 11).

#### **B.c.**

Die Beschwerdeführerin bestätigte mit Eingabe vom 20. Dezember 2021 ihren Standpunkt (act. G 13). Die Vorinstanz verzichtete auf eine weitere Stellungnahme (act. G 15). Die Beschwerdebeteiligte äusserte sich in einer weiteren Eingabe vom 10. Januar 2022, neu mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin (act. G 16). Hierzu erging eine Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 24. Januar 2022 (act. G 18). Am 26. Januar 2022 gab die Vorinstanz ihren Verzicht auf weitere Ausführungen bekannt (act. G 20).

#### **B.d.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



### Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

#### 1.

##### 1.1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung aufgrund der Rechnungsabschlüsse vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern 2014 bis 2018 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 bis 2018 andererseits zu Recht im gleichen Urteil, 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).

##### 1.2.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; 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 Erhebung der Rechtsmittel berechtigt. Die Eingabe vom 20. Oktober 2021 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (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.

Streitig ist, ob die Vorinstanz zu Recht auf den Rekurs (Kantonssteuern 2014 bis 2018) und Beschwerde (direkte Bundessteuer 2014 bis 2018) gegen den Einspracheentscheid vom 21. Juli 2021 nicht eintrat. - Gemäss Art. 119 DBG können die vom Gesetz bestimmten Fristen nicht erstreckt werden (sog. Verwirkungsfristen). Vor Verwaltungsgericht richten sich die Rechtsmittel-Fristen bei der direkten Bundessteuer nach den Bestimmungen des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens (vgl. Art. 145 Abs. 2 DBG). Demnach kann die steuerpflichtige Person gegen den Beschwerdeentscheid der Verwaltungsrekurskommission innert 30 Tagen nach Zustellung beim Verwaltungsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 DBG). Sie muss in der Beschwerde ihre Begehren stellen, die sie begründenden



Tatsachen und Beweismittel angeben sowie Beweisurkunden beilegen oder genau bezeichnen. Entspricht die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, so wird der steuerpflichtigen Person unter Androhung des Nichteintretens eine angemessene Frist zur Verbesserung angesetzt (Art. 140 Abs. 2 DBG). Bei den kantonalen Steuern können die Beteiligten den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission ebenfalls innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht anfechten (Art. 196 Abs. 1 StG). Das Verfahren richtet sich nach den Vorschriften des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (vgl. Art. 161 StG). Nach Art. 48 VRP ist der Rekurs schriftlich einzureichen. Er muss einen Antrag sowie eine Darstellung des Sachverhalts und eine Begründung enthalten. Er ist zu unterzeichnen. Fehlen Antrag, Darstellung des Sachverhaltes, Begründung oder Unterschrift, so fordert die Rechtsmittelinstanz die rekurrierende Person unter Ansetzung einer Frist auf, das Rechtsmittel zu ergänzen. Mit der Aufforderung zur Ergänzung ist anzudrohen, dass nach unbenützter Frist auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werde (Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 VRP).

### 2.2.

Die in Art. 140 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG verankerte Nachfrist ist als Rechtswohltat zugunsten rechtunkundiger und prozessual unerfahrener steuerpflichtiger Personen konzipiert, um diese vor den Folgen einer andernfalls mangelhaften Prozessführung zu bewahren. Eine Nachfrist ist von vornherein nicht anzusetzen, wenn die beschwerdeführende Person sich innert Frist auf eine mangelhafte Beschwerde beschränkt, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der Beschwerdefrist herbeizuführen. Dies gilt auch, wenn der steuerpflichtigen Person kein Rechtsmissbrauch vorgeworfen werden kann. Eine blosser Anmeldung der Beschwerde innerhalb der gesetzlichen Frist, verbunden mit dem Begehren um eine Nachfrist zur Einreichung von Antrag und Begründung ist im Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer deshalb ausgeschlossen. Demnach ist in Steuersachen die Nachfrist zur Verbesserung der Eingabe nur bei Beschwerden, wo eine Begründung an sich vorliegt, diese aber unklar ist, zu gewähren. Da es sich bei der Einsprache- und Beschwerdefrist um eine gesetzliche oder peremptorische Frist und damit eine Verwirkungsfrist handelt, geht das materielle oder prozessuale Recht insgesamt unter, falls nicht sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen innerhalb der 30 Tage erfüllt werden (BGer 2C\_666/2018 vom 10. September 2018 E. 2.2.4-2.2.5 mit weiteren Hinweisen; Hunziker/ Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N 48 zu Art. 140 DBG).

In VerwGE B 2020/103 und 104 vom 30. November 2020 wurde die bis anhin



grosszügige Praxis des Verwaltungsgerichts St. Gallen bei der Gewährung von Nachfristen in Steuerverfahren sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch kantonale Steuern nicht mehr aufrechterhalten. In Steuersachen mit einer 30-tägigen Beschwerdefrist ist daher die Gewährung einer Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde nicht mehr möglich. Möglich bleibt einzig bei mangelhaften Beschwerden die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung. Eine blosser Anmeldung der Beschwerde innerhalb der gesetzlichen Frist, verbunden mit dem Begehren um eine Nachfrist zur Einreichung von Antrag und Begründung ist damit in Steuerverfahren ausgeschlossen. Unabhängig davon besteht auch in Steuerverfahren nach wie vor die Möglichkeit, eine kurze Nachfrist (Notfrist) zur Verbesserung von mangelhaften Beschwerdeeingaben anzusetzen (vgl. Art. 140 Abs. 2 Satz 2 DBG). Zu berücksichtigen sein wird dabei jedoch, dass die Nachfrist vor allem rechtsunkundige und prozessual unbeholfene Steuerpflichtige vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung bewahren soll. Die Nachfristansetzung kann daher unterbleiben, wenn der Steuerpflichtige oder sein Vertreter bewusst eine mangelhafte Rechtschrift einreicht, um sich so eine Erstreckung der Rechtsmittelfrist zu verschaffen (VerwGE B 2020/103 und 104 a.a.O. E. 3 mit weiteren Hinweisen).

### 3.

#### 3.1.

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, die Vertreterin der Beschwerdeführerin sei keine Laiin und vertrete Klienten berufsmässig vor Gericht, weshalb ein höheres Mass an Sorgfalt zu verlangen sei und die immer gleichen beiden Erklärungen zu den angefochtenen Aufrechnungen ("Die Aufrechnung bezüglich Konto ... ist nicht gerechtfertigt, anbei die Rechnungskopien und die zugrundeliegenden Verträge.") mit einem Verweis auf ein Aktenbündel keine Begründung darstellen würden, weil sich die Beschwerdeführerin damit mit den Einspracheentscheiden nicht auseinandergesetzt habe. Der Rekurs und die Beschwerde seien mangels Begründung unvollständig. Eine Nachfristansetzung sei nicht möglich, weil es sich bei der Nichtbeachtung der Begründungspflicht nicht um ein nachträglich korrigierbares Versehen handle. Die Beschwerdeführerin sei in der Rechtsmittelbelehrung der Einspracheentscheide zudem ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die VRK keine Nachfrist zur Ergänzung ansetze, wenn Rekurs oder Beschwerde unvollständig seien und es sich nicht um einen versehentlichen formellen Fehler handle. Unter den gegebenen Umständen sei die Beschwerdeführerin gehalten gewesen, den Vertretungsauftrag frühzeitig zu erteilen, damit die Beauftragte genügend Zeit zur Einreichung vollständiger Rechtsmittel habe. Auf den Rekurs und die Beschwerde sei



mangels Begründung nicht einzutreten. Die am 9. September 2021 nachgereichten Ausführungen würden hieran nichts ändern, da sie nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingegangen seien und damit offenbleiben könne, ob damit genügende Begründungen vorliegen würden oder nicht (act. G 2).

### 3.2.

Die Beschwerdeführerin wendet unter anderem ein, bei sachgerechter Auslegung von Art. 140 Abs. 2 DBG und Art. 48 Abs. 1 VRP und gemäss Mitteilung des Verwaltungsgerichts vom 21. Dezember 2020 ([publikationen.sg.ch](http://publikationen.sg.ch)), seien die Voraussetzungen für das Eintreten auf den Rekurs bzw. die Beschwerde vom 21. August 2021 durch die Vorinstanz erfüllt gewesen. Die Untersuchungspflicht der Vorinstanz dürfe nicht unterlaufen werden, indem übermässige Anforderungen an die Begründung gestellt würden. Die A.\_\_ AG sei, was die Führung von Rechtsmittelverfahren vor Gerichtsinstanzen anbelange, als Laiin zu behandeln, weil sie berufsmässig Buchhaltungen und Steuererklärungen bearbeite. Am 21. August 2021 seien ein rechtsgenügender Antrag und eine rechtsgenügende Begründung eingereicht worden. Es wäre überspitzt formalistisch, wegen des fehlenden Aktenverzeichnisses auf das Rechtsmittel nicht einzutreten. Die Vorinstanz sei in der angefochtenen Verfügung überhaupt nicht auf die Begründung der A.\_\_ AG eingetreten, was eine willkürliche und unkorrekte Sachverhaltsermittlung und Rechtsverweigerung darstelle. Unzutreffend sei die Feststellung der Vorinstanz, dass sich die Rechtsmitteleingabe "im Einzelnen" mit dem Einspracheentscheid auseinandersetzen müsse. Die Vorinstanz wende sowohl in ihrem Schreiben vom 31. August 2021 als auch in der Nichteintretensverfügung vom 17. September 2021 für die Nachfristansetzung eine enge, rein formelle Betrachtungsweise an und schliesse im Schreiben vom 31. August 2021 eine Nachfristansetzung für die Begründung aus. Dabei hätte die Vorinstanz eine Nachfrist für die formelle Ergänzung (Einreichung eines Aktenverzeichnisses) und materielle Ergänzung der Beschwerde (verbale Umschreibung der Verbindung zwischen den Beilagen und der direkten Begründung) ansetzen sollen. Der Ansicht der Beschwerdebeteiligten, wonach eine Nichterfüllung von Verfahrensobliegenheiten im Vorverfahren höhere Anforderungen an die Prozessvoraussetzungen zur Folge habe, könne nicht gefolgt werden. Die gesetzliche Rechtsweggarantie gelte für die mit voller Kognition ausgestattete Vorinstanz unabhängig vom Verhalten der steuerpflichtigen Person im Vorverfahren bzw. habe erst recht dann Bedeutung, wenn im Vorverfahren nicht alles optimal gelaufen sei. Die bei der Vorinstanz erhobenen Rechtsmittel würden die Voraussetzungen für eine Nachfristansetzung erfüllen (act. G 1, G 13).



### 3.3.

#### 3.3.1.

Die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin besteht insbesondere in der Planung und Bearbeitung von EDV-Konzeptionen, der Erbringung von IT-Dienstleistungen, im Handel mit Software und Hardware und in der Erstellung von Multimedia-Konzeptionen (vgl. Handelsregister-Eintrag). In der Steuerveranlagung vom 30. November 2020 *rechnete* der Beschwerdegegner verschiedene Aufwendungen *auf* mit dem Hinweis, dass deren geschäftsmässige Begründung nicht rechtsgenügend nachgewiesen sei (vgl. G 8 Beilage). Die Beschwerdeführerin erhob hiergegen am 20. Dezember 2020 Einsprache, ohne indes konkrete Anträge zu stellen. Hierauf verlangte der Beschwerdegegner am 22. Dezember 2020 und 23. Februar 2021 zusätzliche Angaben und Unterlagen, worauf die Beschwerdeführerin am 18. März 2021 dem Beschwerdegegner die betreffenden Aufwandkonti samt den entsprechenden Rechnungen zukommen liess. Im Einspracheentscheid vom 21. Juli 2021 hielt der Beschwerdegegner fest, dass die Beschwerdeführerin die wiederholt gewährten und erstreckten Fristen ungenügend genutzt habe und ihren Verfahrenspflichten "fast zur Gänze" nicht nachgekommen sei (vgl. act. G 3/3a S. 2f.). Der Beschwerdegegner prüfte indes die eingereichten Unterlagen und hiess gestützt darauf die Einsprache für das Jahr 2014 teilweise gut; die Einsprachen für die Jahre 2015 bis 2018 wies er ab und bestätigte eine *ermessensweise Aufrechnung* von 50% der verbuchten Aufwände der einzelnen Jahre (act. G 3/3a und Veranlagungsverfügungen in act. G 3/3b). Die Beschwerdeführerin verwies hierauf in der Eingabe an die Vorinstanz vom 21. August 2021 zur Begründung der fehlenden Rechtfertigung der im Einspracheentscheid vom 21. Juli 2021 bestätigten Aufrechnungen bzw. der geschäftsmässigen Begründetheit der bezogenen Leistungen - jeweils unter Nennung des entsprechenden Kontos und des Jahres - auf beigelegte Rechnungskopien und zugrundeliegende Verträge mit den Leistungserbringern oder fügte eine kurze Erklärung an (letzteres für einzelne Positionen betreffend das Steuerjahr 2018). Zusätzlich hielt sie mit Hinweis auf ihre Internetseite fest, es handle sich um eine junge Unternehmung (Gründung 2011). Die Ergebnisse der ersten Jahre seien nicht glänzend gewesen. Es seien tiefe und *dem Drittvergleich standhaltende Stundensätze angewendet* worden. Verträge für das Outsourcing im Ausland seien vorhanden und beigelegt. Zum Teil sei auch mit Hardware gehandelt worden, mit niedriger Marge. Sämtliche mit den Aufwendungen zusammenhängende Dienstleistungen seien über die Beschwerdeführerin an die Kunden fakturiert worden (act. G 8/1).



### 3.3.2.

An das Erfordernis der Antragstellung und Begründung werden praxisgemäss keine allzu strengen Massstäbe angelegt, namentlich dann nicht, wenn die Eingaben nicht von Personen abgefasst sind, welche sich berufsmässig mit der Rechtsvertretung vor Rechtsmittelinstanzen befassen. Die Gültigkeit der Beschwerde setzt voraus, dass aus ihrem Inhalt erkennbar ist, in welchem Umfang und aus welchen Gründen die Abänderung des angefochtenen Entscheids angestrebt wird (vgl. SGE 2008 Nr. 15 E. 1.2 m.H.). Wenn in der angefochtenen Verfügung (act. G 2 S. 3 sechster Absatz am Schluss) und in Zigerlig/Örtli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, VII. Rz. 95, ohne weitere Differenzierung festgehalten wird, dass sich die Rechtsmitteleingabe mit dem angefochtenen Entscheid *im Einzelnen* auseinandersetzen müsse, so kann dies keinen strengeren Massstab zur Folge haben, als er sich bereits aus der erwähnten Rechtsprechung ergibt. Wesentlich ist mithin einzig, dass die Rechtsmittel-Begründung den Grund und den Umfang des Abänderungsantrages erkennen lässt (SGE 2008 Nr. 15; vgl. auch GVP 1985 Nr. 50 letzter Absatz; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N 47 zu Art. 140 DBG). Eine darüberhinausgehende Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid ("im Einzelnen") ist nicht verlangt.

Wenn die Beschwerdebeteiligte unter Verweisung auf einen zivilrechtlichen Entscheid (BGer 4A\_443/2018 vom 30. April 2018 E. 2.2) anmerkt, dass der pauschale Verweis auf Beilagen als Begründung in aller Regel nicht genüge (act. G 11 E. 2.4), ist zum einen festzuhalten, dass jenes Verfahren der hier nicht geltenden (zivilprozessualen) Verhandlungsmaxime unterlag. Zum anderen steht vorliegend - wie sich nachstehend zeigen wird - nicht ein blosser pauschaler Verweis auf Akten (ohne weitere Erklärungen) in Frage. Einem Verweis auf gleichzeitig mit der Eingabe eingereichte Akten kann in Fällen, in denen es - wie vorliegend (vgl. vorstehende E. 3.3.1) - im Wesentlichen um Zahlenwerte geht, insofern für sich allein ein Aussagewert zukommen, als er eine geeignete Grundlage dafür bildet, Annahmen der Einsprache-Instanz überprüfen und gegebenenfalls korrigieren zu können. So kann die Einreichung von Belegen für steuerliche Belange durchaus selbsterklärend sein, wenn die streitige Thematik - wie vorliegend die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwandposten und entsprechende steuerliche Aufrechnungen - konkret umrissen und eingegrenzt ist. Zusätzliche verbale Ausführungen führen in einem von Zahlen beherrschten Kontext nicht immer zu besserer Erkenntnis oder mehr Klarheit. Der Beschwerdegegner hatte - und dies erscheint hier von Bedeutung - im Verwaltungs- und Einspracheverfahren diverse als Aufwand verbuchte Positionen gerade deshalb nicht akzeptiert, weil er sie



mangels entsprechender Belege als unzureichend nachgewiesen erachtete. Die (im vorinstanzlichen Verfahren nicht erfolgte) Einholung einer Vernehmlassung beim Beschwerdegegner hätte unter Umständen gezeigt, dass die Verweise auf Rechnungskopien nicht zum vornherein als unzureichende Begründung für die fehlende Rechtfertigung von steuerlichen Aufrechnungen ausser Betracht fallen. Der Beschwerdegegner hätte mithin zur Klärung der Situation beitragen können, wäre er im vorinstanzlichen Verfahren dazu eingeladen worden. Bereits im Einspracheverfahren führte denn auch die Einreichung von weiteren Akten zu einer teilweisen Gutheissung für das Jahr 2014. Der in der angefochtenen Verfügung vermerkte Umstand, dass mit dem vorinstanzlichen Rechtsmittel "ein Aktenstoss von mehr als 20 cm Höhe eingereicht wurde und die Akten weder nummeriert noch in einem Aktenverzeichnis aufgeführt waren" (act. G 2 S. 2), stellt für sich allein als formelle Gegebenheit keinen Nichteintretensgrund dar, sondern hätte gegebenenfalls Anlass gebildet, der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, ihre Rechtsmitteleingabe entsprechend in *formeller* Hinsicht (mit einer Aktennummerierung und einem Aktenverzeichnis) zu verbessern. Eine solche Gelegenheit räumte das vorinstanzliche Schreiben vom 31. August 2021 (act. G 8/5) indes nicht ein.

### 3.3.3.

Was die Übersichtlichkeit und die Ordnung der Rekursbeilagen betrifft, ist aktenkundig, dass alle Akten in Klarsichtmappchen nach Jahren sortiert, mit den Konti und den dazugehörigen Rechnungen, der Vorinstanz als Beilage zu Rekurs und Beschwerde eingereicht worden waren. Auch die Beschwerdebeteiligte anerkennt, dass von einer rechtsgenügelichen Rechtsmittelbegründung auszugehen ist, wenn die Anfechtung von Aufrechnungen für die einzelnen Positionen jeweils mittels Verweis auf konzise, für den Nachweis der einzelnen Positionen beigelegte Unterlagen erfolge (act. G 16 S. 5 f.). Der Verweis der Beschwerdeführerin auf Rechnungskopien (der Beschwerde wie erwähnt in Klarsichtmappchen beigelegt und nach Jahren sortiert) erfolgte strukturiert mit Nennung der einzelnen Buchhaltungskonti und der jeweiligen Steuerjahre (act. G 8/1). Hierbei handelt es sich - unabhängig von weiteren, die Beschwerdeanträge und -begründung bestätigenden bzw. präzisierenden Ausführungen im Schreiben vom 9. September 2021 (act. G 3/6) - um eine sachbezogene Begründung, aufgrund welcher für Rechtsmittelinstanz und Steuerverwaltung klar erkennbar ist, mit welchen Überlegungen und mit welchem Ziel (konkret: Korrektur der vom Beschwerdegegner vorgenommenen steuerlichen Aufrechnungen) der Rechtsmittel-Antrag gestellt wurde. Letzteres hat umso mehr zu gelten, als das Thema des Einspracheverfahrens mit demjenigen des vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens übereinstimmte bzw. im



vorinstanzlichen Verfahren keine neuen Aspekte hinzukamen. Nachdem es bei allen streitigen Aufrechnungen der Jahre 2014 bis 2018 um immer dieselbe Frage geht, ob die Zahlungen der Beschwerdeführerin an Drittdienstleister geschäftsmässig begründet sind oder nicht, erweist sich auch die gleichförmige und sich wiederholende Begründung für die einzelnen Jahre als gerechtfertigt. Aus den der Rechtsmitteleingabe an die Vorinstanz beigelegten Rechnungen der Leistungserbringer sind die Projekte, für welche die Leistungen bezogen wurden, sowie die leistungserbringenden Mitarbeiter samt Stundenansatz und Zeitaufwand ersichtlich (act. G 8/1 Beilagen). Insofern lag mit der Rechtsmitteleingabe an die Vorinstanz eine substantiierte Sachdarstellung und Beilegung von Beweismitteln vor (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 55 zu Art. 140 DBG). Es war nicht nicht nötig, die Beilagen dahin zu "durchforsten, ob sich daraus etwas zugunsten der behauptungsbelasteten Partei ableiten lässt" (vgl. Anmerkung der Beschwerdebeteiligten in act. G 11 S. 3 unten). Der Vorhalt der Beschwerdebeteiligten, dass in der Rechtsmitteleingabe an die Vorinstanz die angefochtenen Entscheide "im Grunde genommen pauschal als falsch qualifiziert werden und zur Begründung sodann undifferenziert auf umfangreiche, unstrukturierte beigelegte Akten verwiesen" werde (act. G 11 S. 5 zweiter Absatz), trifft - jedenfalls in dieser Form - nicht zu und ist von daher, wie die Beschwerdebeteiligte selbst einräumt, tatsächlich "mit Vorsicht zu geniessen" (vgl. act. G 11 S. 4 unten). Dies gilt auch für die Feststellung der Beschwerdebeteiligten, wonach sich die Eingabe vom 21. August 2021 darin erschöpfe, die angefochtenen Einspracheentscheide ohne die geringste Auseinandersetzung mit deren Inhalt für falsch zu erklären und "diverse ungeordnete und nicht zuordenbare Unterlagen beizulegen" (act. G 16 S. 5 oben). Unzutreffend ist sodann ihr weiteres Vorbringen, wonach die in der Rechtsmitteleingabe angebrachten "Verweise sowie die dazu beigebrachten ungeordneten Unterlagen keine stringente Zuordnung zu den einzelnen Positionen zulassen" würden (act. G 16 S. 5 Ziffer 2.3.3 letzter Absatz am Schluss).

Zu beachten ist im Weiteren der - unbestritten gebliebene - Hinweis der Beschwerdeführerin, dass die A.\_\_\_ AG *berufsmässig Buchhaltungen und Steuererklärungen* für ihre Kundschaft erstellt, Eingaben an Justizbehörden jedoch nicht zum Kerngebiet einer Treuhandgesellschaft gehören (act. G 1 Ziffer 3.1 siebter Absatz). Vertretung in (Steuer-)Prozessverfahren gehört denn auch nicht zum im Handelsregister eingetragenen Zweck und auch nicht zum im Internet publizierten Dienstleistungsangebot ([www. ... .ch](http://www. ... .ch); besucht am 28.04.2022 14.35). Hinsichtlich der Führung von Gerichtsverfahren vor st. gallischen Behörden kann die A.\_\_\_ AG mit Sitz in



B.\_\_ im Kanton Zug von daher jedenfalls nicht uneingeschränkt als versiert bzw. professionell gelten.

### 3.3.4.

Die Prüfung der Frage, ob Leistungen von nahestehenden Unternehmen einem Drittvergleich standhalten, ist in aller Regel mit einigem Aufwand und allenfalls auch weiterem Klärungsbedarf verbunden. Soweit in der geschilderten Situation von einer inhaltlich grundsätzlich zureichenden und damit gültig eingereichten, aber in Teilaspekten inhaltlich zu präzisierenden Beschwerde ausgegangen würde, wäre sie einer nachträglichen Verbesserung zugänglich. Der Beschwerdeführerin bzw. der A.\_\_ AG kann angesichts der dargelegten tatsächlichen Gegebenheiten nicht vorgeworfen werden, sie habe sich innert der Rechtsmittelfrist (bewusst) auf eine mangelhafte Rechtsmitteleingabe beschränkt, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der Beschwerdefrist herbeizuführen (vgl. BGer 2C\_666/2018 a.a.O. E. 2.2.5). Die ab 1. März 2021 geltende *Praxis des Verwaltungsgerichts* zielt denn auch insbesondere auf eine - hier nicht gegebene - blosse Beschwerdeerklärung, die von einer professionellen und/oder rechtskundigen Vertretung *zwecks Verlängerung der Beschwerdefrist* eingereicht wurde und einer nachträglichen Verbesserung/Ergänzung nicht zugänglich wäre (vgl. Publikation Nr. 00.034.761 vom 21. Dezember 2020, publikationen.sg.ch). Zudem wurde in VerwGE B 2020/103 und 104 a.a.O. E. 3.2 explizit bestätigt, dass "... einzig bei mangelhaften Beschwerden die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung. ..." möglich bleibe. Dabei wurde zu Recht nicht zwischen formeller und materiell-inhaltlicher Verbesserung unterschieden. Diese Möglichkeit zur Verbesserung muss im *Verfahren vor der Vorinstanz* umso mehr zum Tragen kommen können, als sie die erste und zudem (im Gegensatz zum Verwaltungsgericht) die mit voller Kognition ausgestattete kantonale Steuerjustiz-Instanz ist (Art. 142 Abs. 4 DBG, Art. 46 Abs. 1 VRP).

Bei Annahme einer *inhaltlich* zu präzisierenden Begründung der bei der Vorinstanz erhobenen Rechtsmittel wäre somit eine Nachfrist zur *materiellen* Verbesserung zu gewähren gewesen. Eine Nachfrist wäre selbst dann anzusetzen gewesen, wenn (wie die Beschwerdebeteiligte dies tut; act. G 11 S. 4 E. 3) davon ausgegangen würde, dass die Untersuchungspflicht der Vorinstanz (vgl. Art. 130 Abs. 1 i.V.m. Art. 142 Abs. 4 DBG, Art. 143 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 54 zu Art. 140 DBG) durch die mangelnde Mitwirkung der Beschwerdeführerin *im Veranlagungs- und Einspracheverfahren* herabgesetzt war. Dies umso mehr, als die A.\_\_ AG erst für das Rechtsmittelverfahren vor der Vorinstanz beigezogen worden war (vgl. act. G 3 Beilage



4). Mithin wird eine Nachfristansetzung im Rechtsmittelverfahren - sofern eine solche vorliegend überhaupt als notwendig erachtet wird - aufgrund einer mangelnden Mitwirkung *in früheren Verfahrensstadien* nicht einfach hinfällig. Mit der Beschwerdeführerin (act. G 13 Ziffer 4.7) ist im Weiteren festzuhalten, dass es bei der Prüfung der Voraussetzungen des Eintretens und der Nachfristansetzung um Rechtsfragen geht, deren Beantwortung - entgegen der offenbaren Auffassung der Beschwerdebeteiligten (act. G 11 S. 5 f.) - nicht dem Ermessen der Vorinstanz überlassen sind. Eine Möglichkeit zur Verbesserung der Rechtsmitteleingabe räumte das Schreiben der Vorinstanz vom 31. August 2021 nicht ein, sondern gewährte der Beschwerdeführerin ausschliesslich Gelegenheit, zur *prozessualen Frage der Gültigkeit der eingereichten Rechtsmittel* Stellung zu nehmen (act. G 3/5). Die nachträgliche Eingabe der Beschwerdeführerin vom 9. September 2021 (act. G 3/6) nahm die Vorinstanz denn auch nicht als Verbesserung der Beschwerdebegründung entgegen, sondern sah - mit Hinweis auf den Eingang dieses Schreibens nach Ablauf der Rechtsmittelfrist - ausdrücklich von der Prüfung des Vorliegens einer ausreichenden Begründung unter Berücksichtigung jenes Schreibens ab (vgl. act. G 2 S. 4 dritter Absatz). Dieses Vorgehen - ob nun als "überspitzt formalistisch" zu qualifizieren oder nicht - vermag den von der Praxis gestellten Anforderungen an eine Rechtsmittelbegründung und an die Möglichkeit einer allfälligen Verbesserung der Rechtsmitteleingabe sowie den Verhältnissen, wie sie bei der Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwänden und/oder entsprechenden steuerlichen Aufrechnungen regelmässig vorliegen, nicht gerecht zu werden. Die angefochtene Nichteintretensverfügung lässt sich dementsprechend nicht aufrechterhalten.

#### 4.

##### 4.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde unter Aufhebung der Nichteintretensverfügung vom 17. September 2021 gutzuheissen und die Sache zur Weiterführung des Verfahrens und zu anschliessender materieller Behandlung der Streitsache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

##### 4.2.

In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die amtlichen Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Die amtlichen Kosten sind demgemäss vom Staat zu tragen. Eine Entscheidegebühr von CHF 3'000 (B 2021/223: CHF 1'800, B 2021/224: CHF 1'200) ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS



941.12). Auf deren Erhebung ist zu verzichten (Art. 97 VRP). Der Beschwerdeführerin sind die von ihr geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 3'000 zurückzuerstatten.

### 4.3.

Die durch die St. Galler Steuerexperten AG vertretene Beschwerdeführerin hat Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten durch den Staat (Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021). Ohne Kostennote wird die Entschädigung ermessensweise festgesetzt (sachgemäss Art. 6 und 19 der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO). Angemessen erscheinen CHF 3'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO), zuzüglich Barauslagen von CHF 120 (4%). Eine Mehrwertsteuerentschädigung wurde nicht beantragt (Art. 29 HonO).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### 1.

Die Beschwerdeverfahren B 2021/223 und B 2021/224 werden vereinigt.

#### 2.

Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse 2014 bis 2018 wird unter Aufhebung der Nichteintretensverfügung vom 17. September 2021 gutgeheissen und die Sache zur Weiterführung des Verfahrens und zu anschliessender materieller Behandlung der Streitsache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

#### 3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse 2014 bis 2018 wird unter Aufhebung der Nichteintretensverfügung vom 17. September 2021 gutgeheissen und die Sache zur Weiterführung des Verfahrens und zu anschliessender materieller Behandlung der Streitsache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

#### 4.

Der Staat trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'000 (B 2021/223: CHF 1'800, B 2021/224: CHF 1'200). Auf die Erhebung wird verzichtet. Die von der Beschwerdeführerin in den Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 3'000 werden ihr zurückerstattet.



### 5.

Der Staat entschädigt die Beschwerdeführerin mit CHF 3'000 zuzüglich Barauslagen von CHF 120, ohne Mehrwertsteuer.