

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1113/2018

Urteil vom 8. Januar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Andreas von Albertini,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, Abteilung III, vom 16. November 2018 (B 2018/155 und 156).

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat Sitz in U. _____/SG. Sie wird von B. _____ gehalten, der bis Anfang 2014 auch Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift und CEO der C. _____ AG (nachfolgend: die Schwestergesellschaft) war. Diese teilt mit der Steuerpflichtigen die Adresse.

B.
Die Steuerpflichtige will per 1. Januar 2014 von der Schwestergesellschaft einen Opel Insignia zum Buchwert von Fr. 24'600.– übernommen haben. Ein schriftlicher Kaufvertrag liegt nicht vor. Das Fahrzeug wurde strassenverkehrsrechtlich nicht eingelöst. Eine Drittgesellschaft stellte der Schwestergesellschaft am 4. Dezember 2014 Rechnung für einen Neuwagen, dessen Nettopreis sich auf Fr. 45'969.– belief. Die Drittgesellschaft übernahm in diesem Zusammenhang den Opel Insignia, wobei das Auto mit Fr. 15'969.– angerechnet wurde. Die genaueren Hintergründe sind unbekannt. Die Steuerpflichtige verbuchte im Geschäftsjahr 2014, was den Opel Insignia betrifft, einen Aufwand von Fr. 10'378.– ("Verlust" von Fr. 8'631.–, "Mehrwertsteuer" von Fr. 1'183.–, "Rundungsabschreibung" von Fr. 564.–).

C.
Im weiteren verbuchte die Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2014 einen Aufwand von Fr. 37'800.–, der gemäss ihren Büchern auf von einer im Ausland ansässigen Person erbrachten Beratungsleistungen beruhen soll. Auch hierzu fehlt ein schriftlicher Vertrag. Die Vergütungen sollen gemäss Angaben der Steuerpflichtigen in

bar erfolgt sein, wobei die Rechnungen eine ausländische Steuernummer (UID-Nummer) aufweisen, die niemandem zugeordnet werden kann. Auf den Rechnungskopien vom 31. März 2014 (EUR 14'000.–), 30. Juni 2014 (EUR 10'000.–) und 30. September 2014 (EUR 7'500.–) fehlt zudem die Unterschrift. Die Verbuchung erfolgte jeweils, noch bevor Rechnung gestellt wurde. Die Quittungen wurden von unterschiedlichen Person unterzeichnet. Die Unterschriften vom 5. Mai 2014 (Quittung) und vom 9. September 2014 (Bankbeleg), die von derselben Person stammen sollen, stimmen nicht überein.

D.

Das Steueramt des Kantons St. Gallen (KStA/SG) veranlagte die Steuerpflichtige mit Veranlagungsverfügungen vom 26. Juli 2016 für die Steuerperiode 2014. Dabei rechnete sie einen Betrag von Fr. 48'178.– auf. Sie begründete dies damit, dass weder der Fahrzeugaufwand (Fr. 10'378.–) noch der Beratungsaufwand, die beide verbucht worden waren, geschäftsmässig begründet sei. Zugunsten der Steuerpflichtigen sei eine zusätzliche Steuerrückstellung von Fr. 3'300.– zu berücksichtigen. Mit Einspracheentscheiden vom 1. Mai 2017 bestätigte sie dies. Die an die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen gerichteten Rechtsmittel blieben erfolglos (Entscheide vom 29. Mai 2018).

E.

Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, dessen Abteilung III die Beschwerden mit Entscheid B 2018/155 / B 2018/156 vom 16. November 2018 abwies. Das Verwaltungsgericht erkannte im Wesentlichen, der vertragslose Zustand und die Umstände liessen die geschäftsmässigen Begründetheit des Fahrzeugaufwandes als zweifelhaft erscheinen. Aus dem Umstand, dass die Veranlagungsbehörde einen Reparaturaufwand von Fr. 1'673.– anerkannt habe, lasse sich nichts ableiten, da die Steuerpflichtige nicht nur über das fragliche Fahrzeug verfügt habe. Hinsichtlich des geltend gemachten Beratungsaufwandes bestünden erhebliche Zweifel an der Echtheit der vorgelegten Rechnungen, zumal das Entgelt in Form von Bargeldzahlungen erfolgt sein soll.

F.

Mit Eingabe vom 11. Dezember 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht "Beschwerde". Die Begründung deutet darauf hin, dass die Eingabe als subsidiäre Verfassungsbeschwerde verstanden werden soll. Die Steuerpflichtige beantragt, es sei von der Aufrechnung von Fr. 37'800.– abzusehen und der steuerbare Reingewinn auf Fr. 22'372.– (bzw. Fr. 0.–) statt Fr. 15'400.– festzusetzen, dies bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 129'000.– (anstelle von Fr. 126'000.–).

G.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen - namentlich von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - abgesehen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Steuerpflichtige hält (nur) die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (Art. 113 ff. BGG) für gegeben, was sie aus Art. 83 lit. m BGG herleitet. Vorliegend stellt sich indes keine Frage von Stundung oder Erlass, wovon Art. 83 lit. m BGG spricht, sondern eine veranlagungsrechtliche Rechtsfrage, für welche die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist (Art. 83 BGG e contrario). Die übrigen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Die Eingabe ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegenzunehmen. Darauf ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E.

2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 144 V 173 E. 1.2 S. 175). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 I 28 E. 2.4 S. 31). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen).

1.5. Gemäss Art. 107 Abs. 1 BGG darf das Bundesgericht über die Anträge der Parteien nicht hinausgehen (zur Dispositionsmaxime im Abgaberecht namentlich Urteile 2C 489/2018 / 2C 490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 1.2.2; 2C 124/2013 vom 25. November 2013 E. 2.2.3 und 2.2.4, in: ASA 82 S. 379, RDAF 2015 I 311, ZBl 115/2014 S. 663).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist einzig die Aufrechnung von Fr. 37'800.– im Zusammenhang mit angeblichen Beratungsleistungen aus dem Ausland (Sachverhalt, lit. C). In Bezug auf den angeblichen Fahrzeugaufwand von Fr. 10'378.– (Sachverhalt, lit. B) verzichtet die Steuerpflichtige ausdrücklich auf einen Antrag. Wenngleich sie dies zu Unrecht aus Art. 83 lit. m BGG herleitet, ist dies für das Bundesgericht verbindlich. Niemand kann sich auf fehlende Rechtskenntnis berufen ("Nichtwissen schützt nicht"; Urteil 2C 926/2018 vom 18. Oktober 2018 E. 2.3 mit Hinweisen), insbesondere auch nicht eine anwaltlich vertretene Person. Diese muss sich das prozessuale Verhalten ihrer Hilfsperson bzw. vertraglichen Vertretung anrechnen lassen (Urteile 2C 987/2017 vom 7. Dezember 2017 E. 3.4; 2C 222/2014 vom 10. März 2014 E. 2.4 mit Hinweis, in: ASA 82 S. 661). Mit Blick auf Art. 107 Abs. 1 BGG (vorne E. 1.5) ist dem Fahrzeugaufwand nicht weiter nachzugehen.

2.2.

2.2.1. Die Begründung der Steuerpflichtigen geht im Wesentlichen dahin, es liege eine einwandfreie Buchhaltung vor und der verbuchte Beratungsaufwand sei geschäftsmässig begründet. Das Vorliegen einer geldwerten Leistung sei von der Veranlagungsbehörde zu beweisen, dies gelte auch bei bestrittenen (Bar-) Zahlungen ins Ausland. Das KStA/SG habe diesen Anforderungen nicht genügt.

2.2.2. Die von der Steuerpflichtigen vorgebrachten rechtstheoretischen Überlegungen treffen an sich zu. So gilt der bundesgerichtlichen Praxis zufolge, dass eine formell richtige Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig ist (Urteile 2C 311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1, in: ASA 85 S. 59; 2C 812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1, in: ASA 83 S. 63; 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.3 mit Hinweis). Ebenso stimmt ist es, dass die Vermutung durch die Veranlagungsbehörde umzustossen ist, da steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen hingegen durch die steuerpflichtige Person zu beweisen sind (Normentheorie; BGE 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508). Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG). Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; dazu etwa Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1).

2.2.3. Macht die steuerpflichtige Person geltend, es seien Zahlungen ins Ausland geflossen, so sind die Untersuchungsmöglichkeiten der Veranlagungsbehörde naturgemäss eingeschränkt. Dies gilt auch in Zeiten der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, zumal hier das Subsidiaritätsprinzip zu beachten ist (BGE 144 II 206 E. 3.3.1 S. 211). Erhöhte Mitwirkungspflichten gelten daher, wenn die Mittel in einen anderen Staat geflossen sein sollen (Urteile 2C 276/2018 vom 15. Juni 2018 E. 2.6.2; 2C 183/2017 vom 6. März 2017 E. 3.3 zum Fürstentum Liechtenstein). Entsprechend unterliegen die steuerpflichtigen Personen in solchen Fällen einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht (Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2). Sie haben nicht nur den Empfänger der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände darzulegen, die zur Zahlung geführt haben. Von der steuerpflichtigen Person wird verlangt, dass sie die Verträge, die Korrespondenz und die Bankbelegte vorlegt (Urteile 2C 942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3; 2C 473/2016 / 2C 474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3 mit Hinweisen).

2.2.4. Ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet sei (Art. 59 Abs. 1 bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; BGE 142 II 488 E. 3.6.8 S. 503 f.), fragt sich erst, wenn der erfolgswirksame Mittelfluss bewiesen ist.

2.3.

2.3.1. Die Steuerpflichtige erklärt, es sei unbestritten, dass sie im Geschäftsjahr 2014 Barzahlungen "an einen in der Bundesrepublik Deutschland domizilierten D. _____ ausgerichtet" habe. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) vermochte die Steuerpflichtige indes über das angebliche Rechtsgeschäft mit D. _____ keinen (schriftlichen) Vertrag vorzulegen. Die Unterlagen beschränken sich auf nicht unterzeichnete Kopien von Rechnungen, die D. _____ ausgestellt haben soll, und auf Quittungen, die unterschiedliche Unterschriften aufweisen. Worin die Leistungen des D. _____ im Einzelnen bestanden haben sollen, konnte die Vorinstanz nicht feststellen (zum Ganzen hiervor Sachverhalt, lit. C).

2.3.2. Die Vorinstanz würdigt die erhobenen Sachumstände dahingehend, dass erhebliche Zweifel an der Echtheit der Rechnungen und der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwandes bestünden (zum Ganzen hiervor Sachverhalt, lit. E). Die im bundesgerichtlichen Verfahren von der Steuerpflichtigen vorgetragene Sachumstände bleiben diffus und vermögen die vorinstanzlichen Feststellungen jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig darzustellen. Damit kann auch offenbleiben, ob durch die sachverhaltlichen Ausführungen der Steuerpflichtigen gegebenenfalls das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) tangiert wäre. Die Steuerpflichtige meint im Wesentlichen, den von der Vorinstanz untersuchten "Sachverhaltsmomenten" (fehlender schriftlicher Vertrag, Barzahlung, "angeblich dubiose UID-Nummer auf den Fakturas von D. _____", "teilweise Empfangnahme und Quittierung (...) durch beauftragte Dritte [Ehefrau und Freunde]") komme keine entscheidrelevante Bedeutung zu. Da es sich bei der Beweiswürdigung um eine Tatfrage handelt (vorne E. 1.4), hätte die Steuerpflichtige aber klar und detailliert anhand des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern sie in ihren verfassungsmässigen Individualrechten verletzt worden sein soll. Dieser qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (vorne E. 1.3) kommt die Steuerpflichtige mit ihrer appellatorischen Kritik aber nicht nach. So zeigt sie auch nicht ansatzweise auf, inwiefern die Vorinstanz verfassungsrechtlich unhaltbar vorgegangen sein soll.

2.3.3. Weshalb die auf einen angeblich mündlichen Vertrag gestützten Zahlungen in bar vorgenommen und von verschiedenen Personen entgegengenommen wurden, legt die Steuerpflichtige auch vor Bundesgericht nicht dar. Die vorinstanzliche Beweiswürdigung verstösst weder gegen Verfassungs- noch Bundesgesetzrecht. Entsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz erwägt, mangels hinreichenden Nachweises des Aufwandes sei der Betrag von Fr. 37'800.– aufzurechnen.

2.4. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen

3.

Die dargelegten Rechtssätze zur direkten Bundessteuer finden sich in gleicher Weise im Recht der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden (StHG). Der Kanton St. Gallen hat das hier massgebende Harmonisierungsrecht in allen Teilen in das Steuergesetz (des Kantons St. Gallen) vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) überführt. Es kann auf das Dargelegte verwiesen werden.

IV. Kosten und Entschädigungen

4.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton St. Gallen, der in seinem amtlichen Wirkungsbereich obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Januar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher