

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/21, B 2018/22 vom 3. Februar 2019

Sg Verwaltungsgericht, 2019-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2018_21, B_2018_22

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/21, B 2018/22 du 3 février 2019

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2018/21, B 2018/22 del 3 febbraio 2019

Regeste

Steuerrecht; Art. 31 Abs. 3 und Art. 82 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 3 und Art. 58 Abs. 1 DBG. Die Beschwerdeführerin ist an einer Kollektivgesellschaft beteiligt. Bei der Ermittlung der Einkünfte hat die Veranlagungsbehörde die Zinsen auf einem von einer britischen Gesellschaft gewährten Darlehen – und das Darlehen selbst – sowie Wertberichtigungen auf dem Warenlager und dem Mehrwertsteuerguthaben und der Lebenshaltung der Gesellschafter zuzurechnende Spesen nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt. Die Steuerpflichtige ist den im internationalen Verhältnis geltenden höheren Beweisanforderungen nicht gerecht geworden. Das Darlehen erscheint als simuliert. Hinsichtlich der Wertberichtigung auf dem Mehrwertsteuerguthaben weist sie die behauptete Falschbuchung nicht nach. Die Berechnungen der Veranlagungsbehörde zur Wertberichtigung auf dem Warenlager sind nachvollziehbar. Auch mit der Beschwerde legt die Steuerpflichtige keine detaillierte Zusammenstellung der privaten beziehungsweise geschäftsmässig begründeten Kosten vor. Das Verwaltungsgericht weist die Beschwerde ab (Verwaltungsgericht, B 2018/21 und B 2018/22).

Erwägungen

E. 1

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Reingewinns juristischer Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend der direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, 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).

E. 2

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, in Verbindung mit Art. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1). Als Steuerpflichtige, deren Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist die Beschwerdeführerin zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerden gegen den am 13. Dezember 2017 versandten vorinstanzlichen Entscheid wurde mit Eingabe vom 12. Januar 2018 rechtzeitig erhoben und erfüllt zusammen mit der Ergänzung

beziehungsweise Verbesserung vom 15. März 2018 formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1 VRP; Art. 142 DBG in Verbindung mit den genannten Bestimmungen; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 142 DBG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 3

Streitig ist die Höhe des steuerbaren Einkommens und Vermögens der Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2012 bis 2014.

E. 3.1

Steuerbar sind unter anderem alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 31 Abs. 1 StG und Art. 18 Abs. 1 DBG) sowie das gesamte Reinvermögen (Art. 53 Abs. 1 StG). Das Einkommen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 21 Abs. 1 StG und Art. 10 Abs. 1 DBG). In einem ersten Schritt ist das steuerbare Einkommen der Personengemeinschaft – unter Berücksichtigung der entsprechenden Gewinnungskosten – zu ermitteln (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N 3 zu Art. 10 DBG). Vorliegend ist unbestritten, dass das Einkommen und Vermögen der Kollektivgesellschaft Q. __ & Co. steuerlich zu einem Drittel der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist. Uneinigkeit besteht aber in Bezug auf die vom Beschwerdegegner ermittelte Höhe des Einkommens wie des Vermögens der Q. __ & Co. in den Steuerperioden 2012 bis 2014.

E. 3.2

Wird eine ordentliche Buchhaltung geführt, entspricht das Einkommen einer Kollektivgesellschaft dem Saldo der Erfolgsrechnung (Art. 31 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 82 Abs. 1 lit. a StG und Art. 18 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Das Geschäftsvermögen einer Kollektivgesellschaft bestimmt sich nach dem Eigenkapital am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres (vgl. Art. 68 Abs. 2 StG). Auch im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz. In seinem Aspekt als "Bemessungsprinzip" bestimmt das Massgeblichkeitsprinzip, dass der handelskonforme Einzelabschluss an sich auch steuerrechtlich verbindlich ist. Freilich ändert dies nichts daran, dass lediglich die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen steuerlich abziehbar sind. Nach den handelsrechtlichen Buchführungsregeln dürfen nur die Ausgaben als Aufwand belastet werden, die im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. BGer 2C_162/2016 vom 29. September 2016 E. 4.5). Aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht obliegt es der Steuerbehörde, den rechtserheblichen Sachverhalt zu ermitteln (Art. 176 Abs. 1 StG, Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei untersteht die steuerpflichtige Person allerdings einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 168 ff. StG, Art. 124 ff. DBG). In Bezug auf die Beweislast gilt folgendes: Der Nachweis der steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis der steueraufhebenden oder steuermindernden Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGer 2C_162/2016 vom 29. September 2016 E. 2.3).

E. 3.3

Die Beschwerdeführerin reichte mit den Steuererklärungen 2012 bis 2014 auch die Geschäftsabschlüsse 2012 bis 2014 der Q. & Co. ein, auf deren Ergebnisse bei der Einkommensermittlung – unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften – abzustellen ist. Umstritten ist unter anderem die steuerliche Behandlung des Darlehens der Y. TRADING (2014) sowie diverse steuerliche Aufrechnungen. Der Beschwerdegegner hat folgende Aufrechnungen vorgenommen: Aufrechnungen 2012: CHF 283'155.00 Schuldzinsen Y. TRADING CHF 88'012.00 Ausgleich MWST CHF 7'500.00 PA Unkosten Telefon, private Aufwendungen CHF 6'155.00 PA Versicherungen CHF 97'442.00 Korrektur Wertberichtigungen Inventar S.-Systemartikel CHF 79'896.00 ./ Verlust CHF 402'368.00 Total 100 % Einkünfte aus Personengesellschaft CHF 134'123.00 1/3 Einkünfte aus Personengesellschaft CHF 3'053.00 PA Leasing 9,6 % von CHF 31'806 CHF 137'176.00 Steuerbare Einkünfte aus Personengesellschaft 2012 Aufrechnungen 2013: CHF 108'818.00 Schuldzinsen Y. TRADING CHF 4'800.00 PA Unkosten Telefon, private Aufwendungen CHF 3'526.00 PA Versicherungen CHF 1'176.00 Privater Aufwand Wasser/Strom EFH, Busse etc. CHF 3'000.00 Privat Aufwand Garagentorsanierung CHF 1'467.00 Konto 4701 ohne Beleg CHF 127'042.00 Korrektur Wertberichtigung Inventar S.-Systemartikel CHF 9'878.00 Ausgleichszuschlag Überabschreibungen CHF 6'335.00 ./ Verlust CHF 253'372.00 Total 100 % Einkünfte aus Personengesellschaft CHF 84'457.00 1/3 Einkünfte aus Personengesellschaft CHF 3'053.00 PA Leasing 9,6 % von CHF 31'806 CHF 87'510.00 Steuerbare Einkünfte aus Personengesellschaft 2013 Aufrechnungen 2014: CHF 80'738.00 Schuldzinsen Y. TRADING CHF 999'777.00 Kreditor / Darlehen Y. TRADING CHF 7'600.00 PA Unkosten Telefon, private Aufwendungen CHF 13'299.00 PA Aufwand 4501 Reiseversicherung, Privathaftpflicht, private Vorsorge, Haushaltversicherung CHF 3'706.00 Privater Aufwand Wasser/Strom EHF, Abonnemente etc. CHF 158'750.00 Korrektur Wertberichtigung Inventar S.-Systemartikel CHF 1'769.00 Ausgleichszuschlag Überabschreibungen CHF 4'975.00 ./ Verlust CHF 1'260'664.00 Total 100 % Einkünfte aus Personengesellschaft CHF 420'221.00 1/3 Einkünfte aus Personengesellschaft CHF 3'053.00 PA Leasing 9,6 % von 31'806 CHF 423'274.00 Steuerbare Einkünfte aus Personengesellschaft 2014 Dabei sind in allen drei Jahren die Aufrechnungen für den Ausgleichszuschlag infolge Überabschreibungen sowie PA Leasing von CHF 3'053 unbestritten.

E. 4

Darlehen / Darlehenszinsen der Y. TRADING

E. 4.1

Zu prüfen ist, ob die in den Steuerperioden 2012 bis 2014 als Aufwand verbuchten Zinsen auf dem Darlehen der Y. TRADING zu Recht nicht zum Abzug zugelassen wurden und ob die Aufrechnung der Darlehensschuld in der Steuerperiode 2014 rechtmässig ist. Der Beschwerdegegner (act. 1-16 / 14) begründet im Wesentlichen die Aufrechnungen wie folgt: Anlässlich der Buchprüfung am 21. Juni 2016 habe der Steuerpflichtige erklärt, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag vorliege, es bestehe kein Kontakt mehr zum Darlehensgeber. Auf keiner der in der Folge dann doch noch vorgelegten Unterlagen des Darlehensgebers sei eine Telefonnummer, Mail-Adresse oder Kontaktperson aufgeführt. Eine Abgleichung der Unterschriften sei nicht möglich. Der eingereichte Darlehensvertrag

habe die Adresse von heute, nicht etwa vom Jahr 2001, in dem er abgeschlossen wurde. Die Gläubigerin Y. __ TRADING bestätigte am 10. Dezember 2016 einen Schuldbestand von CHF 1'189'322.51, d.h. per Abschluss 31. März 2014. Es fehle ein Nachweis des Fortbestandes sowie der Schuldentwicklung mit Saldi, Kontaktdaten zu den Gläubigern etc. Es liege ein simuliertes Darlehen vor. Nicht erklärbar sei auch, weshalb als Darlehensnehmer und Pfandgläubiger A. __ – der seit dem 8. April 2005 gar nicht mehr Gesellschafter sei – aufgeführt sei und nicht die Kollektivgesellschaft Q. __ & Co. Die Beschwerdeführerin (act. 1-16 / 1 + 7) vertritt die Meinung, dass der Beschwerdegegner den Bestand des Darlehens bis jetzt nie in Frage gestellt und die Schuldzinspflicht langjährig anerkannt habe, woraus eine nachwirkende Vertrauensgrundlage abgeleitet werden dürfe, auch liege kein simuliertes Darlehen vor. Die vorliegenden Unterlagen seien genügend. Die abweichende Beurteilung hätte der Beschwerdegegner vorgängig mitteilen müssen, damit die Beschwerdeführerin dieser drohenden Aufrechnungen hätte frühzeitig entgegenwirken können. Die plötzliche Änderung der Veranlagungspraxis und die Beweisanforderungen des Beschwerdegegners würden gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen.

E. 4.2

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere Zinsen auf Geschäftsschulden zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens abziehbar (Art. 40 Abs. 1 und 2 lit. e StG und Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. d DBG). Zur Ermittlung des steuerbaren Vermögens können die von der steuerpflichtigen Person zu tragenden Solidarschulden vom Reinvermögen abgezogen werden (Art. 62 StG). Als steuermindernde Tatsachen obliegt die Beweislast sowohl zum Nachweis des tatsächlichen Anfallens und der geschäftsmässigen Begründetheit eines Zinsaufwandes, als auch zum Nachweis des Bestehens einer Darlehensschuld der steuerpflichtigen Person. Bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen kommt dieser zudem eine "besonders qualifizierte" Mitwirkungspflicht zur Ermittlung des rechtserheblichen Sachverhalts zu. Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländische Steuerbehörde entziehen. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern (BGer 2C_473/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3 f.). Demgegenüber spricht die Tatsache, dass Darlehenszinse nicht bezahlt resp. zum Kapital geschlagen werden, für das Vorliegen eines simulierten Darlehens. Dasselbe gilt unter anderem für ein Missverhältnis zwischen der Darlehenssumme und den eigenen Mitteln des Darlehensnehmers, das Fehlen von Sicherheiten und von Bestimmungen über die Rückzahlung des Darlehens sowie das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrages (BGer 2C_461/2008 vom 23. Dezember 2008 E. 2.1).

E. 4.3

Der einzelzeichnungsberechtigte Prokurist A. __ teilte dem Beschwerdegegner anlässlich der Buchprüfung am 21. Juni 2016 noch mit, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag bestehe und er seit mehreren Jahren keinen Kontakt mehr zum Gläubiger Y. __ TRADING habe. In der Einsprache vom 23. November 2016 (act. Akten Kollektivgesellschaft 2/39 Seite 3) hält die Beschwerdeführerin fest, dass erst nach der Erstellung des

Jahresabschlusses 2016 die Firma die notwendigen Beweisunterlagen für das Darlehen erhalte. Mit Schreiben vom 18. Januar 2017 (act. Vorinstanz 4) legt die Beschwerdeführerin dann doch Unterlagen betreffend Darlehen aus dem Jahr 2001 sowie die Drohung der sofortigen Kündigung des Darlehens vor. Wie der Beschwerdegegner und die Vorinstanz (act. Vorinstanz 15 und 23 sowie act. 1-16 /2) zu Recht feststellen, bestehen im Zusammenhang mit diesem Vertrag diverse Ungereimtheiten (vgl. auch Erwägung 4.1 hiervor). Wie unter buchführenden Firmen üblich, liegt bei einem Darlehen mindestens per Datum eines jeden Jahresabschlusses eine gegenseitige unterschriftliche Bestätigung (mindestens auf dem entsprechenden Kontoblatt) des Schuldsaldos wie auch der jährlichen Zinsen vor. Die Beschwerdeführerin kann eine solche Bestätigung (oder allenfalls ein dieser Bestätigung gleichkommendes Dokument) für kein Jahr, schon gar nicht für die im Streit liegenden Steuerjahre 2012 bis 2014, vorweisen. Bis heute sind auch keine entsprechenden Unterlagen eingereicht worden, obwohl sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde (act. 7 S. 4 Ziff. 11) ausdrücklich vorbehalten hat, weitere Unterlagen einzureichen. Gemäss Darlehensvertrag ist ein Zins von 5,5 % plus 1 % Kommission geschuldet (act. Vorinstanz 5.4). Aus keinen der eingereichten Unterlagen ist ersichtlich, dass bis und mit dem Jahr 2011 Zinsen/Kommissionen bezahlt/belastet wurden. Dafür wurden im Jahr 2012, 2013 und 2014, ebenfalls abweichend vom Vertrag, 21 %, 11 % und 7 % Schuldzinsen dem Darlehen belastet. Und dies in Geschäftsjahren, in denen keineswegs erfolgreich gearbeitet wurde. Im Weiteren fehlen auch nur ansatzweise Rückforderungsbemühungen der Gläubigerin über all diese Jahre hinweg – und dies bis zum 10. Januar 2017. Auffallend ist, dass, nachdem der Limited Partner (Y.__ Consulting Limited) der Y.__ TRADING am 17. August 2010 aufgelöst wurde, die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 und 2012 einen Teil des Darlehens erfolgswirksam abgeschrieben hat, im Jahr 2012 z.B. mit CHF 351'000. Anscheinend hat die Gläubigerin auf diese einseitige Darlehensreduktion nicht reagiert, was doch sehr erstaunt. Das kann wohl, zusammen mit der Vorinstanz, nur dahingehend begründet werden, dass infolge Auflösung der Y.__ Consulting Limited die Y.__ TRADING per 19. Dezember 2011 als schlafend und aufzulösend zu bezeichnen ist, was wiederum bedeutet, dass der Y.__ TRADING weder Rechtspersönlichkeit noch Handlungsfähigkeit zukommt. Die Beschwerdeführerin führt diese Darlehensverpflichtung in ihrer Bilanz unter den Passiven unter dem Titel Kreditor auf. Kreditoren wiederum sind kurzfristige Verbindlichkeiten, währenddem ein Darlehen (gemäss dem vorliegenden Vertrag) eine langfristige Verbindlichkeit darstellt. Es stellt sich daher die Frage, ob es sich vorliegend nicht um einen Kreditor handelt resp. gehandelt hat. Ein solcher ist denn auch nicht zu verzinsen. Jedenfalls darf die Beschwerdeführerin auf ihren Aussagen in der Bilanz behaftet werden, womit durchaus auch von einem Kreditor anstelle eines Darlehens ausgegangen werden darf. Ob es sich um ein Darlehen oder Kreditor handelt, muss hier nicht entschieden werden. Denn selbst wenn von einem Darlehen ausgegangen wird, ist die Beschwerdeführerin den im internationalen Verhältnis geltenden, höheren Beweisanforderungen keineswegs nachgekommen. Sie bleibt den rechtsgenügenden Nachweis der Verpflichtung zur Bezahlung der Schuldzinsen schuldig. Der Beschwerdegegner hat daher zu Recht die Schuldzinsen in der Höhe von CHF 283'155 (Geschäftsjahr 2012), CHF 108'818 (Geschäftsjahr 2013) und CHF 80'738 (Geschäftsjahr 2014) aufgerechnet.

E. 4.4

Der Beschwerdegegner hat im Geschäftsjahr 2014 zusätzlich zu den Schuldzinsen das Darlehen als solches in der Höhe von CHF 999'777 infolge Simulation aufgerechnet. Die

Beschwerdeführerin macht geltend, dass aus der langjährigen Anerkennung der Schuldzinspflicht und des Darlehens durch den Beschwerdegegner eine Vertrauensgrundlage abgeleitet werden dürfe. Betreffend die Schuldzinsen und dem fehlenden Nachweis einer Schuldzinspflicht wird auf die oben angeführten Ausführungen in Erwägung 4 verwiesen. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegner die Schuldzinspflicht nicht langjährig anerkannt, sondern im Gegenteil schon die erstmalige Belastung von Schuldzinsen (im Geschäftsjahr 2012) nicht anerkannt. Im Weiteren ist festzustellen, dass das verpfändete Warenlager keine genügende Sicherheit für dieses Darlehen ist und die Beschwerdeführerin als Darlehensnehmerin über zu wenig Mittel verfügt, um dieses Darlehen überhaupt je zurückzahlen zu können. Entsprechend ist eine Rückzahlung, sei es auch nur teilweise, bis jetzt nicht erfolgt (dafür aber eine einseitige Abschreibung des Darlehens) und die Darlehenszinsen wurden dem Darlehen zugeschlagen. Die Beschwerdeführerin geschaffene Konstruktion erfüllt somit alle Voraussetzungen für die Annahmen eines simulierten Darlehens gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Auch hier ist die Beschwerdeführerin den im internationalen Verhältnis erhöhten Beweisanforderungen für den Bestand des Darlehens resp. allenfalls Kreditor nicht nachgekommen. Ob betreffend die Anerkennung des Bestandes des Darlehens durch den Beschwerdegegner eine Vertrauensgrundlage geschaffen werden konnte, muss hier nicht entschieden werden. Dadurch, dass die Beschwerdeführerin selbst im Geschäftsjahr 2011 und 2012 das geschuldete Darlehen in beachtlicher Höhe einseitig reduziert hat, kann spätestens seit dem Geschäftsjahr 2011 keine steuerliche Vertrauensgrundlage mehr bestehen, sofern eine solche überhaupt je bestanden haben sollte. Der Beschwerdegegner hat daher zu Recht das Darlehen infolge Simulation aufgerechnet.

E. 5

Wertberichtigung auf dem Mehrwertsteuerguthaben Zu prüfen ist, ob die durch die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2012 als Aufwand verbuchte Wertberichtigung von CHF 88'011.82 auf dem Guthaben Mehrwertsteuer gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung zu Recht nicht zum Abzug zugelassen wurde. In ihrer Einsprache vom 23. November 2016 (act. Akten Kollektivgesellschaft 2/39 Seite 3) machte die Beschwerdeführerin geltend, dass der falsche Guthabensaldo von CHF 106'200.29 über verschiedene Buchungen von mehreren Jahren entstanden sei und unmöglich noch im Detail eruiert werden könne. In ihrer Beschwerde (act. 1-16/1+7) hält die Beschwerdeführerin fest, dass im Geschäftsjahr 2011/2012 beim Bilanzposten Mehrwertsteuerguthaben ein Fehler begangen worden sei. Es sei offensichtlich ein zu hohes Mehrwertsteuerguthaben verbucht worden. Dieses müsse sowohl aus handels- wie steuerrechtlicher Sicht korrigiert werden. Der Beschwerdegegner (act. 1-16/14) stellt nicht in Abrede, dass die Position Mehrwertsteuer auf den korrekten Betrag in der Bilanz per 31. März 2012 korrigiert werden müsse. Es stelle sich einzig die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit. Die Herkunft resp. die Zusammensetzung dieses Betrages könne – da er sich über Jahre aufgebaut habe – durch die Beschwerdeführerin nicht belegt werden, somit sei es fraglich, ob es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handle. Der Differenzbetrag könne auf einen Abstimmungsfehler in der MWSt-Abrechnung zurückzuführen sein oder auf eine andere Fehlbuchung, wie z.B. Konto Privat, die nicht zwingend in einem geschäftlichen Zusammenhang stehen müsse. Wertberichtigungen sind geschäftsmässig begründet, soweit sie einem angemessenen Ausgleich der in der Steuerperiode eingetretenen vorübergehenden Wertverminderung entsprechen (Art. 41

Abs. 1 lit. b StG, Art. 29 Abs. 1 DBG sinngemäss) und können beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abgezogen werden (Art. 40 Abs. 2 lit. a StG, Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. a in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 lit. b und c DBG). Gestützt auf Art. 170 Abs. 2 StG sowie Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 2 DBG muss die steuerpflichtige Person auf Verlangen der Veranlagungsbehörde Auskunft über die geschäftsmässige Begründetheit von Wertberichtigungen geben können. Nennt sie keine genügenden Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit, so kann die Wertberichtigung steuerlich nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (BGer 2C_1082/2014 vom 29. September 2016 E. 4.1.2). Die Beschwerdeführerin verlangt eine einkommensmindernde Berücksichtigung von CHF 88'011.82 beim Mehrwertsteuerguthaben gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung. Sie konnte aber weder in den vorinstanzlichen Verfahren noch vor Verwaltungsgericht den Nachweis für den Grund dieser Wertberichtigung beibringen. Währenddem im Einspracheverfahren die Beschwerdeführerin von verschiedenen Buchungen über mehrere Jahre, die nicht mehr eruiert werden könnten, spricht, macht sie vor Verwaltungsrekurskommission resp. nunmehr vor Verwaltungsgericht geltend, dass es sich dabei um einen im Jahr 2011/12 begangenen Fehler handle. Eine ordnungsgemässe Buchführung vorausgesetzt, ist es möglich, 10 Jahre zurück die Buchungen nachzuvollziehen resp. die Belege dazu verfügbar zu machen. Die Beschwerdeführerin macht wie oben erwähnt nun aber geltend, dass es sich um einen Fehler aus dem Geschäftsjahr 2011/12 handle. Die MWST wird quartalsweise abgerechnet. Entsteht ein Guthaben gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), so wird diese Forderung mit dem Einreichen der MWST-Abrechnung geltend gemacht. Die ESTV zahlt dieses Guthaben innert 60 Tagen seit Einreichung der MWST-Abrechnung. Hat die ESTV zur eingereichten Abrechnung Fragen, werden diese von der ESTV schriftlich gestellt. Ein Nichtbezahlen, weil die ESTV mit der Abrechnung nicht einverstanden ist, gibt es nicht. Eine zu hohe Forderung gegenüber der ESTV hätte aber spätestens mit der Jahresabstimmung jeweils gemeldet werden müssen, dies innerhalb von 180 Tagen nach Ende des betreffenden Geschäftsjahres (Art. 72 Abs. 1 MWSTG), im vorliegende Fall also innerhalb 180 Tagen nach dem Geschäftsjahr 2011/12, d.h. 31. März 2012. Eine einseitige MWST-Korrektur durch den Steuerpflichtigen ist grundsätzlich gar nicht möglich, da ja besagte Forderung gegenüber der ESTV aus deren Sicht immer noch bestehen würde. Eine Korrektur hätte zusammen mit der ESTV erfolgen müssen, und dann wären Belege dazu vorhanden. Es ist daher nicht verständlich und auch nicht nachvollziehbar, dass die Beschwerdeführerin keinen Nachweis, nicht einmal aus dem Geschäftsjahr 2011/12, für diese behauptete Falschbuchung erbringen kann. Da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt, muss die Beschwerdeführerin den Nachweis für die Ordnungsmässigkeit dieser Wertberichtigung erbringen. Das hat sie aber weder bezüglich des richtigen Bestandes des Vorsteuerguthabens noch der geschäftsmässigen Begründetheit der darauf vorgenommenen einseitigen Wertberichtigung erbracht. Es darf – zusammen mit dem Beschwerdegegner – davon ausgegangen werden, dass diese Buchung (oder Buchungen) eine Fehlbuchung ist, die nicht zwingend einen geschäftlichen Zusammenhang hat. Somit hat der Beschwerdegegner zu Recht die Wertberichtigung in der Höhe von CHF 88'011.82 zum Einkommen hinzugerechnet.

E. 6

Wertberichtigung auf dem Warenlager Der Beschwerdegegner hat wie in Erwägung 3.3 hiervor aufgeführt, im Jahr 2012 CHF 97'442, im Jahr 2013 CHF 127'042 und im Jahr 2014 CHF 158'750 Korrekturen auf den Wertberichtigungen Warenlager S.__-Systemartikel

vorgenommen resp. diese Beträge der Beschwerdeführerin aufgerechnet. Zu prüfen ist, ob diese Aufrechnungen zu recht erfolgt sind oder nicht. Unbestritten ist, dass das "S.__-System" nicht zum Vermögen der Q.__ & Co. gehört, damit aus dem Warenlagerinventar rechnerisch entfernt werden muss und entsprechend der Warenlagerdrittel tiefer ist als ihn die Beschwerdeführerin verbucht hat. Ebenfalls unbestritten ist die daraus folgende Berechnung des Beschwerdegegners (act. Vorinstanz 15 Seite 7) inkl. die ermessensweise Festsetzung des Wertes des Warenlagers Geschäftsjahr 2012/13 infolge des Fehlens eines Inventars. Die Beschwerdeführerin (act. 1-16 / 7 Seite 7) ist jedoch betreffend dem Geschäftsjahr 2012 der Meinung, dass bei Aufrechnung des Inventars S.__-System von CHF 179'888 davon nur CHF 59'963.00, also 33 % resp. 1/3, aufgerechnet werde dürfe. Das stimmt so weit. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin aber, dass der Warenlagerdrittel von einem nicht nur durch das "S.__-System", sondern auch noch von der MWST bereinigten Warenlager tiefer ist als sie selber in der Bilanz verbucht hat. Anhand des Kontos 3400 (Geschäftsjahr 2012) kann das wie folgt nachvollzogen werden: Abschreibung MWST 8 % gem. Buchhaltung

CHF 83'849.00 Abschreibung MWST 8 % gem. Berechnung Beschwerdegegner ohne Inventar S.__-System	CHF 64'313.00	
Differenz		CHF 19'536.00
Abschreibung Warenlager 33 % gemäss Buchhaltung		CHF 345'878.00
Abschreibung Warenlager 33 % gem. Berechnung Beschwerdegegner ohne Inventar S.__-System	CHF 267'971.00	
Differenz		CHF 77'907.00 Total
Differenzen (CHF 19'536 + CHF 77'907)		CHF 97'443.00 Diese

(Kontroll-)Berechnung kann auch für die beiden folgenden Geschäftsjahre angewendet werden und es ist festzustellen, dass auch hier die Berechnungen des Beschwerdegegners zutreffen. Die durch den Beschwerdegegner errechneten Beträge erweisen sich daher als korrekt und nicht zu beanstanden. Die Aufrechnungen von CHF 97'442 (Geschäftsjahr 2012), CHF 127'042 (Geschäftsjahr 2013) und CHF 158'750 (Geschäftsjahr 2014) sind daher zu Recht erfolgt.

E. 7

Geschäftsmässig begründete resp. geschäftsmässig nicht begründete private Lebenshaltungskosten Der Beschwerdegegner hat, wie bereits in Erwägung 3.3 hiervor detailliert aufgeführt, diverse Privatanteile sowie privaten Aufwand in den Geschäftsjahren 2012 bis 2014 aufgerechnet. Er hält fest, dass unter dem Konto Versicherungen diverse private Versicherungen wie bspw. Vorsorgepolice S.__, Rechtsschutz Privatperson etc. der Erfolgsrechnung belastet worden seien. Die Buchungen im Konto "Unkosten" seien nicht detailliert beschrieben, sondern grösstenteils als Unkosten ab Kasse oder Unkosten ab Postcheck bezeichnet. Rückschlüsse auf die Art des Aufwandes liessen sich erst bei der Sichtung der einzelnen Buchungsbelege bilden. Dabei handle es sich teilweise auch noch um Sammelbuchungen. Im Rahmen der Buchprüfung würden Aufwände stichprobenweise geprüft, eine Vollprüfung der gesamten Aufwände hätten den Rahmen der steuerlichen Buchprüfung gesprengt. Aufgrund der Stichproben seien ermessensweise Rückschlüsse auf die restlichen Buchungen gezogen worden. Da aufgrund der Prüfungsergebnisse angenommen werden müsse, dass auch in den übrigen, nicht geprüften Buchungen, private Aufwendungen enthalten seien, sei die Aufrechnung aufgrund pauschaler Ansätze vorgenommen worden. Auch bei den Kosten Telefon und Reisekosten seien daher die als privat eingestuften Aufwendungen angemessen. Die Beschwerdeführerin erachtet

demgegenüber die Aufrechnung von privaten Aufwendungen im Umfang von rund einem Fünftel der gesamten Unkosten als falsch. Insbesondere bei der Telefonie und den Reisekosten seien die Aufrechnungen überhöht. Drei der vier Telefonnummern würden ausschliesslich geschäftlich gebraucht und auch die vierte mehrheitlich. Bei den Reisekosten sei zu berücksichtigen, dass mehrere Messen im nahen Ausland auch zwecks Kundenpflege besucht würden. Die vom Beschwerdegegner vorgebrachten Beispiele der Liegenschaftsunterhalts- und Reparaturkosten würden höchstens 7 bis 10 % der Unkosten ausmachen; die entsprechende Aufrechnung habe sich auf diese 7 bis 10 % zu beschränken. Von den steuerbaren Einkünften sind die Aufwendungen für den Unterhalt der Steuerpflichtigen und ihrer Familie sowie der durch die berufliche Stellung der Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 47 lit. a StG und Art. 34 lit. a DBG) nicht abziehbar. Die Veranlagungsbehörde nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor und stellt die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 176 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG), wobei die Steuerpflichtigen zur Mitwirkung verpflichtet sind und insbesondere auf Verlangen der Veranlagungsbehörde mündliche und schriftliche Auskünfte erteilen und die geforderten Belege vorlegen müssen (Art. 170 StG und Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG). Können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden oder erfüllen die Steuerpflichtigen ihre diesbezüglichen Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht, so nimmt die Veranlagungsbehörde die entsprechende Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor (Art. 177 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG). Die Veranlagungsbehörde darf erst dann eine Ermessensveranlagung vornehmen, wenn sie alle zur Abklärung des Sachverhaltes geeigneten, ihr zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel einsetzt und sich diese als nutzlos erweisen (BGer 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.1). Gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1-3 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, OR) sind für die Rechnungslegung unter anderem folgende Grundsätze massgebend: Sie muss klar und verständlich, vollständig und verlässlich sein. Dies bedeutet, dass die Buchungstatsachen richtig und frei von Willkür erfasst werden müssen. Gemäss dem Handbuch für Wirtschaftsprüfung (Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, HWP, Band "Buchführung und Wirtschaftsprüfung", Treuhand Kammer Zürich, Ausgabe 2014, Kapitel II. 3.2.2.2) muss die Nachprüfbarkeit der richtigen Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen jederzeit anhand von Belegen gewährleistet sein. Der Grundsatz der Dokumentation fordert für jeden buchungsrelevanten Vorgang ein "Dokument", das als Beweismittel stellvertretend für den wirtschaftlichen Sachverhalt einzustehen hat. Unbestritten ist, dass die verbuchten Aufwendungen im Konto 4701 "Unkosten" meistens keinen aussagekräftigen Text haben, sondern nur als Unkosten Postcheck, Unkosten Visa, Unkosten Kassa oder nur Unkosten etc. bezeichnet werden. Immerhin handelt es sich bei diesem Konto 4701 um Beträge zwischen CHF 47'214.56 (Geschäftsjahr 2013) und 37'820.87 (Geschäftsjahr 2012). Es ist somit nicht nachvollziehbar, um was für Auslagen es sich hier handelt resp. ob diese geschäftsmässig begründet sind oder nicht. Da die meisten anderen Konten schlüssige Buchungstexte haben, ist es erstaunlich, dass gerade dieses Konto keine nachvollziehbaren Buchungstexte aufweist. Anlässlich der Buchprüfung durch den Beschwerdegegner hat sich herausgestellt, dass in diesem Konto diverse Aufwendungen verbucht wurden, die privater Natur sind, wie z.B. private Versicherungen, Auslagen für das Einfamilienhaus der Eltern der Beschwerdeführerin oder Reparaturen von Uhren. Das wird von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten. Da es sich vorliegend aber um über hundert Buchungen handelt,

davon auch noch Sammelbuchungen, die sowieso noch schwieriger nachvollziehbar sind, kann es nicht Aufgabe des Beschwerdegegners sein, alle Belege zu den Buchungen herauszusuchen und dann zuhanden der Beschwerdeführerin zu bestimmen, ob diese bzw. welche geschäftsmässig begründet sind oder nicht. Im Gegenteil, wie oben erwähnt muss die Beschwerdeführerin jederzeit gewährleisten, dass sie jede Erfassung von Geschäftsvorfällen auch anhand von Belegen nachweisen kann. Das ist vorliegend offenkundig nicht der Fall. Es scheint sogar, dass die Beschwerdeführerin mit diesen nichts aussagenden Buchungstexten versucht hat, ihre privaten, nicht geschäftsmässig begründeten Ausgaben, zu verschleiern. Die Beschwerdeführerin legt auch dem Verwaltungsgericht keine detaillierte Zusammenstellung der privaten resp. geschäftsmässig begründeten Kosten vor. Sie beschränkt sich auf einen pauschalen Ansatz, dass die Liegenschaftstunterhalts- und Reparaturkosten nur 7 bis 10 % der Unkosten ausmachen würden. Betreffend Telefonie erwähnt sie, dass drei der vier Telefone geschäftlich genutzt werden. Dabei vergisst sie, dass unter diesen Kosten auch noch das private Natel von B.___ geführt wird. Wenn nun schon die Beschwerdeführerin, die steuermindernde Tatsachen geltend macht, diese nicht belegen kann, kann es nicht am Beschwerdegegner sein, die steuermindernden Auslagen zu suchen. Aufgrund der diversen durchgeführten Stichproben des Beschwerdegegners darf vielmehr mit dem Beschwerdegegner davon ausgegangen werden, dass auch in den übrigen nicht geprüften Buchungen betr. dem Konto 4701 private Aufwendungen enthalten sind. Somit sind die diversen Aufrechnungen gemäss Aufstellung in Erwägung 3.3 hiervor zu Recht erfolgt.

E. 8

Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass der Beschwerdegegner sowohl die beanstandeten Korrekturen an der Bilanz und Erfolgsrechnung der Q.___ & Co. der Geschäftsjahre 2012 bis 2014, als auch die sich daraus ergebenden Anpassungen bei den Veranlagungen der Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2012 bis 2014 zu Recht vorgenommen hat. Aus diesen Überlegungen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 9

(...). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht: 1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/21 und B 2018/22 werden vereinigt. 2. Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012, 2013 und 2014 wird abgewiesen. 3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuern 2012, 2013 und 2014 wird abgewiesen. 4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von je CHF 1'000 unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 2'000. 5. Ausseramtliche Kosten beziehungsweise Parteikosten werden für die Beschwerdeverfahren nicht entschädigt. Der Abteilungspräsident

Zürn

Scherrer

Der Gerichtsschreiber