

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/115, B 2024/116 vom 4. März 2025

Sg Verwaltungsgericht, 2025-03-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2024_115, B_2024_116

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/115, B 2024/116 du 4 mars 2025

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/115, B 2024/116 del 4 marzo 2025

Regeste

Steuerrecht. Art. 82 Abs. 1 StG (sGS 811.1) und Art. 58 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Streitig war, ob die Vorinstanz (VRK) den angefochtenen Einspracheentscheid zu Recht bestätigt hat, mit welchem der Beschwerdegegner (Steueramt) sich bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin auf die ursprünglichen, zusammen mit den Steuererklärungen 2016 und 2017 eingereichten Jahresrechnungen (Bilanz und Erfolgsrechnung) stützte, die im Jahr 2022 neu eingereichten Jahresrechnungen nicht berücksichtigte und den Reingewinnen der Beschwerdeführerin geldwerte Leistungen an die Verwaltungsrätin (2016 und 2017) sowie Rückstellungen für Garantiarbeiten für die Steuerperiode 2016 und verbuchte Wertberichtigungen für die Steuerperiode 2017 hinzurechnete. Das Verwaltungsgericht bestätigte den vorinstanzlichen Entscheid. Es hielt zur Begründung unter anderem fest, die streitigen Berichtigungen der Jahresrechnungen 2016 und 2017 betreffen im Wesentlichen Leistungsverbuchungen zwischen der Beschwerdeführerin und der C. AG. Weder anhand der eingereichten Buchhaltungsunterlagen noch mit den übrigen Akten könne der Beweis als erbracht gelten, dass durch die nachträglichen Buchungen ein handelsrechtswidriger Zustand beseitigt worden sei. Es gelte das Belegprinzip, wonach nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein müssten. Allein die nachträgliche Verbuchung von gegenseitigen Aufwänden und Leistungen sowie Vorlage einzelner Fakturen mit nicht näher ausgeführten Pauschalbeträgen genügten hierfür angesichts des gegebenen internationalen (Nähe-) Verhältnisses und des Umstandes, dass die Berichtigungsanträge für die Jahresrechnungen 2016 und 2017 im Zug von streitigen Gewinnaufrechnungen für diese Jahre erfolgt seien, nicht. Eine allfällige Beweislosigkeit gehe zulasten der Beschwerdeführerin. Im Übrigen könne auch nicht von einem für eine Bilanzänderung vorausgesetzten entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen von bestimmten Buchungen ausgegangen werden, zumal die Beschwerdeführerin sich die Handlungen des von ihr beauftragten Treuhandbüros anrechnen lassen müsse. (Verwaltungsgericht, B 2024/115, B 2024/116)

Erwägungen

E. 1

Da die Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Besteuerung der juristischen Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern 2016 und 2017 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2016 und 2017 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,

Urteil 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechts- pflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit 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 Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 3. Juni 2024 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 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.

E. 2

Zu klären ist vorliegend, ob die Vorinstanz den Einspracheentscheid vom 10. März 2023 (act. G 12/6 I/65) zu Recht bestätigt hat, mit welchem der Beschwerdegegner sich bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin auf die ursprünglichen, zusammen mit den Steuererklärungen 2016 und 2017 eingereichten Jahresrechnungen (Bilanz und Erfolgsrechnung) stützte, die am 27. Dezember 2022 neu eingereichten Jahresrechnungen nicht berücksichtigte und den Reingewinnen der Beschwerdeführerin geldwerte Leistungen an die Verwaltungsrätin von CHF 43'700 (2016) und CHF 19'496 (2017) sowie Rückstellungen für Garantearbeiten für die Steuerperiode 2016 von CHF 239'062 und verbuchte Wertberichtigungen für die Steuerperiode 2017 von CHF 428'378 hinzurechnete.

E. 3.1

Lehre und Rechtsprechung unterscheiden mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der B 2024/115 und 116 4/20

Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird. Bilanzberichtigungen können - solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen - immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst (BGer 2C_787/2012 / 2C_788/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2). Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (BGer 2C_911/2013 / 2C_912/2013 vom 26. August 2014 E. 6.1.2). Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig (BGer 2C_515/2010 vom 13. September 2011 E. 2.2, mit Hinweis; BGer 2C_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1; BGer 2C_911/2013 / 2C_912/2013 E. 6.1.2 mit weiteren Hinweisen). Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat (BGer 2C_29/2012 E. 2.1). In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (BGer 2C_29/2012 E. 2.1). "Bilanzberichtigungen" aus solchen Motiven sind nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (BGE

E. 3.2

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid gestützt auf die dargelegte Rechtsprechung aus, im E-Mail vom 27. Dezember 2022 (act. G 12/6 I/58) habe die Beschwerdeführerin lediglich die Korrekturbuchung erwähnt, ohne auszuführen, inwiefern (bei der ursprünglichen Buchung bzw. Jahresrechnung) ein Verstoss gegen handelsrechtliche Grundsätze vorgelegen habe. Gestützt auf die dem Beschwerdegegner am 23. September 2022 eingereichten Bemerkungen zum Jahresabschluss 2016 sei davon auszugehen, dass der mit der Buchführung betraute Treuhänder die Geschäftsvorfälle nicht so verbucht habe, wie es sich die Beschwerdeführerin vorgestellt habe. Namentlich seien verschiedene Aufwände und Erträge nicht korrekt auf sie und die C.___ AG aufgeteilt worden. Da auch die Wartungserlöse an sie abgetreten worden seien und sie die C.___ AG beauftragt habe, die dafür erforderlichen Leistungen zu erbringen, hätte sie die entsprechenden Personalkosten tragen müssen. Weiter seien mit neu generierten Aufträgen erzielte Umsätze nicht verbucht worden. Dies sei in den neu erstellten Abschlüssen nachgeholt worden. Die Beschwerdeführerin habe in der ursprünglich eingereichten Bilanz 2016 Rückstellungen für Garantieleistungen und Entwicklungsaufwände von insgesamt CHF 356'000 verbucht. Gemäss ih- B 2024/115 und 116 5/20

ren Ausführungen hätten diese im Zusammenhang mit der Übernahme der beiden Softwarepakete der C.___ AG gestanden. Im Gegenzug habe die Beschwerdeführerin einen Personalaufwand von CHF 361'520.35 erfasst, den sie dem auf der Aktivseite bilanzierten Kontokorrentkonto der C.___ AG gutgeschrieben habe. Inwiefern dadurch ein handelsrechtswidriger Zustand beseitigt worden sein solle, erschliesse sich weder aus den eingereichten Buchhaltungsunterlagen noch aus den übrigen Akten. Die Beschwerdeführerin mache zwar zahlreiche Buchungsfehler geltend, ohne diese jedoch genügend zu belegen. So ergebe sich z.B. nicht aus den Akten, dass die C.___ AG der Beschwerdeführerin Entschädigungen für den Personaleinsatz in der neu verbuchten Höhe geschuldet habe. Die im Juli 2015 abgeschlossenen Verträge würden jedenfalls keine entsprechenden Vereinbarungen enthalten. Ohnehin würden in beiden Verträgen Angaben zur Übergabe der Software und zur Gewährleistung usw. fehlen, was dem besonderen Näheverhältnis der beiden Parteien geschuldet sein dürfte. Gemäss nicht bestrittenen Ausführungen des Beschwerdegegners habe die vom Ehepaar E.___ beherrschte F.___ AG, Y.___, (aufgelöst am 30. Januar 2019 durch Konkurs) bis 31. Dezember 2016 eine Mehrheitsbeteiligung an der C.___ AG besessen. Anschliessend sei die Aktienmehrheit von der ebenfalls dem Ehepaar E.___ gehörenden (inzwischen liquidierten) G.___ AG, Y.___, übernommen worden (act. G 2 S. 5 f.). Die dargelegten Änderungen, so die Vorinstanz weiter, hätten sich auf die Eröffnungsbilanz per 31. Dezember 2017 ausgewirkt, weshalb auch der Jahresabschluss 2017 berichtigt und am 27. Dezember 2023 neu eingereicht worden sei. Da diese Korrekturen eine indirekte Folge des geänderten Jahresabschlusses 2016 gewesen seien, sei auch für das Jahr 2017 die Notwendigkeit einer Berichtigung nicht dargetan und daher von einer nicht mehr zulässigen Bilanzänderung auszugehen. Zudem habe die Beschwerdeführerin am 2. Februar 2023 mitteilen lassen, dass die berichtigten Jahresrechnungen erneut zu korrigieren seien, weil Garantierückstellungen von CHF 250'000 irrtümlich aufgelöst worden seien (act. G 12/6 I/63). Sodann habe sie sich in der Eingabe vom 17. April 2023 das Recht einer weiteren Korrektur vorbehalten. Damit bringe sie selbst zum Ausdruck, dass die korrigierten Jahresrechnungen inhaltlich falsch seien und nicht als Veranlagungsgrundlage

dienen könnten. Die Beschwerdeführerin habe es verpasst, ausreichend detailliert und nachvollziehbar dar- zulegen, weshalb von einer Bilanzänderung auszugehen sein solle. Anlass für ihr Tätigwer- den (Korrektur der Geschäftsabschlüsse 2016 und 2017) sei einzig der Umstand gewesen, dass der Beschwerdegegner in den definitiven Veranlagungen Aufrechnungen vorgenom- men habe. Damit habe sie die Bilanz nicht berichtigt, sondern abgeändert. Eine Bilanzän- derung setze aber einen entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisser Bu- chungen voraus. Davon sei nicht auszugehen. Dass die Beschwerdeführerin ihrem Treu- händler blind vertraut habe, sei nicht leicht zu verstehen. Gerade weil sie auf eine einge- schränkte Revision verzichtet habe, hätte sie ihre gesetzliche Aufsichtspflicht umso zuver- lässiger wahrnehmen müssen (Art. 716a des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, B 2024/115 und 116 6/20

OR). Sie müsse sich das Verhalten ihrer Vertretung anrechnen lassen. Es treffe sie eine Sorgfaltspflicht hinsichtlich der Auswahl, Instruktion und Beaufsichtigung ihrer Hilfsperson (act. G 2 S. 6 f. m.H. auf BGer 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 3.3.9).

E. 3.3

Die Beschwerdeführerin vertritt den Standpunkt, dass die Bilanzberichtigungen 2016 und 2017 (Steuererklärungen vom 27. Dezember 2022; act. G 12/6 I/58) rechtmässig erfolgt seien. Sie macht Widersprüche in den Ausführungen der Vorinstanz betreffend Rückstel- lungen geltend. Aus der Bilanz 2016 (der Beschwerdeführerin) gehe eindeutig hervor, dass keinerlei Lohnkosten (Konto 5000 zeige den Betrag von -8 CHF) dort verbucht worden seien. Die Löhne der noch bei der C.___ AG beschäftigten Mitarbeiter seien von der Be- schwerdeführerin bezahlt worden. Dies ergebe sich aus der Vereinbarung zwischen der C.___ AG und der Beschwerdeführerin vom 16. August 2015. Erstellt sei, dass der Experte H.___ von der I.___ AG in X.___ die angefallenen Lohnkosten nicht einzeln ausgewiesen habe, obwohl er dafür Rückstellungen gebildet habe. Es möge sein, dass der Experte H.___ sich nicht die Mühe gemacht habe, die Lohnkosten einzeln auszuweisen, und stattdessen eine Gesamtsumme dafür in die Rückstellungen (2016) aufgenommen habe. Der Hinweis der Vorinstanz, dass sich die Rückstellungen auf Entwicklungsaufträge/Weiterentwicklungen bezogen hätten, sei somit falsch. Die Bildung von Rückstellungen für noch detailliert zu ermittelnde Löhne sei rechtmässig. Die von der C.___ AG vereinnahmten Honorare (Lizenz- einnahmen) seien an die Beschwerdeführerin weitergeleitet worden; diese habe sich ver- pflichtet, die dafür bei der C.___ AG angefallenen Lohnkosten auszugleichen. Aus den dem Beschwerdegegner eingereichten Bilanzen/Belegen sei ersichtlich, dass in den Jahren 2016 und 2017 Löhne für die C.___ AG bezahlt worden seien. Es sei daher eindeutig, dass die von der Beschwerdeführerin bezahlten Löhne in der Jahresrechnung hätten berücksich- tigt werden müssen. Somit sei für den Beschwerdegegner erkennbar gewesen, dass in der Bilanz 2015 (2016) des Experten H.___ eine massive Unstimmigkeit bestanden habe. Die steuerliche Behandlung der Rückstellungen sei auf ein "falsches Gleis" geraten. Bestritten werde, dass sich die vorliegende Situation als Konzernverhältnis beurteile. Dies sei auch unerheblich, nachdem sämtliche Transaktionen zwischen den unabhängigen Gesellschaf- ten einem Drittvergleich standgehalten hätten. Der Personalaufwand für 2016 habe CHF 328'667 betragen. Er hätte in der Bilanz (2016) berücksichtigt werden müssen. Die entsprechende Bilanzberichtigung (act. G 12/6 I/58) hätte dementsprechend vorgenommen werden müssen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz habe die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dargelegt, weshalb von einer Bilanzberichtigung auszugehen sei. Rechts- anwalt Alexander Bartl habe einen Grossteil der diesbezüglichen Besprechungen mit dem

Beschwerdegegner geführt und Belege eingereicht. Er sei als Zeuge zu befragen. Anlässlich der Besprechung vom 17. Juni 2022 sei dem Steuerkommissär vom Rechtsanwalt und von der Verwaltungsrätin der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden, dass die Problematik B 2024/115 und 116 7/20

der von H. __ erstellten Bilanzen darauf beruhe, dass dieser für 2016 keine Lohnkosten verbucht habe. In der Bilanz 2017 habe H. __ vergessen, die von der Beschwerdeführerin selbst vereinnahmten Umsätze zu verbuchen. Aufgrund dieser beiden gravierenden Fehler sei die Buchhaltung für beide Jahre nach Absprache mit dem Beschwerdegegner neu erstellt worden. Der Vorschlag der Neubuchung sei von Seiten des Beschwerdegegners akzeptiert worden. Wegen fehlender Lohnbuchung habe H. __ vermutlich Rückstellungen von CHF 356'000 für 2016 gebildet, womit die Bilanz auch aus diesem Grund zu korrigieren gewesen sei. Es könne nicht sein und widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, dass logisch erkennbare Buchungen (Rückstellungen) vom Beschwerdegegner verworfen würden, obwohl klar sei, dass die Löhne in einer ähnlichen Grössenordnung wie die Rückstellung ausgewiesen und bezahlt worden seien. Das widersprüchliche Verhalten des Beschwerdegegners werde nicht akzeptiert (Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 2 lit. c der Kantonsverfassung, sGS 111.1, KV). Es sei eindeutig belegt, dass es durch die fehlende Erklärung/Äusserung des Experten H. __ zu einer "Annahme" in Bezug auf die Rückstellungen gekommen sei. Dies könne nur dazu führen, dass die Beschwerdeführerin dem I. __ AG in Bezug auf dieses Verfahren den Streit verkünde (act. G 1).

E. 3.4

mit Hinweisen). Die C. __ AG wurde Anfang 2020 im liechtensteinischen Handelsregister gelöscht (act. G 12/6 I/61). Am 5. Oktober 2022 teilte die Beschwerdeführerin dem Beschwerdegegner mit, dass das Besorgen der Unterlagen der C. __ AG ein Problem darstelle, da diese sich bei den FL-Behörden befänden. Der damals zuständige Treuhänder habe nach seinen Aussagen sämtliche Akten eingereicht und verneine, eigene Kopien zu haben (act. G 12/6 I/49). B 2024/115 und 116 10/20

Den Akten – insbesondere den vorerwähnten Verträgen vom Juli und August 2015 (act. G 12/6 I/5, G 12/6 I/37 Beilage 7) – lässt sich nicht entnehmen, auf welcher vertraglichen Grundlage die Beschwerdeführerin der C. __ AG Entschädigungen für den Personaleinsatz in der nachträglich in den Konten 1060 (CHF KK I. __) bzw. 2055 (KK I. __) und 5000 (Personalaufwand) verbuchten Höhe schuldet. Als Folge davon lässt sich der von der Beschwerdeführerin für 2016 verbuchte Personalaufwand von CHF 328'667 (act. G 3/19) bzw. CHF 361'520.35 (vgl. act. G 12/6 I/58 Beilagen Konti 5000 bis 5840 für das Jahr 2016 sowie Detailkonti/Kontoblätter in act. G 12/6 I/26, I/32, I/37, I/53 und I/56) nicht im Einzelnen nachvollziehen. Er kann mit Blick auf die erwähnten hohen Beweisanforderungen nicht als belegt gelten. Dasselbe gilt für die von der C. __ AG und der Beschwerdeführerin gegenseitig pauschal in Rechnung gestellten «Arbeitsleistungen und Lieferungen» (act. G 3/3 bis 3/11) und die in E. 3.4.1 erwähnten weiteren Positionen. Insbesondere – und dies ist hier ausschlaggebend – kann weder anhand der eingereichten Buchhaltungsunterlagen noch mit den übrigen Akten der Beweis als erbracht gelten, dass durch die nachträglichen Buchungen ein handelsrechtswidriger Zustand beseitigt wurde. Es gilt das Belegprinzip, wonach nachprüf- bare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein müssen (vgl. dazu nachstehende E. 4.1 vierter Absatz). Allein die nachträgliche Verbuchung von gegenseitigen Aufwänden und Leistungen sowie Vorlage einzelner Fakturen mit nicht näher ausgeführten Pauschalbeträgen (vgl. act. G

12/6 I/60 Beilagen und G 12/6 I/63 Beilagen) genügen hierfür angesichts der geschilderten internationalen (Nähe-) Verhältnisse und des Umstandes, dass die Berichtigungsanträge für die Jahresrechnungen 2016 und 2017 im Zug von streitigen Gewinnaufrechnungen für diese Jahre erfolgten, nicht. Eine allfällige Beweislosigkeit (vgl. act. G 12/6 I/48) geht zulasten der Beschwerdeführerin (vgl. nachstehende E. 4.1 vierter Absatz). Im Übrigen könnte auch nicht von einem für eine Bilanzänderung vorausgesetzten entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen von bestimmten Buchungen (vgl. vorstehende E. 3.1) ausgegangen werden, zumal die Beschwerdeführerin sich die Handlungen des von ihr beauftragten Treuhandbüros anrechnen lassen muss (vgl. nachstehende E. 4.3.1).

E. 3.4.1

Vorweg ist festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin beantragte Befragung von Rechtsanwalt Bartl als Zeuge aller Voraussicht nach nicht zu weiteren, für dieses Verfahren relevanten Erkenntnissen zu führen vermöchte, zumal sämtliche Gegebenheiten aus den schriftlichen Eingaben des Rechtsanwalts an den Beschwerdegegner ersichtlich sind und als solche auch von keiner Seite in Frage gestellt werden. Streitig und zu klären ist vielmehr, in welcher Weise die zusammen mit den Eingaben des Rechtsanwalts eingereichten Akten zu würdigen sind. Die von der Beschwerdeführerin beantragte Berichtigung der Jahresrechnungen 2016 und 2017 im Steuerveranlagungsverfahren würde wie dargelegt voraussetzen, dass mit ihr Bilanzpositionen richtiggestellt werden, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstossen (vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Bern 2023, N 83 zu Art. 58 DBG). Die streitige Berichtigung betrifft nach den Darlegungen der Beschwerdeführerin und den von ihr eingereichten Akten für das Jahr 2016 (vgl. dazu insbesondere Buchungsbelege in act. G 12/6 I/58 Beilagen) vorab die nachträgliche Verbuchung von Löhnen (2016) für Mitarbeiter der C.___ AG (erhöhte Personalkosten gegenüber der C.___; vgl. Konti 5000 bis 5840 und act. G 3/19), erhöhte Umsatzbuchung gegenüber der C.___ AG (Lizenerträge, Konto 3000), die Übernahme von Fremdleistungen von der C.___ AG (Konto 4060), höherer Miet- und sonstiger Betriebsaufwand gegenüber der C.___ AG (Konti 6000 und 6100 6640) sowie Korrekturen B 2024/115 und 116 8/20

der Rückstellungen und TP Steuern (Konti 6720, 3830 und 8900). Für das Jahr 2017 berührt die Berichtigung folgende Positionen: erhöhte Umsatzbuchung gegenüber der C.___ AG (Lizenerträge, Konto 3000; vgl. act. G 3/3 bis 3/11), nachträgliche Abschreibungen (Konto 6820) sowie Korrekturen bei der Rückstellung Entwicklung (Konto 3600) und bei den TP Steuern (Konto 8900; vgl. act. G 12/6 I/58 Beilagen).

E. 3.4.2

In den Kauf-, Übertragungs- und Abtretungsverträgen vom 6. und 10. Juli 2015 vereinbarten die Beschwerdeführerin und die C.___ AG mit Hinweis auf den Liquiditätsengpass der letzteren die Übernahme von Softwareprodukten durch die Beschwerdeführerin sowie die Abtretung der Erlöse aus bestehenden (Wartungs-)Verträgen an die Beschwerdeführerin. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte durch Verrechnung mit Darlehensforderungen der Beschwerdeführerin gegenüber der C.___ AG (act. G 12/6 I/5). In einer weiteren, im Rahmen der Übernahme von Softwareprodukten der C.___ AG durch die Beschwerdeführerin getroffenen Vereinbarung vom 16. August 2015 war festgehalten worden, dass die C.___ AG der Beschwerdeführerin die erforderlichen Mitarbeiter zur Verfügung stelle. Die Beschwerdeführerin sei

verpflichtet, die Löhne und Sozialabgaben für die Mitarbeiter der C.___ AG auszugleichen. Die C.___ AG stelle der Beschwerdeführerin eine Jahresrechnung; die Zahlungen durch die Beschwerdeführerin würden monatlich erfolgen (act. G 12/6 I/37 Beilage 7). Gemäss Darlehensvertrag vom 17. August 2015 hatte C.___ AG als Sicherheit für das ihr von der Beschwerdeführerin gewährte Darlehen von CHF 580'000 die Software "Seminas" und die entsprechenden Verwendungsrechte an die Beschwerdeführerin abgetreten (act. G 12/6 I/37 Beilage 4). In einer dem Beschwerdegegner am 23. September 2022 zugestellten Stellungnahme legte die Beschwerdeführerin unter anderem dar, die Bilanz 2015/2016 sei von der I.___ AG erstellt worden; diese habe auch über die Verträge verfügt, welche zwischen der C.___ AG und der Beschwerdeführerin 2015 und 2017 geschlossen worden seien. Aus den Verträgen gehe hervor, welche Produkte zu welchem Preis von der Beschwerdeführerin erworben worden seien und welche Vergütungen/Provisionen (Wartungserlöse) an die C.___ AG zu bezahlen gewesen seien. Die Kosten seien nach den jeweils erbrachten Leistungen auf die C.___ AG und die Beschwerdeführerin aufzuteilen gewesen. Eine Prüfung der Buchhaltung habe Versäumnisse in den Buchungen zu Tage gefördert. Aufgrund der Abtretung der Wartungserlöse und der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die C.___ AG beauftragt habe, die dafür erforderlichen Leistungen zu erbringen, seien die von der C.___ AG erbrachten Leistungen von der Beschwerdeführerin zu vergüten. Dies beziehe sich schwerpunktmässig auf Lohnkosten (2016). Im Weiteren seien Umsätze, welche die Beschwerdeführerin aus eigenen Aufträgen generiert habe, von der Treuhänderin nicht gebucht worden (act. G 12/6 I/48 Beilage). B 2024/115 und 116 9/20

E. 3.4.3

Wie dargelegt betreffen die streitigen Berichtigungen der Jahresrechnungen 2016 und 2017 im Wesentlichen Leistungsverbuchungen zwischen der Beschwerdeführerin und der C.___ AG. Mit Bezug auf die streitige nachträgliche Verbuchung von Löhnen (2016) für Mitarbeiter der C.___ AG (erhöhte Personalkostenverbuchung gegenüber der C.___; vgl. Konti 5000 bis 5840) ergibt sich aus der von der Beschwerdeführerin nachgereichten Aufstellung des Personalaufwands für den Zeitraum vom 23. Juli 2015 bis 31. Dezember 2016 eine Summe von CHF 328'667. Diese beinhaltet soweit ersichtlich Löhne für drei Personen (J.___, K.___, L.___) und Versicherungsprämien (Stiftung Sozialfonds, AHV-Li, Concordia, Helsana) sowie einen Posten «Löhne für I.___ bezahlt» (act. G 3/19). Weitere Detailangaben (z.B. Lohnausweise) und Belege (z.B. Arbeitsverträge) hierzu liegen nicht vor. Für das Jahr 2017 reichte die Beschwerdeführerin sodann Pauschalrechnungen der C.___ AG an die Beschwerdeführerin (act. G 3/3 und 3/4) sowie der Beschwerdeführerin an die C.___ AG (act. G 3/5 bis 3/11) für «Arbeitsleistungen und Lieferungen» ein; auch hier fehlen detaillierte inhaltliche Angaben und Belege. Die vom Ehepaar E.___ beherrschte F.___ AG, Y.___ (aufgelöst am 30. Januar 2019 durch Konkurs) besass bis 31. Dezember 2016 eine Mehrheitsbeteiligung an der C.___ AG, welche anschliessend auf die ebenfalls dem Ehepaar E.___ gehörende (inzwischen liquidierte) G.___ AG, Y.___, überging (vgl. act. G 2 S. 5 und act. G 12/6 I/65 S. 6). Aufgrund dieses unbestrittenen Näheverhältnisses der beiden beteiligten Gesellschaften liegt es auf der Hand, dass zum Beweis der Begründetheit der Berichtigung der Jahresrechnungen detaillierte Belege zu sämtlichen Gegebenheiten erforderlich sind. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang überdies, dass nach der Rechtsprechung besonders strenge Beweiserfordernisse zu beachten sind, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungserbringers (C.___ AG) der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Für die Leistungserbringung und den Zahlungsverkehr CH/FL

ist somit nicht nur der Vertragspartner zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu Zahlungen und Leistungen geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Vereinbarungen, ferner die Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (vgl. VerwGE B 2015/52 f. vom 24. November 2016 E).

E. 3.4.4

Im Weiteren hält die Beschwerdeführerin fest, der Beschwerdegegner habe mit dem Mail vom 22. August 2022 (act. G 12/6 I/47) bestätigt, dass er mit der Bilanzberichtigung einverstanden sei und noch weitere Unterlagen benötige (act. G 1). Zwischen dem Steuerkommissär und dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin sei vereinbart worden, dass eine Bilanzberichtigung zu erfolgen habe, nachdem eine klar falsche Buchung durch eine handelsrechtskonforme Buchung zu ersetzen gewesen sei (act. G 26 S. 3). Die Beschwerdeführerin habe davon ausgehen müssen, dass die weitere Beurteilung auf die neue Situation auszurichten sei und die Veranlagungsverfügungen gegenstandslos würden. Die Bilanzen B 2024/115 und 116 11/20

seien in der Folge am 27. Dezember 2022 (act. G 12/6 I/58) eingereicht worden. Am 29. Dezember 2022 (act. G 12/6 I/59) seien dem Beschwerdegegner die Kontodetails eingereicht worden. Am 12. Januar 2023 (act. G 12/6 I/60 S. 1 f.) habe der Beschwerdegegner noch ausstehende Unterlagen angemahnt. Danach habe er ohne einen weiteren Hinweis die mit ihr verabredete Bilanzberichtigung verworfen und als Veranlagungsgrundlage die definitiv falschen Bilanzen des Experten H. __ herangezogen (act. G 1). Die vom Beschwerdegegner angebotene Korrektur (Neuerstellung der Bilanzen 2016 und 2017) sei in der Argumentation ausser Acht gelassen worden, obwohl erkennbar sei, dass die Beschwerdeführerin sich ausschliesslich mit der Zusage des Steuerkommissärs auf die Neuerstellung der Bilanzen 2016 und 2017 konzentriert habe. Der Steuerkommissär habe seine Zusage in Gegenwart der Verwaltungsrätin der Beschwerdeführerin und ihres steuerlichen Beraters (Rechtsanwalt Bartl) gemacht. Im angefochtenen Entscheid sei dies nicht berücksichtigt worden (act. G 26 S. 3). Die Berufung auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes setzt unter anderem voraus, dass eine Vertrauensgrundlage besteht; eine solche kann namentlich in einer Verfügung oder in einer vorbehaltlosen Auskunft oder Zusicherung bestehen, sofern sich diese auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht. Vorausgesetzt ist weiter, dass die Person, die sich auf Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann (vgl. statt vieler BGer 2C_226/2016 vom 9. November 2016 E. 4.1 mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführerin mit den erwähnten Ausführungen sinngemäss eine Zusicherung des Beschwerdegegners auf Bilanzberichtigung bzw. das Vorliegen eines Vertrauensschutz-Tatbestandes geltend macht, ist festzuhalten, dass die Mails vom 22. August 2022 (act. G 12/6 I/47) und vom 12. Januar 2023 (act. G 12/6 I/60) keine Vertrauensgrundlage im erwähnten Sinn bilden konnten, da sich ihnen kein Einverständnis des Beschwerdegegners mit der Bilanzberichtigung bzw. keine Zusicherung eines bestimmten Vorgehens entnehmen lässt. Ein Vertrauenstatbestand fällt bereits von daher ausser Betracht. Eine Zusage des Steuerkommissärs im Sinn eines Vertrauensschutz-Tatbestandes liesse sich auch mit einer von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang beantragten Befragung von Rechtsanwalt Bartl als Zeugen (act. G 26 S. 3) nicht belegen, wäre eine solche doch weder dem Inhalt noch der Form nach genügend

konkret bzw. bestimmt, weshalb in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. VerwGE B 2020/204 vom 8. März 2021 E. 5.3 m.H.) auf eine solche Befragung zu verzichten ist (vgl. bereits vorstehende E. 3.4.1). B 2024/115 und 116 12/20

E. 4.1

Der steuerbare Reingewinn juristischer Personen setzt sich gemäss Art. 82 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) sowie allen vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Ziff. 2 bzw. al. 2) und offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 5 und 6 bzw. al. 5). Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sowie Art. 24 f. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen. Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Der Zweck eines Unternehmens bestimmt im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war; es genügt der objektive Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit (BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2 mit Hinweisen; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N 22 zu Art. 58 DBG). Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zählen Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand eines Beteiligten oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden, sondern gehören zum steuerbaren Reingewinn (BGer 2C_795/2015 und 796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2). Solche Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden, stellen geldwerte Leistungen, sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, dar. Sie sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Gesellschafter direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der B 2024/115 und 116 13/20

einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1). Bei Kosten, welche teilweise geschäftlichen und teilweise privaten Charakter haben, ist ein sog. Privatanteil auszuscheiden, dessen Höhe oftmals nur durch Schätzung ermittelt werden kann

(RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 119 zu Art. 18 DBG).

Wertberichtigungen sind geschäftsmässig begründet, soweit sie einem angemessenen

Ausgleich der in der Steuerperiode eingetretenen vorübergehenden Wertverminderung entsprechen (Art. 85 Abs. 2 lit. b StG). Für nur vorübergehende Wertveränderungen sind Wertberichtigungen zulässig (Art. 24 Abs. 1 der Steuerverordnung, sGS 811.11, StV). Wertberichtigungen sind Korrekturposten auf Aktiven für bereits eingetretene Entwertung oder in unmittelbarer Zukunft zu erwartende Vermögenseinbussen. In begründeten Fällen sind auch Korrekturposten zu Passiven möglich (Art. 24 Abs. 2 StV). Zu den Wertberichtigungen auf Aktiven gehören insbesondere das Delkredere, die Wertberichtigungen auf Liegenschaften, Beteiligungen und Vorräten sowie die verbuchten, nicht realisierten Kursverluste auf Wertpapieren oder Fremdwährungen per Bilanzstichtag (Art. 24 Abs. 3 StV). Rückstellungen sind geschäftsmässig begründet, soweit sie zum Ausgleich drohender Verluste notwendig sind oder dem Ausgleich von bestehenden Verpflichtungen dienen, deren Rechtsbestand oder Höhe noch unbestimmt ist (Art. 85 Abs. 2 lit. c StG). Rückstellungen zum Ausgleich drohender Geschäftsverluste sind zulässig für Verpflichtungen, die durch Ereignisse in den für die Einkommensbesteuerung massgeblichen Geschäftsjahren begründet sind, deren Rechtsbestand oder Höhe jedoch noch unbestimmt ist, sowie für unmittelbar drohende Verlustrisiken, die in den massgeblichen Geschäftsjahren begründet werden (Art. 25 lit. a und b StV). Nach der im Steuerrecht geltenden Grundregel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (ZIGERLIG/OERTLI/HOF-MANN, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 369). Bei einer buchführenden steuerpflichtigen Person gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die steuerpflichtige Person erbringt den Beweis für steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) grundsätzlich durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht. Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern, indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen, ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen B 2024/115 und 116 14/20

(vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen obliegt der Behörde der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Fehlen einer Gegenleistung oder Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.2; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 86 zu Art. 123 DBG).

E. 4.2

Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz fest, die Beschwerdeführerin habe sich zu den Aufrechnungen von geldwerten Leistungen an die Verwaltungsrätin von CHF 43'700 (2016) und CHF 19'496 (2017) in ihren Eingaben vom 17. April und 30. August 2023 nicht geäussert bzw. nicht dargelegt, inwiefern die Aufrechnungen nicht rechtmässig sein sollten. Es sei nicht Aufgabe des Gerichts, nach Gründen zu suchen, weshalb der Einspracheentscheid unrichtig sein könnte. Darauf sei daher nicht weiter einzugehen (act. G 2 S. 7). Hinsichtlich der streitigen Rückstellungen für Garantiarbeiten legte die Vorinstanz dar, die

Be- schwerdeführerin habe im Zusammenhang mit dem Kauf der Software im Juli 2015 auf Ende 2016 eine Rückstellung für Gewährleistungsansprüche von CHF 250'000 gebildet (Konto 6750/2600), die auch in der Bilanz per 31. Dezember 2017 ausgewiesen worden sei. Wie sich dieser Betrag berechnet habe, sei aus den Akten nicht ersichtlich. Am 28. Dezember 2018 habe die Beschwerdeführerin diesen Passivposten mit einer Buchung über das Konto 4401 (Fremdarbeiten) vollständig aufgelöst. Daraus erhelle, dass die Rückstellungen von Anfang an nicht notwendig gewesen seien und folglich nach den steuerrechtlichen Vorgaben – anders als im Rechnungslegungsrecht (Art. 960e Abs. 4 OR) – aufzulösen gewesen seien. Denn gemäss Art. 85 Abs. 3 StG müssten geschäftsmässig nicht (mehr) begründete Rückstellungen dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet werden. Bei der direktsteuerlichen Behebung der nicht mehr gerechtfertigten Rückstellung handle es sich um ein Recht und eine Pflicht der Veranlagungsbehörde, wodurch das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz durchbrochen werde. Direktsteuerlich herrsche in diesem Umfang folglich ein Aufwertungszwang. Dies erfordere die laufende Überprüfung, ob eine einmal gebildete Rückstellung weiterhin begründet sei (BGer 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.3.2; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.] a.a.O., N 48 zu Art. 29 DBG). Somit ergebe sich, dass der Beschwerdegegner die erfolgswirksam verbuchten Rückstellungen für Garantieleistungen in der Steuerperiode 2016 zu Recht nicht in vollem Umfang zum Abzug zugelassen habe. Er habe einen pauschalen Rückstellungsbetrag von zwei Prozent des Umsatzes bzw. CHF 10'938 anerkannt, was mit Blick auf Rechtsprechung und Praxis (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II./N 223) als angemessen erscheine (act. G 2 S. 10 f.). B 2024/115 und 116 15/20

Hinsichtlich der streitigen Wertberichtigung führte die Vorinstanz aus, die Beschwerdeführerin äussere sich nicht dazu, weshalb (im Jahr 2017) eine Wertberichtigung im Betrag von CHF 428'378.27 notwendig und angemessen gewesen sei. Sie mache lediglich geltend, die C.___ AG habe von ihr nie ein Darlehen erhalten; der am 17. August 2015 mit dieser Gesellschaft abgeschlossene Darlehensvertrag hinsichtlich Überbrückungsfinanzierung von CHF 580'000 (act. G 12/6 I/37 Beilage 4) sei nie aktiviert worden. Gegenüber dem Beschwerdegegner habe der damalige Rechtsvertreter im Schreiben vom 11. August 2021 ausgeführt, man habe nicht gewusst, ob die Beschwerdeführerin die Zahlungen erhalten werde, als die Wertberichtigung gebildet worden sei. Erst im Jahr 2018 seien entsprechende Vergütungen verbucht und die Wertberichtigungen daher wieder aufgelöst worden (act. G 12/6 I/37). Die Beschwerdeführerin habe in der Bilanz per Ende 2016 unter den Aktiven (Finanzanlagen) ein Kontokorrentkonto der C.___ AG ("KK I.___", Konto 2055) geführt. Am 23. Juli 2015 seien im Haben dieses Kontos CHF 280'000 und CHF 48'600 gebucht worden. Dabei habe es sich um die vertraglich vereinbarten Kaufpreise der beiden Softwarepakete gehandelt, welche die Beschwerdeführerin auf Konto 1200 (Softwarelizenzen) aktiviert habe. Im Lauf des Jahres 2015 habe sich der Habensaldo des Kontokorrentkontos durch verschiedene Buchungen auf CHF 420'413 erhöht, unter anderem infolge der Übernahme von Schulden und Verbindlichkeiten sowie Lizenzen der C.___ AG im Gesamtbetrag von CHF 603'288.19. Die Forderung gegenüber der C.___ AG habe sich per Ende 2015 auf CHF 182'875.09 belaufen und sich bis Ende 2016 auf CHF 579'134.51 erhöht. Erheblich ins Gewicht gefallen seien dabei die im Jahr 2016 über das Kontokorrentkonto verbuchten Lizenzverträge von CHF 538'971.44 (Konto 36051 [Lizenzverträge]). Im Folgejahr seien im Soll dieses Kontos CHF 813'180.70, darunter Lizenzverträge im Betrag von CHF 503'459, und auf der Habenseite CHF 427'321.54 gebucht worden. Entsprechend habe die Beschwerdeführerin die Forderung per Ende 2017 mit CHF 964'993.67 bilanziert,

darauf aber eine Wertberichtigung (Konto 2056: WB KK I.__) von insgesamt CHF 428'378.27 vorgenommen und diese am 3. März, 28. Juni und 10. Juli 2017 in drei Teilbeträgen erfolgswirksam über das Ertragskonto 36051 (Lizenzverträge) verbucht (vgl. act. G 12/6 I/37). Die Vorinstanz ging gestützt auf die dargelegten Umstände davon aus, dass die C.__ AG tatsächlich ein Darlehen in Form eines Kontokorrentkredits beansprucht und Ende 2017 mit CHF 964'993.67 in der Schuld der Beschwerdeführerin gestanden hatte. Weshalb diese Forderung gerade um die Summe der verbuchten, aber nicht vereinnahmten Lizenzerträge von CHF 428'378.27 wertberichtigt worden sei, lasse sich anhand der Buchhaltungsunterlagen nicht nachvollziehen, da die zugehörigen Belege fehlen würden (WB-Rechnungen 2017/00003, 2017/00006 und 2017/00007). Es sei jedoch davon auszugehen, dass die C.__ AG die Lizenzgebühren für die der Beschwerdeführerin verkaufte Software weiterhin vereinnahmt habe, ohne diese aber erfolgswirksam zu verbuchen. Jedenfalls habe die Erfolgsrechnung dieser Gesellschaft per Ende 2017 lediglich Erträge aus dem "Verkauf Software allgemein" von CHF 386'130.81 ausgewiesen. Dieses Vorgehen habe B 2024/115 und 116 16/20

offensichtlich nicht dem Geschäftsgebaren unter Dritten entsprochen. Vielmehr sei es dem besonderen Näheverhältnis der Gesellschafter geschuldet gewesen, dass der C.__ AG eine derart hohe Kontokorrentlinie ohne zusätzliche Sicherheiten gewährt worden sei. Zu berücksichtigen sei, dass sich die Kontokorrentschuld per Ende 2017 auf rund 80 Prozent der Bilanzsumme belaufen und für die Beschwerdeführerin daher ein Klumpenrisiko dargestellt habe. Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen seien einer Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich, denn es liege an der Muttergesellschaft bzw. an den Aktionären, dafür zu sorgen, dass keine Gefährdung von gegenseitigen Forderungen eintrete. Sei eine Schwestergesellschaft nicht mehr zahlungsfähig, sei sie mit genügend Eigenmitteln auszustatten, um ihre Bonität wiederherzustellen. Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt werde, welche ausserhalb des Einflussbereichs der Muttergesellschaft bzw. der Aktionäre liegen und auch unter unabhängigen Gesellschaften zu einer Wertberichtigung berechtigen würden, sei bei verbundenen Unternehmen eine solche Massnahme geschäftsmässig begründet. Die streitige Wertberichtigung sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. B.__ sei über die G.__ AG massgebend an der C.__ AG beteiligt gewesen und hätte diese Gesellschaft mit zusätzlichen Eigenmitteln ausstatten können, um die Wertberichtigung des Kontokorrentdarlehens der C.__ AG zu vermeiden. Die Wertberichtigung sei nicht aus geschäftlichen Gründen erfolgt, sondern habe den finanziellen Interessen der C.__ AG gedient. Die Beschwerdeführerin habe die Wertberichtigung am 31. März 2018 zwar vollumfänglich aufgelöst, jedoch nicht erfolgswirksam, sondern mit direkter Umbuchung auf das Kontokorrentkonto (act. G 12/6 I/37 Beilage 5). Vor diesem Hintergrund halte die im Geschäftsjahr 2017 verbuchte Wertberichtigung von CHF 428'378.27 einem Drittvergleich nicht stand. Die Aufrechnung beim Gewinn 2017 sei rechtmässig (act. G 2 S. 11-13).

E. 4.3.1

Bezüglich der streitigen Rückstellungen 2016 von CHF 239'062 steht fest, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Kauf von Software im Juli 2015 auf Ende 2016 eine Rückstellung für Gewährleistungsansprüche von CHF 250'000 gebildet hatte (Konto 6750/2600; act. G 12/6 I/37 Beilage 1 S. 32). Für Garantieleistungen ist die Höhe der Rückstellung aufgrund der bisherigen Aufwendungen für Garantiewerke im Vergleich zum jeweiligen Umsatz zu berechnen (BGer 2C_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1

m.H.). Im Einspracheentscheid vom 10. März 2023 wurde die Rückstellung (entgegen der Veranlagungsberechnung; reformatio in peius) im Betrag von CHF 239'062 steuerlich aufgerechnet (act. G 12/6 I/65 S. 11). Der letztgenannte Betrag ergab sich dadurch, dass der Beschwerdegegner eine Garantierückstellung von pauschal 2 % des Umsatzes (CHF 546'921.44), mithin von CHF 10'938 zuliess. Sodann wurde per Ende 2016 eine B 2024/115 und 116 17/20

Rückstellung Entwicklungskosten von CHF 106'000 gebildet bzw. verbucht (Konto 6750/2610; act. G 12/6 I/37 Beilage 1 S. 33); in der Jahresrechnung per Ende 2017 wurde diese Rückstellung (erfolgswirksam) wieder aufgelöst (act. G 12/6 I/37 Beilage 2 S. 34). Am 28. Dezember 2018 löste die Beschwerdeführerin auch die Rückstellung für Gewährleistungsansprüche mit einer Buchung über das Konto 4401 (Fremdarbeiten) vollständig auf (act. G 12/6 I/37 Beilage 11). Die daraus von der Vorinstanz gezogene Folgerung, dass die Rückstellungen von Anfang an nicht notwendig bzw. geschäftsmässig nicht mehr begründet gewesen seien und folglich nach den steuerrechtlichen Vorgaben (Art. 85 Abs. 3 StG) dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet werden müssten (act. G 2 S. 10 f.; vgl. auch act. G 12/6 I/65 S. 11), wird als solche von der Beschwerdeführerin nicht kommentiert bzw. nicht bestritten. Sie erklärt jedoch die vorerwähnten Rückstellungen per Ende 2016 – wie bereits erwähnt (vorstehende E. 3.3) – nunmehr dahingehend, dass in der Bilanz 2016 keinerlei Lohnkosten (das Konto 5000 zeige den Betrag von – 8 CHF) verbucht, die Löhne der noch bei der C. AG beschäftigten Mitarbeiter indes von ihr (der Beschwerdeführerin) bezahlt worden seien. Erstellt sei, dass der Experte H. von der I. AG in X. die angefallenen Lohnkosten nicht einzeln ausgewiesen habe, obwohl er dafür Rückstellungen gebildet habe. Der Hinweis der Vorinstanz, dass sich die Rückstellungen auf Entwicklungsaufträge/Weiterentwicklungen bezogen hätten, sei somit falsch (act. G 1 S. 2 f.). Zutreffend ist, dass die C. AG sich in der Vereinbarung vom 16. August 2015 bereit erklärt hatte, der Beschwerdeführerin die erforderlichen Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen. Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich im Gegenzug, die Löhne und Sozialabgaben für die Mitarbeiter der C. AG auszugleichen (act. G 12/6 I/37 Beilage 7 und vorstehende E. 3.4.2). Indes ist festzuhalten, dass Mutmassungen bezüglich der Verbuchung der von der Beschwerdeführerin auf CHF 328'667 bezifferten Lohnkosten in Form einer Rückstellung (act. G 1 S. 2: "Es mag sein, dass der Experte H. sich nicht die Mühe gemacht hat die einzelnen Lohnkosten korrekt auszuweisen und stattdessen eine Gesamtsumme dafür in die Rückstellungen aufgenommen hat"; act. G 1 S. 6: "Wegen der fehlenden Lohnbuchung hat H. vermutlich Rückstellungen von CHF 356'000 für das Jahr 2016 gebildet") und ihre Begründung für Rückstellungen (Lohnkosten) für sich allein nicht geeignet sind, Sachverhalte zu beweisen. In den entsprechenden Kontoblättern wurden die in Frage stehenden Rückstellungen von insgesamt CHF 356'000 (CHF 250'000 + CHF 106'000) mit dem Hinweis auf Gewährleistungsansprüche und Entwicklungskosten begründet (act. G 12/6 I/37 Beilage 1 S. 32 f.). Zureichende Belege, welche den Schluss auf Rückstellungen für Lohnkosten plausibel zu machen vermöchten, liegen nicht vor. Auch kann der verbuchte Personalaufwand als solcher wie dargelegt nicht als ausreichend belegt gelten (vgl. vorstehende E. 3.4.3). Soweit die Beschwerdeführerin sich darauf beruft, dass der von ihr beauftragte Treuhänder ihr für sorgfältige Ausführung des ihm übertragenen Geschäftshafte und er den Buchhaltungsauftrag nicht korrekt erfüllt habe (act. G 26 S. 2 f.), ist festzuhalten, B 2024/115 und 116 18/20

dass sie daraus für die vorliegenden steuerrechtlichen Fragestellungen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag, sondern sich das Verhalten des Treuhänders anrechnen lassen muss. Insbesondere hat sie alle Rechtsnachteile, die aus Verfahrensverletzungen des Vertreters entstehen, auf sich zu nehmen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER a.a.O., N 14 zu Art. 117 DBG m.H). Die Geltendmachung von Schadenersatzforderungen gegenüber dem Treuhandbüro durch die Beschwerdeführerin (act. G 26 S. 3) vermag hieran nichts zu ändern, zumal dies ausschliesslich das damalige (Vertrags-)Verhältnis zwischen ihr und dem Treuhandbüro beschlägt. Mit Blick auf die geschilderten Gegebenheiten liessen der Beschwerdegegner und die Vorinstanz die erfolgswirksam verbuchten Rückstellungen für Garantieleistungen in der Steuerperiode 2016 zu Recht nicht in vollem Umfang zum Abzug zu und anerkannten lediglich einen pauschalen Rückstellungsbetrag von zwei Prozent des Umsatzes bzw. CHF 10'938 (act. G 2 S. 10 f. m.H. auf ZIGERLIG/ OERTLI/HOFMANN, a.a.O., II./N 223).

E. 4.3.2

Die weiteren Gewinnaufrechnungen (geldwerte Leistungen an die Verwaltungsrätin von CHF 43'700 [2016] und CHF 19'496 [2017] sowie Wertberichtigungen von CHF 428'378.27) wurden zwar mit dem Antrag, dass eine Neuveranlagung gestützt auf die korrigierten Steuererklärungen 2016 und 2017 vorzunehmen sei (act. G 1 S. 1), formell grundsätzlich ebenfalls beanstandet. Indes fehlt es in der Beschwerde diesbezüglich an einer Begründung. Die Vorinstanz begründete die Aufrechnung der Wertberichtigung für 2017 von CHF 428'378.27 im angefochtenen Entscheid einlässlich und überzeugend. Ein Anlass, diese Aufrechnungen zu beanstanden, besteht nach Lage der Akten nicht.

E. 5.1

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen sind die Beschwerden betreffend Kantonssteuern und direkte Bundessteuer 2016 und 2017 abzuweisen.

E. 5.2

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren B 2024/115 und 116 der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 VRP). Eine Gebühr von insgesamt CHF 7'000 (CHF 4'000 für das Verfahren B 2024/115 betreffend Kantonssteuern und CHF 3'000 für das Verfahren B 2024/116 betreffend direkte Bundessteuern) erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Sie ist mit den geleisteten Kostenvorschüssen gedeckt. Ausseramtliche Kosten sind bei diesem Verfahrensausgang nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98bis VRP). B 2024/115 und 116 19/20

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2016 und 2017 wird abgewiesen. 2. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuern 2016 und 2017 wird abgewiesen. 3. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 7'000 (CHF 4'000 für das Verfahren B 2024/115, CHF 3'000 für das Verfahren B 2024/116), unter Anrechnung der von ihr geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe. 4. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. B 2024/115 und 116 20/20

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.