

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/224, B 2017/225 vom 18. Mai 2018

Sg Verwaltungsgericht, 2018-05-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2017_224, B_2017_225

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/224, B 2017/225 du 18 mai 2018

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/224, B 2017/225 del 18 maggio 2018

Regeste

Steuerrecht, Art. 151 Abs. 1 DBG, Art. 53 Abs. 1 StHG, Art. 199 Abs. 1 StG. Die Steuerbehörde musste nicht davon ausgehen, dass geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand in der Höhe von Hundertausenden von Franken verbucht wurde. Der Sachverhalt wurde in den Büchern anders dargestellt als er tatsächlich war. Diese Falschdeklaration des Pflichtigen konnte sie auch bei gehöriger Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren erkennen. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 84 Abs. 1 StG. Anhand der Buchhaltungsunterlagen beziehungsweise der Belege ist nicht nachvollziehbar, für welche Leistungen und in welchem Zeitraum die – behaupteten – Aufwendungen erbracht wurden (Verwaltungsgericht, B 2017/224 und B 2017/225).

Erwägungen

E. 1

Da die für die Beurteilung der Beschwerden massgebenden Vorschriften des Bundes und der Kantone zu den inhaltlichen und formellen Voraussetzungen für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens vereinheitlicht sind (vgl. Art. 151 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG; Art. 199 ff. des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 53 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG), hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend Kantonssteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt (BGE 135 II 260 E. 1.3.). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B20014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E 1; www.gerichte.sg.ch). Die Verfahren können dementsprechend vereinigt und in einem einzigen Entscheid erledigt werden.

E. 2

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 DBG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 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 10. Oktober 2017 versandten vorinstanzlichen Entscheid wurden mit Eingabe vom 10. November 2017 rechtzeitig erhoben und erfüllen formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 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 Beschwerden ist daher grundsätzlich einzutreten (vgl. aber nachfolgend Erwägung 3).

E. 3

Die Beschwerdeführerin rügt die Verletzung von Verfahrensrechten durch die Vorinstanz. Weil die prozessualen Anträge nicht im allein in Rechtskraft erwachsenden Dispositiv, sondern nur in den Erwägungen des angefochtenen Entscheides abgewiesen worden seien, sei „die mündliche Verhandlung etc.“ wie beantragt, nachzuholen. – Soweit ein Rechtsmittel nicht gutgeheissen und das Rechtsverhältnis neu geregelt wird, gilt es als abgewiesen. Dies trifft insbesondere auch auf die prozessualen Anträge zu, soweit ihnen im Verfahren nicht entsprochen wurde. Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, die Vorinstanz hätte den – in der Beschwerdeeingabe mit Ausnahme des Antrags auf mündliche Verhandlung nicht konkretisierten – verfahrensrechtlichen Anträgen zu Unrecht nicht entsprochen. Insoweit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz sei ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen, weil sie die von ihr vorgebrachten Einwände nur sehr rudimentär behandelt habe. Die Akten umfassten rund 22'000 Seiten und seien von der entscheidenden Behörde einzeln zu sichten. Unklar sei, ob die Vorinstanz im Besitz sämtlicher Akten (USB Stick) gewesen sei. Ob die Akten an sich entscheidungsrelevant seien, ergebe sich erst nach deren Studium. Die Vorinstanz habe nach Aufhebung der Sistierung innerhalb von fünf Monaten einen Entscheid getroffen, der nicht darauf beruhen könne, dass sie sich die Akten wirklich zu eigen gemacht habe. Die Untersuchung der ASU habe mehrere Jahre gedauert. – Abgesehen davon, dass eine Rechtsmittelinstanz in ihrer Begründung nicht auf sämtliche Vorbringen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin eingehen muss, legt die mitwirkungspflichtige Beschwerdeführerin nicht dar, aus welchen – ihr als Steuerpflichtige selbst am besten bekannten – Aktenstücken sich ergibt, dass die Vorinstanz den massgebenden Sachverhalt falsch oder unvollständig festgestellt hätte. Insoweit erweist sich die pauschale Begründung der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe sich nicht ausreichend mit den 22'000 Seiten Vorakten befasst, als unzureichend. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 4

Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre, in Fällen gemäss Art. 132 Abs. 2 und Art. 200 lit. c StG 25 Jahre, nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 203 Abs. 3 StG, in gleichem Sinn Art. 152 Abs. 3 DBG und Art. 53 Abs. 2 StHG). Es handelt sich um eine Verwirkungsfrist, weshalb das Nachsteuerverfahren 15 Jahre nach der Steuerperiode rechtskräftig abgeschlossen sein muss (M. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N 5 zu Art. 152 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 7 zu Art. 152 DBG). Die Fristen zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens und zur Verwirkung des Nachsteueranspruchs sind von Amtes wegen zu prüfen und zu beachten (BGE 106 Ib 357). Die Nachsteuerverfügung umfasst die Steuerperioden 2000 bis 2004. Das Recht, eine Nachsteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie 2002 zu erheben, erlosch per 31. Dezember 2015 beziehungsweise 31. Dezember 2016 beziehungsweise 31. Dezember 2017. Soweit der angefochtene Entscheid der Vorinstanz die Nachbesteuerung für das Steuerjahr 2002 betrifft, ist das Recht zur Veranlagung mittlerweile erloschen. Insoweit sind die Beschwerden deshalb gutzuheissen. Gegenstand der Beschwerdeverfahren sind somit nur noch die Steuerjahre

2003 und 2004.

E. 5

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG, vgl. hierzu die gleichlautenden Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 1 Satz 1 StHG). Eine Nachsteuer kann demnach grundsätzlich unter drei Voraussetzungen eingefordert werden: Es muss eine rechtskräftige Veranlagung vorliegen, mit der eine Unterbesteuerung einhergeht, die sich aufgrund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt (vgl. VerwGE B 2011/18 vom 29. August 2011 E. 2, www.gerichte.sg.ch, bestätigt mit BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012). Voraussetzung ist gemäss Art. 199 Abs. 1 StG, dass sich die Steuerpflicht aus neuen Tatsachen oder Beweismitteln ergibt. Als neu im Sinn des gesetzlichen Tatbestands der unvollständigen rechtskräftigen Veranlagung gelten Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden haben, aber während des ordentlichen Veranlagungsverfahrens oder eines allenfalls sich daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren, d.h. also erst nach der rechtskräftigen Veranlagung eines Steuerpflichtigen zum Vorschein gekommen sind (vgl. VerwGE B 2014/242 und 243 vom 19. Juli 2016 E. 2.1, bestätigt mit BGer 2C_839 und 840/2016 vom 12. April 2017, VerwGE B 2014/212 und 213 vom 27. April 2016 E. 2.1, bestätigt mit BGer 2C_473 und 474/2016 vom 22. August 2016, und VerwGE B 2014/67 und 68 vom 25. August 2015 E. 3.1 je mit Hinweisen, insbesondere auf Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Rz. VII/110 mit Hinweisen). Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 176 Abs. 1 StG). Praxisgemäss darf sich die Behörde jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Allerdings darf sie nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Dementsprechend liegen "neue Tatsachen", die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen, nach der Rechtsprechung dann nicht mehr vor, wenn die Steuerbehörde ihre Untersuchungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren verletzt hat. Die Praxis nimmt eine Pflicht der Veranlagungsbehörde, ergänzende Abklärungen schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen, üblicherweise dann an, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich beziehungsweise offensichtlich sind. Es braucht also eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Behörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht nicht verletzt, wenn eine Unstimmigkeit aus den Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung nicht ohne weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. GVP 2015 Nr. 36; SGE 2007 Nr. 5; BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 3 und 19 zu Art. 151 DBG; vgl. ferner z.B. BGer 2C_651 und 652/2017 vom 2. November 2017 E. 2.2.2; 2C_458/2014, a.a.O., E. 2.2.2; 2C_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.2, in: StE 2014 B 97.41 Nr. 27). Die Neuheit einer Tatsache ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fragliche Sachkenntnis bei besserer Untersuchung schon früher hätte erlangen können. Die Steuerverwaltung darf,

muss aber nicht den Sachverhalt in alle Richtungen von sich aus abklären. Eine ausgedehnte Untersuchungsobliegenheit der Steuerverwaltung steht dem Charakter der Steuerveranlagung als eine auf der Erklärung des Steuerpflichtigen basierenden Massenverfügung entgegen (StE 2008 B 97.41 E. 3.3). Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt (rechtskräftige Veranlagung) massgeblich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 21 zu Art. 151 DBG).

E. 6

Zu entscheiden ist, ob der Nachsteuerverfügung vom 5. Januar 2015 neue Tatsachen oder Beweismittel zugrunde liegen beziehungsweise ob überhaupt eine Steuerverkürzung vorliegt. Die Beschwerdeführerin (act. 1 S. 7) macht geltend, dass eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht vorliege beziehungsweise von einem expliziten Verzicht auf weitere Untersuchungshandlungen durch den Beschwerdegegner auszugehen sei. Die Layout-Arbeiten und die Erträge aus dem WIR-Handel seien Gegenstand der Buchprüfung durch die kantonale Steuerverwaltung gewesen. In der Veranlagungsberechnung vom 27. Oktober 2008 (betr. Q. __ AG) verzichte der Steuerkommissär auf weitere Abklärungen infolge zukünftiger wesentlicher Reduktion der Zusammenarbeit mit C. __ im Sinne einer Gesamtbetrachtung und unter Aufrechnung auf Stufe Gesellschaft von 10 % der Rechnungen der O. __ & P. __ für dessen Layout-Arbeiten. Ebenfalls verzichte der Steuerkommissär gemäss dieser Veranlagungsberechnung auf weitere Abklärungen durch den Rechtsdienst und eine Weiterleitung an die Eidgenössische Steuerverwaltung. Im Weiteren sei in der Meldung vom 31. Mai 2006 der Abteilung Mehrwertsteuer eine externe Prüfung erwähnt, sodass es fraglich sei, ob Leistungen für die Layoutkosten zugrunde liegen würden oder nicht. Der Beschwerdegegner macht geltend (act. 6 2/6; 10), erst die Untersuchungen der ASU hätten hervorgebracht, dass die geprüften Rechnungen fiktiver Natur gewesen seien und kein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Diese Rechnungen seien von den am WIR-Handel beteiligten Firmen nur zur Verdeckung des gemäss den WIR-Statuten verbotenen WIR-Handels erstellt worden. Aufgrund des handelsrechtlichen Grundsatzes der wahrheitsgetreuen Buchhaltung habe er sich darauf verlassen dürfen, dass ein reeller Leistungsaustausch stattgefunden habe. Unbestritten ist, dass die Steuerveranlagungen 2000-2004 rechtskräftig waren, das Geschäftsjahr 2004 Ende des Jahres 2005 (act. 8/188.540.003). Die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte Meldung der Mehrwertsteuerabteilung externe Prüfung (act. 6 /4) datiert vom 31. Mai 2006 und ging an die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgabe beziehungsweise Abteilung Aufsicht Kantone und Erhebung. Dass der Beschwerdegegner im Zeitpunkt der Veranlagung Kenntnis davon hatte, ist nicht möglich, wenn wie oben erwähnt, das Geschäftsjahr 2004 Ende 2005 rechtskräftig veranlagt wurde. Richtig ist, dass anlässlich der Buchprüfung der Geschäftsjahre 2004 - 2006 der Q. __ AG im Jahr 2008 gewisse Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit verschiedener Geschäftsaufwände bestanden haben. Aus diesem Grund erfolgte die pauschale Aufrechnung auf Stufe Gesellschaft von 10 Prozent der von C. __ in Rechnung gestellten Layoutkosten. Bei der Beschwerdeführerin war dies jedoch nicht der Fall, und wie oben erwähnt waren die Geschäftsjahre bis 2004 Ende des Jahres 2005 rechtskräftig veranlagt, also weit vor dem Jahr 2008. Somit kann die Beschwerdeführerin aus der Buchprüfung der Q. __ AG im Jahr 2008 nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie der Untersuchungsbericht der ASU (Seite 24 f.) und der Teilbericht „Layoutkosten“ (Seite 54 f.) hervorgebracht haben, wurden fiktive Rechnungen in beachtlicher Höhe erstellt (vgl. auch nachfolgend Erwägung 7). Die

Steuerbehörde darf aber davon ausgehen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist (vgl. Erwägung 5 vorne). Das gilt auch für die Belege, die der Steuererklärung zugrunde gelegt werden. Daher musste der Beschwerdegegner nicht davon ausgehen, dass geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand in der Höhe von Hunderttausenden von Franken verbucht wurde. Diese Falschdeklaration des Pflichtigen konnte die Steuerbehörde auch bei gehöriger Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren erkennen (vgl. dazu VerwGE B 2013/264 und 265 vom 24. März 2015 E. 2.1, www.gerichte.sg.ch). Es war aus den Buchhaltungen der entsprechenden Firmen nicht ersichtlich, dass im Zusammenhang mit den mittels WIR-Geldern gekauften Fahrzeugen Geld geflossen war. Der Sachverhalt wurde, aufgrund der vorhandenen (fiktiven) Belege zur Verschleierung der WIR-Handels, welche eigentlich nur bei einer WIR-Kontrolle verwendet werden sollten, in den Büchern anders dargestellt als er tatsächlich war. Somit kann der Behörde auch nicht vorgeworfen werden, sie hätte Verdacht schöpfen müssen (vgl. BGer 2C_87/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1 f.). Eine derart ausgedehnte Prüfung, wie sie später durch die ASU durchgeführt wurde, war nicht angezeigt und hätte den Rahmen des Veranlagungsverfahrens bei weitem gesprengt. Das gilt nicht nur für die Fahrzeuge, sondern auch für die verbuchten Schulungskosten (Verkaufsschulung N.__ Seminare) und die Zahlung der Z.__ AG an den Geschäftsführer A.__. Die Hintergründe dieser Transaktionen erhellten sich erst nach der Auswertung der beschlagnahmten EDV-Daten der verschiedenen Akteure. Im Weiteren wird, anstelle einer Wiederholung, auf die detaillierten Ausführungen der Vorinstanz verwiesen (act. 9 S. 9-10), die korrekt sind. Es ist somit, zusammen mit der Vorinstanz, festzustellen, dass die im Untersuchungsbericht der ASU vom 10. Dezember 2013 enthaltenen Informationen als neue Tatsachen im Sinne von Art. 199 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG zu werten sind.

E. 7

Die Beschwerdeführerin vertritt die Meinung, dass der Beschwerdegegner die von ihm behaupteten Steuerverkürzungen nachweisen müsse, vor allem deshalb auch, weil die behaupteten Steuerverkürzungen in einem Strafverfahren (und nicht Nachsteuerverfahren) ermittelt worden seien. Im Übrigen werde generell bestritten, dass Steuerverkürzungen eingetreten seien, seien doch die Honorarzahlungen gemäss Aussagen C.__ tatsächlich erfolgt. Die ASU habe den Ablauf zudem falsch dargestellt. Sie habe den Kommissionsvertrag mit C.__ nicht berücksichtigt. Die WIR-Geschäfte seien nicht verschleiert, sondern von Anfang an verbucht worden. Der Beschwerdegegner habe gewusst, dass die Leistungen von C.__ mittels Wiederverkauf von Fahrzeugen erfüllungshalber beglichen worden seien. Der Beschwerdegegner nahm im Zusammenhang mit den verbuchten WIR-Transaktionen, den Schulungskosten und der Zahlung Z.__ AG, gestützt auf den Untersuchungsbericht und den Teilbericht „Layoutkosten“ (Seite 58) folgende Aufrechnungen und Abzüge vor (act. 8/181.130.001 ff., 8/181.140.001 ff.,

		31.12.2003		31.12.2004	
Aufrechnung Verbuchter Verlust		22'800.00		0.00	Aufrechnung
Layoutkosten	900'074.00	786'018.00			Aufrechnung WIR-Verluste
289'286.05	79'600.00				Aufr. Abschreib. Anlagevermögen
189'789.45					287'408.90
Total Aufrechnungen		1'499'568.95		1'055'407.45	Akzeptierte
Verluste	533'619.80	551'453.00			
Total		965'949.15		503'954.45	Abzgl. ermessenweiser
Aufwand Layoutkosten		30'000.00		30'000.00	Total nicht
versteuerter Gewinn	935'949.15	473'954.45			Aufrechnung

N.__-Seminaren	45'000.00	42'500.00	Aufr. Rückverg.
Z.__ AG	17'500.00	0.00	Total nicht versteuerter Gewinn
998'449.00	516'454.00	Abzgl. Steuern	241'221.00
120'655.00	Steuerbarer Gewinn	757'228.00	395'799.00 Nach Art. 84

Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Beweisbelastet für die steuermindernden Tatsachen ist gemäss der allgemeinen Beweislastregel die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 7 zu Art. 123 DBG). Bei einem buchführenden Steuerpflichtigen gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Der Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). Nach dem Belegsprinzip müssen unter anderem nachprüfbar Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 des Schweizerischen Obligationenrechts; SR 220, OR). Als Buchungsbelege gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). Im Teilbericht „Layoutkosten“ (Seite 13) stellte die ASU den Sachverhalt zusammengefasst wie folgt dar: Die Kunden der beteiligten Gesellschaften hätten ihre Rechnungen teilweise mit WIR-Geld bezahlt. Die Gesellschaften seien daher vor dem Problem gestanden, ihre WIR-Guthaben aus Liquiditätsgründen in Bargeld umzuwandeln. Nach den Statuten der WIR-Bank sei aber ein WIR-Verkauf gegen Bargeld verboten. Die Gesellschaften hätten deshalb jedem WIR-Verkauf ein Grundgeschäft nachzuweisen. Ein solcher WIR-Verkauf sei in der Buchhaltung jedoch aufgrund der dazu erstellten Belege wie Rechnungen, Quittungen etc. nicht als solcher ersichtlich, sondern werde als Anschaffung oder Aufwand ausgewiesen. So seien Fahrzeuge und sonstige Anschaffungen aktiviert sowie Aufwand, Kassa- und Bankgutschriften verbucht worden. Aus den beschlagnahmten Akten gehe hervor, dass namentlich die O.__ & P.__, der Beschwerdeführerin in den Jahren 2003-2004 diverse Rechnungen für Layoutaufwand, Know-How, Fotomaterial und graphische Gestaltung gestellt hätten. Diese Rechnungen seien mit Übernahme von Fahrzeugen verrechnet worden, aber auch in WIR-Checks oder in bar etc. ausbezahlt worden. Die Rechnungen seien fiktiv und damit geschäftsmässig nicht begründet gewesen. Im Jahr 2003 fakturierte die O.__ & P.__ der Beschwerdeführerin CHF 901'432 und im 2004 CHF 786'000 für Layoutkosten, Knowhow, Fotomaterial und graphische Darstellung (act. 8/183.130.003 und 183.140.002). Diese Rechnungen wurden mit der Übernahme von Fahrzeugen gemäss separater Fahrzeugliste verrechnet (act. 8/183.100.001 ff. bis 183.140.001 ff. sowie 183.190.01), wobei der in Rechnung gestellte Betrag für Layoutkosten fast genau dem Saldo des Kontos 1120 "Fahrzeug" nach Verbuchung von WIR-Verlusten und Abschreibungen auf Fahrzeugen entsprach. C.__ erklärte anlässlich seiner Einvernahme vom 5. März 2013 (act. 8/130.120.016 ff.), dass Layoutkosten ein Sammelbegriff wie Gastropromotion gewesen sei. Er habe den Empfang der Fahrzeuge bestätigt. A.__ habe

darauffin die Fahrzeuge verkauft und ihm das Geld gegeben. Die Übergabe des Geldes habe er ebenfalls quittiert. Auf die Frage, ob C.____ die Rechnung selber erstellt habe, gab er zu Protokoll: Da sei der Posten Autos, da habe es einen Betrag gegeben aus der Buchhaltung. Da sei geschaut worden, wie viele Fahrzeuge in der Buchhaltung aktiviert gewesen und in entsprechender Höhe fakturiert worden seien. Somit ist anhand der Buchhaltungsunterlagen beziehungsweise Belege nicht nachvollziehbar, für welche Leistungen von C.____ und in welchem Zeitraum die – behaupteten – Aufwendungen erbracht wurden. Auch die Beschwerdeführerin äussert sich nicht detailliert über die geschäftlich begründeten Leistungen, die diesen Rechnungen gegenüberstehen resp. rechtfertigen würden. Im Gegenteil, es ist davon auszugehen, dass jeweils die Höhe der Rechnung von C.____ davon abhing, wie viele Fahrzeuge per Geschäftsjahr auszubuchen waren. Wenn C.____, wie er sagt, sowohl den Erhalt der Autos wie auch des Bargeldes (der verkauften Autos) quittiert hat, so hat er überdies eine doppelte "Bezahlung" bestätigt, nämlich einmal per Naturalleistung und das zweite Mal per Geld. Wären diese beiden Vorgänge nach den Vorschriften gemäss Obligationenrecht verbucht worden, so wäre es nicht möglich gewesen, zu verschleiern, dass Geld geflossen ist. Damit verletzte die Beschwerdeführerin wesentliche Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung gemäss Art. 957a OR. Auch wird die geschäftsmässige Begründetheit nicht dadurch nachgewiesen, wie die Beschwerdeführerin behauptet, dass sie ja die Rechnungen von C.____ bezahlt und entsprechend anerkannt habe. Die geschäftsmässige Begründetheit basiert auf objektiven und nicht subjektiven Kriterien. Massgebend ist, soweit vorhanden, der Marktpreis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N 103 zu Art. 58 DBG). Zusammenfassend können weder die Beschwerdeführerin noch C.____ die geschäftsmässige Begründetheit der Rechnungen O.____ & P.____ glaubhaft machen, geschweige denn den Nachweis eines Geschäftsgrundes erbringen. Im Jahre 2003 und 2004 wurden unter dem Konto 4512 (Fachliteratur, Fortbildung) Rechnungen in der Höhe von CHF 45'000 beziehungsweise CHF 42'500 (act. 8/184.150.012) verbucht. Aus diesen Rechnungen geht hervor, die N.____ Verkaufs-Seminare habe Intensivseminare für jeweils 10 Tage mit zwischen 5 bis 10 Teilnehmern durchgeführt. Wann, wo und mit welchen Teilnehmern diese Seminare durchgeführt wurden, geht aus diesen Rechnungen nicht hervor. Die Rechnung des Jahres 2004 wurde im Jahr 2006 dem Konto 7300 (a.o. Ertrag) mit dem Text aussergerichtliche Einigung wieder gutgeschrieben. Diese Rechnung ist periodengerecht im Jahre 2004 als Gewinnbestandteil zu berücksichtigen, im Jahr 2006 entsprechend aber wieder (steuerlich) zu korrigieren. Nachforschungen in Deutschland haben ergeben, dass die Firma N.____ Verkaufsseminare in diesem Zeitpunkt nicht existent gewesen und N.____ von Amtes wegen per 1. Januar 1997 in Deutschland abgemeldet war (Untersuchungsbericht gegen die X.____ AG S. 20 ff.). Gemäss Protokoll der Einvernahmen von B.____ vom 11. Oktober 2012 (act. 8/130.130.007 ff.) und von A.____ vom 17. Januar 2013 (act. 8/130.100.017 ff.) wussten beide über diese Seminare nichts beziehungsweise verwiesen auf D.____. Dieser erklärte in der Einvernahme vom 14. Februar 2013 (act. 8/130.110.017 ff.), dass N.____ tatsächlich da gewesen und von vielen Personen gesehen worden sei. Er habe Arbeiten ausgeführt (Verkaufsschulungen, Ordner zusammengestellt etc.). Seine Entschädigungen habe er in bar gewünscht. Auf Befragung der ASU konnte D.____ allerdings weder die Namen der teilnehmenden Mitarbeiter noch den Seminarort mitteilen; es hätten alle Mitarbeiter teilgenommen, die im Verkauf tätig gewesen seien. Die Einvernahme der Zeugin W.____ (die Telefonverkäuferin bei der Beschwerdeführerin beziehungsweise später bei der Q.____ AG war) vom 18. Juni 2013 (act. 8/132.100.006 ff.) hat ergeben, dass N.____ weder bei der

Beschwerdeführerin noch bei der Q.___ AG (weder interne noch externe) Seminare mit Mitarbeitern durchgeführt habe. Wenn überhaupt, habe er gewisse Hilfsarbeiten, vor allem bei der Q.___ AG, durchgeführt. Zusammenfassend ist festzustellen, dass wenn nicht einmal die Teilnehmer noch der Ort noch der Zeitpunkt der angeblichen Seminare bekannt sind, und darüber hinaus die Adresse des Rechnungsstellers, eine nichtexistente Adresse im Ausland, nicht stimmt, die geschäftsmässige Begründetheit der behaupteten Leistung nach dem oben Gesagten keinesfalls nachgewiesen werden kann. Es ist daher nachvollziehbar, wenn der Beschwerdegegner diese Rechnungen der Beschwerdeführerin aufrechnet. Am 13. Mai 2003 hat A.___ von der Z.___ AG CHF 17'500 erhalten, die seinem Privatkonto bei der SGKB gutgeschrieben wurden (act. 8/20.110.0067). Gemäss Nachforschungen der ASU handelt es sich um eine Rückvergütung für "Küche und Cheminée" (Untersuchungsbericht gegen die X.___ AG S. 22 f.). Dieser Betrag hätte an die Beschwerdeführerin bezahlt werden sollen, da er im Zusammenhang mit der Liegenschaft "V.___-strasse" (Konto 1100) steht, die mit einem Verlust von CHF 59'873.75 (act. 8/180.130.026) an die Z.___ AG verkauft wurde. Selbst wenn dieser Betrag irrtümlich auf das private Konto von A.___ bezahlt wurde, und er nicht wusste, weshalb (act. 8/130.100.046), hätte er abklären müssen, wofür diese Zahlung geleistet wurde. Es wäre für die Buchhaltung der Beschwerdeführerin ein leichtes gewesen, diese Abklärungen zu treffen. Das hat A.___ jedoch unterlassen und somit den Nachweis nicht erbracht, dass diese Rückzahlung an ihn privat als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu Recht erfolgt ist. Dadurch hat er die CHF 17'500 der Besteuerung auf Stufe der Beschwerdeführerin entzogen. Es handelt sich um eine sogenannte Gewinnvorwegnahme, und die CHF 17'500 sind daher im Jahr 2003 bei der Beschwerdeführerin zum Gewinn dazuzurechnen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 95 zu Art. 58 DBG). Die von der Beschwerdegegnerin aufgerechneten WIR-Verluste von CHF 289'286.05 (Geschäftsjahr 2003) und von CHF 79'600 (Geschäftsjahr 2004) ergeben sich aus dem Kontoblatt 6650 (act. 8/181.130.020, 8/181.140.021) der Buchhaltung der Beschwerdeführerin, ebenso die aufgerechneten Abschreibungen auf dem Anlagevermögen (act. 8/181.140.014, 8/181.130.012). Diese Zahlen werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Zusammenfassend ist festzustellen, dass keine genügenden Unterlagen vorhanden sind, aufgrund derer die geschäftsmässige Begründetheit der Layoutkosten auch nur annähernd als belegt gewertet werden könnte. Konsequenterweise durfte der Beschwerdegegner auch die verbuchten WIR-Verluste sowie Abschreibungen beziehungsweise Entnahmen von Fahrzeugen in Frage stellen. Immerhin hat der Beschwerdegegner einen WIR-Einschlag von 35 Prozent akzeptiert und als Verlust zugelassen, was eher grosszügig ist. Auch bei den Fahrzeugen hat er nur einen Teil der Abschreibungen aufgerechnet, obwohl nicht klar ist, wie viele Fahrzeuge die Beschwerdeführerin wirklich besass beziehungsweise geschäftsmässig begründet waren. Ebenso wenig sind Unterlagen betreffend der N.___-Seminare vorhanden, die auch nur annähernd die geschäftsmässige Begründetheit nachweisen können, und es gilt als offensichtlich, dass die CHF 17'500 der Z.___ AG an die X.___ AG hätte überwiesen werden müssen. Auch hier werden die Zahlen der Beschwerdegegnerin nicht bestritten. Die Beschwerdeführerin moniert, dass sie sich aufgrund eines Strafverfahrens exkulpieren müsse, was mit rechtsstaatlichen Prinzipien nicht vereinbar sei. Dazu ist zu sagen, dass es sich hier um ein Nachsteuerverfahren handelt und die Beschwerdeführerin mehrmals die Gelegenheit gehabt hätte, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Layout- wie der Schulungskosten zu erbringen. Das hat sie aber weder im Einspracheverfahren am 12. Februar 2015, noch im Rekurs-/Beschwerdeverfahren am 4. Februar 2016, noch in der

Beschwerde am 10. November 2017 getan. Die sich aus ihrem Untätigbleiben ergebenden Rechtsfolgen hat die Beschwerdeführerin zu tragen.

E. 8

Unter Berücksichtigung der Steuerrückstellungen (act. 123.101.069) ergeben sich folglich zusätzliche steuerbare Gewinne von CHF 757'228 (2003) und CHF 395'799 (2004) woraus folgende Nachsteuerbeträge resultieren: Nachsteuern Kanton Nachsteuern Bund 2003: CHF 176'857 2003: CHF 64'364 2004: CHF 87'012 2004: CHF 33'643 In Anwendung der Berechnungsart des Beschwerdegegners (d.h. u.a. unter Verzicht auf die Berechnung von Zinseszinsen) ergeben sich für die Periode vom 1. Oktober 2004 bis 23. Mai 2018 hinsichtlich der Kantonssteuer und der Direkten Bundessteuer folgende Zinsen auf den geschuldeten Nachsteuern:

Kantonssteuer: Jahr	ab	Nachsteuer	%	Zins 2003
01.10.2004	CHF 176'857	1.5%	CHF 2'652.86	2004 01.10.2005 CHF 263'869
	1.5%	CHF 3'958.04	2005 01.10.2006	CHF 263'869 1.5%
	CHF 3'958.04	2006 01.10.2007	CHF 263'869	1,5% CHF 3'958.04
2007 01.10.2008	CHF 263'869	2%	CHF 5'277.38	2008
01.10.2009	CHF 263'869	1%	CHF 2'638.69	2009 01.10.2010 CHF 263'869
	1%	CHF 2'638.69	2010 01.10.2011	CHF 263'869 1%
	CHF 2'638.69	2011 01.10.2012	CHF 263'869	1% CHF 2'638.69
2012 01.10.2013	CHF 263'869	1%	CHF 2'638.69	2013
01.10.2014	CHF 263'869	1%	CHF 2'638.69	2014 01.10.2015 CHF 263'869
	1%	CHF 2'638.69	2015 01.10.2016	CHF 263'869 1%
	CHF 2'638.69	2016 01.10.2017	CHF 263'869	0,25% CHF 659.67
Total			CHF 41'573.55	Bundessteuern:
2003 01.10.2004	CHF 64'364	3.5%	CHF 2'252.74	2004
01.10.2005	CHF 98'007	3.5%	CHF 3'430.25	2005 01.10.2006 CHF 98'007
	3.5%	CHF 3'430.25	2006 01.10.2007	CHF 98'007 3.5%
	CHF 3'430.25	2007 01.10.2008	CHF 98'007	4% CHF 3'920.28
2008 01.10.2009	CHF 98'007	4%	CHF 3'920.28	2009
01.10.2010	CHF 98'007	3.5%	CHF 3'430.25	2010 01.10.2011 CHF 98'007
	3.5%	CHF 3'430.25	2011 01.10.2012	CHF 98'007 3%
	CHF 2'940.21	2012 01.10.2013	CHF 98'007	3% CHF 2'940.21
2013 01.10.2014	CHF 98'007	3%	CHF 2'940.21	2014
01.10.2015	CHF 98'007	3%	CHF 2'940.21	2015 01.10.2016 CHF 98'007
	3%	CHF 2'940.21	2016 01.10.2017	CHF 98'007 3%
	CHF 2'940.21	Total		CHF 44'885.81

Unter Hinzurechnung der aufgelaufenen Zinsen betragen die Nachsteuern für die Kantonssteuer 2003 und 2004 CHF 305'443 und für die direkte Bundessteuer 2003 und 2004 CHF 142'893 (vgl. dazu Art. 1 des Regierungsbeschlusses über die Ausgleichs-, Verzugs- und Rückerstattungszinsen für Steuerbeträge vom 6. Dezember 2016, sGS 811.14; Anhang der Verordnung des EFD über die Fälligkeit und Verzugszinsen der direkten Steuern, SR 642.124). Die Berechnung dieser Faktoren wurden vom Beschwerdegegner nachvollziehbar dargelegt (vgl. act. 8/123.101.056 ff.) und von der Beschwerdeführerin nicht substantiiert bestritten. Die Beschwerde erweist sich somit hinsichtlich der Nachsteuerbeträge der Jahre 2003 und 2004 als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 9

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren zu zwei Dritteln von der Beschwerdeführerin und zu einem Drittel vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Entscheidgebühren für die Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 für die Kantonssteuern und von CHF 1'800 für die direkten Bundessteuern erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12). Die Kostenanteile der Beschwerdeführerin sind mit den von ihr in den Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 3'000 und CHF 2'000 zu verrechnen. CHF 1'800 sind ihr zurückzuerstatten. Auf die Erhebung des Kostenanteils des Staates (Kantonales Steueramt) ist praxisgemäss nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind – zufolge mehrheitlichen Unterliegens (Beschwerdeführerin) beziehungsweise mangels Anspruchs (und Antrags; Beschwerdegegner) – für die Beschwerdeverfahren keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98 bis VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, VwVG; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 829; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 zu Art. 144 DBG). Die amtlichen Kosten der vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren sind zu einem Drittel von der Beschwerdeführerin und zu zwei Dritteln vom Staat zu tragen. Die Entscheidgebühren von zusammen CHF 3'000 für die vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren sind unbestritten und liegen im Ermessensspielraum der Vorinstanz. Der Anteil der Beschwerdeführerin ist mit ihren in der Höhe von CHF 3'000 geleisteten Kostenvorschüssen zu verrechnen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, der Beschwerdeführerin CHF 2'000 zurückzuerstatten. Auf die Erhebung des vom Staat (Kantonales Steueramt) zu tragenden Kostenanteils ist hier entsprechend der vorinstanzlichen Praxis zu verzichten. Die Beschwerdeführerin hat bei diesem Verfahrensausgang Anspruch auf teilweise Entschädigung ihrer ausseramtlichen Kosten in den vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren (Art. 98 Abs. 2 und 98 bis VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG; R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Lachen SZ/St. Gallen 2004, S. 182 ff.). Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin hat in den vorinstanzlichen Verfahren keine Kostennote eingereicht. Eine um zwei Drittel auf CHF 500 reduzierte ausseramtliche Entschädigung zuzüglich CHF 20 Barauslagen (pauschal vier Prozent) erscheint angemessen (vgl. Art. 6, Art. 22 Abs. 1 lit. b und Art. 28 bis Abs. 1 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75). Die Beschwerdeführerin ist selbst mehrwertsteuerpflichtig, weshalb sie die in der Honorarrechnung ihres Anwalts belastete Mehrwertsteuer als Vorsteuer von ihrer eigenen Steuerschuld wieder abziehen kann. Die Mehrwertsteuer kann deshalb bei der Bemessung der ausseramtlichen Entschädigung unberücksichtigt bleiben (vgl. VerwGE B 2012/54 vom 3. Juli 2012 E. 6, www.gerichte.sg.ch; R. Hirt, a.a.O., S. 194). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerdeverfahren B 2017/224 und B 2017/225 werden vereinigt. 2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2002 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid, insoweit er die Steuerperiode 2002 betrifft, aufgehoben. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Veranlagung der Beschwerdeführerin mit Kantonssteuern (Nachsteuer Gewinn aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2002) infolge Verjährung verwirkt ist. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2003 und 2004 wird abgewiesen. 3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2002 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid, insoweit er die Steuerperiode 2002 betrifft, aufgehoben. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Veranlagung der Beschwerdeführerin mit der direkten

