

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/226, B 2017/227 vom 27. Juni 2018**

Sg Verwaltungsgericht, 2018-06-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2017\\_226, B\\_2017\\_227](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2017_226, B_2017_227)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/226, B 2017/227 du 27 juin 2018

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/226, B 2017/227 del 27 giugno 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 2017/226 und B 2017/227).

## **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](http://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 13. 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 4).

### **E. 3**

Die Beschwerdeführerin beantragt subeventualiter, es sei der Entscheid zurückzuweisen mit der Anordnung zur Durchführung einer Einspracheverhandlung. Die Beschwerdeführerin führte unter Ziff. 4 am Ende ihrer Einspracheschrift vom 28. Oktober 2014 (act. 6/123.101.049) aus, weitere Ausführungen zum Sachverhalt würden anlässlich der mündlichen Einspracheverhandlung erfolgen. Sie, die anwaltlich vertreten war, verzichtete aber darauf, diesen Antrag klar und rechtzeitig unter dem Titel Rechtsbegehren zu stellen. Von einer anwaltlich vertretenen Partei darf aber erwartet werden, dass sie ihre Anträge klar und unmissverständlich formuliert (VerwGE B 2010/265 vom 3. Mai 2011 E. 1, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Im Übrigen sieht Art. 181 StG keine Einspracheverhandlung, sondern nur eine mündliche Begründung, und das DBG sieht nicht einmal eine mündliche Begründung vor. Die Beschwerdeführerin moniert, dass die Behauptung der Vorinstanz, sie habe die Möglichkeit der Einspracheergänzung nicht genutzt, klar aktenwidrig sei. Dabei listet sie die zeitlichen Abläufe im Rahmen des Einspracheverfahrens auf und macht geltend, dass sie rechtzeitig ein Fristerstreckungsbegehren bis im September 2015 gestellt habe. Das geht aber aus den Akten keineswegs hervor, schon gar nicht das geltend gemachte Fristerstreckungsbegehren der Beschwerdeführerin vom 30.07.2017 (recte: 2015). Dazu schreibt die Beschwerdeführerin in ihrem Mail vom 31.08.2015 an den Beschwerdegegner (act. 6/123.101.165) mit der Bitte um Fristverlängerung bis zum 15.09.2015, wörtlich: "Ich bitte um eine weitere Fristerstreckung zur Einreichung meiner Eingabe bis zum 15.09.2015. Ich lehne mich an das offensichtlich genehmigte Fristerstreckungsbegehren des Kollegen V.\_\_\_ an. Ziel ist eine koordinierte Eingabe, da der Sachverhalt für alle Beteiligte im Wesentlichen identisch ist. ..." Hier bestätigt die Beschwerdeführerin selber, dass sie kein Fristerstreckungsgesuch gestellt resp. ein solches innert Frist verpasst hatte zu stellen, sondern sich nun an das Fristerstreckungsgesuch des Kollegen V.\_\_\_ anlehnen möchte. Dass der Beschwerdegegner unter diesen Umständen keine Frist für eine weitere Stellungnahme mehr gewährte, ist verständlich. Die vorinstanzliche Behauptung der verpassten Möglichkeit zur Einspracheergänzung ist damit klar nicht aktenwidrig. Es ist daher nachvollziehbar, dass der Beschwerdegegner auf den Wunsch der Beschwerdeführerin auf eine Einspracheverhandlung nicht eingegangen ist und die Vorinstanz dies nicht beanstandete. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

### **E. 4**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz sei ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen, weil sie die von ihr angebrachten Einwände nur sehr rudimentär behandelt resp. sich mit den Untersuchungsberichten der ASU nicht auseinandergesetzt habe. Die Untersuchung der ASU habe mehrere Jahre gedauert. Die Akten umfassten rund 22'000 Seiten und die Vorinstanz habe innerhalb von fünf Monaten einen Entscheid getroffen, der kaum darauf beruhen könne, dass sie die Akten wirklich auf ihre Relevanz hin gesichtet habe. Ob die Akten an sich entscheidungsrelevant seien, ergebe sich erst nach deren Studium. 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 Steuerepflichtige selbst am besten bekannten – konkreten Aktstücken 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. Auf die pauschalisierende Beschwerde ist daher nicht einzutreten. Betreffend der von der Beschwerdeführerin monierten Nichteinhaltung der Grundsätze der Strafprozessordnung und des Verwaltungsstrafverfahrens im Zusammenhang mit der Nachsteuer hat die Vorinstanz (act. 2 S. 7 lit. b) richtig dargelegt, dass die Nachsteuer keinen Strafcharakter habe und somit nicht Bestandteil des Steuerstrafrechts sei. Strafrechtliche Rechtfertigungsgründe seien deshalb ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 3 zu Art. 151 DBG). Die Beschwerdeführerin liegt falsch, wenn sie die Meinung vertritt, dass sie sich aufgrund eines Strafverfahrens exkulpieren müsse. Im vorliegenden Fall handelt sich ausschliesslich um ein Nachsteuerverfahren, und die Beschwerdeführerin hatte mehrmals die Gelegenheit gehabt, sich namentlich zu Layoutkosten wie auch Verkaufsschulung N. Seminare zu äussern. Das hat sie aber weder im Einspracheverfahren am 28. Oktober 2014, noch im Rekurs-/Beschwerdeverfahren am 28. Januar 2016, noch in der Beschwerde am 13. November 2017 getan. Im Weiteren wird auf die überzeugenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen, denen sich das Verwaltungsgericht anschliesst. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann keine Rede sein.

#### **E. 5**

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). 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 Nachsteuer Verfügung umfasst die Steuerperioden 2004 bis 2006. Das Recht, eine Nachsteuer für das Jahr 2004 zu erheben, erlöscht am 31. Dezember 2019. Somit verwirkt der Nachsteueranspruch frühestens 31. Dezember 2019 (betreffend das Jahr 2004).

#### **E. 6**

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](http://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 "neueTatsachen", 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. 7**

Zu entscheiden ist, ob der Nachsteuerverfügung vom 29. September 2014 neue Tatsachen oder Beweismittel zugrunde liegen beziehungsweise ob überhaupt eine Steuerverkürzung vorliegt. Die Beschwerdeführerin (act. 1 S. 14 ff.) 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. Die Rechnungen von C.\_\_\_\_

seien nicht fiktiv gewesen, sondern wegen seiner Dienstleistungen gestellt worden. Diese Rechnungen seien auch dem Steueramt bekannt gewesen. Die ASU habe einen Betrag von CHF 600'000 als geschäftsmässig begründet betrachtet. Schon bei der Revision der beiden Schwestergesellschaften Y.\_\_ AG und X.\_\_ AG im September 2005 sei die Mitarbeit von C.\_\_ ein Thema gewesen. Der Steuerkommissär habe im Jahr 2008 u.a. festgehalten, dass bei den Layoutkosten ein formell eher richtiger Beleg vorliege, aber zu fragen sei, ob geschäftsmässig begründeter Aufwand vorläge. Diese Zweifel hätten durch detaillierte und transparente Darlegung von Umfang und Zeitpunkt der Leistungen ausgeräumt werden können. Um genau dieses Thema zu umgehen, habe die ASU die Geschäftsvorfälle als fiktiv bezeichnet. Das verhindere aber ein Nachsteuerverfahren, da den Verfahrensbeteiligten seit dem Jahr 2005 resp. 2008 diese Layout-Kosten bekannt gewesen seien. Im Weiteren sei in der Meldung vom 31. Mai 2006 der Mehrwertsteuer Abteilung externe Prüfung erwähnt, dass es fraglich sei, ob Leistungen für die Layoutkosten zugrunde liegen würden oder nicht. Unbestritten ist, dass die Steuerveranlagungen 2004 bis 2006 rechtskräftig waren, und zwar Ende des Jahres 2008 (act. 6/188.700.003 ff.). Richtig ist, dass anlässlich der Buchprüfung im Jahr 2008 der Geschäftsjahre 2004 - 2006 der Q.\_\_ AG gewisse Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit verschiedener Geschäftsaufwände bestanden haben. Aus diesem Grund erfolgte u.a. die pauschale Aufrechnung auf Stufe Gesellschaft von 10 Prozent der von C.\_\_ in Rechnung gestellten Layoutkosten. Es ist auch davon auszugehen, dass der Beschwerdegegner im Zeitpunkt der Steuerrevision Kenntnis hatte von der Meldung der Abteilung externe Prüfung (act. 6/2/8) vom 31. Mai 2006. Denn im Revisionsbericht (act. 6/2/9 Seite 4) verweist der Steuerkommissär sowohl auf die Kontrolle der MWSt, wie Steuermeldung der MWSt sowie auch Aufrechnungen der MWSt. Anlässlich der Befragung während der Revision des Steuerkommissärs hat die Z.\_\_ AG, Frau U.\_\_, ausgesagt, C.\_\_ habe das ganze Produkt bis fertig zum Druck gemacht, d.h. Layout, Graphische Gestaltung, Redaktion usw.. Der Steuerkommissär akzeptierte aufgrund dieser Aussagen die geltend gemachten Layout-Kosten, stellte sich aber die Frage, ob die Höhe dieser Rechnungen C.\_\_ geschäftsmässig begründet war. Dass aber im Zusammenhang mit den WIR-Verkäufen Bargeld geflossen war, konnte der Steuerkommissär auch aufgrund der diversen Meldungen nicht wissen und nicht erkennen. Ebenso wenig konnte und musste er diesbezüglich vertieftere Abklärungen vornehmen. Wie der Untersuchungsbericht der ASU (Seite 18 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 6 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 Falschdeklarationen 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](http://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 des 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. Dasselbe gilt für die in den Jahren 2004 und 2005 verbuchten Schulungskosten N.\_\_\_\_ Seminare (vgl. nachfolgend Erwägung 8). Im Weiteren wird auf die detaillierten Ausführungen der Vorinstanz verwiesen (act. 9 S. 10 f.), denen sich das Verwaltungsgericht anschliesst. Es ist somit, zusammen mit der Vorinstanz, festzustellen, dass die im Untersuchungsbericht der ASU vom 10. Dezember 2013 und im Teilbericht Layoutkosten 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. Davon, dass von einer groben Missachtung der Untersuchungspflicht beziehungsweise von einem expliziten Verzicht auf weitere Untersuchungshandlungen durch den Beschwerdegegner auszugehen sei, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, kann keine Rede sein.

## E. 8

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 an C.\_\_\_\_ tatsächlich erfolgt und ordnungsgemäss verbucht worden. Seine Forderungen seien mit Fahrzeugen getilgt worden, was daran so ungewöhnlich sei, sei unerfindlich. Der Beschwerdegegner nahm im Zusammenhang mit den verbuchten WIR-Transaktionen, gestützt auf den

Untersuchungsbericht und den Teilbericht „Layoutkosten“ (Seite 58) folgende Aufrechnungen und Abzüge vor (act. 6/181.300.001 ff., 6/181.310.001 ff., 6/181.320.001 ff.):

Jahresabschluss per	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006
Layoutkosten	368'000.00	444'166.75	161'245.00
WIR-Verluste	122'600.35	77'999.65	15'000.00
Abschreibung Fahrzeuge	122'600.35	94'520.80	0.00
Abschreibung Apparate/Maschinen	0.00	26'400.00	23'872.00
Abschreibung Mobilien/Einrichtungen	0.00	15'000.00	39'000.00
<b>Total</b>	<b>613'200.70</b>	<b>658'087.20</b>	<b>239'117.00</b>
Aufrechnung			
Verluste	236'740.00	195'755.00	94'965.50
<b>Total</b>	<b>376'460.70</b>	<b>462'332.20</b>	<b>144'151.50</b>
ermessenweiser Aufwand *	36'800.00	43'890.00	14'324.00
Schulungskosten	58'000.00	48'500.00	0.00
versteuerter Gewinn	397'661.00	466'942.00	129'828.00

\*Die ASU hat durchschnittlich pro Jahr 10 % (CHF 30'000.00) der Layoutkosten als geschäftsmässig begründet erachtet, was ca. CHF 300'000 für die Jahre 2000-2009 ausmacht (10 Jahre). Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten CHF 600'000 betreffen zwei Firmen je für die Dauer von 10 Jahren. 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 nachprüfbare 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 5, 13 ff.) 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 verschiedene Personen und Gesellschaften, namentlich die O. \_\_\_ & P. \_\_\_, der Beschwerdeführerin in den Jahren 2004-2006 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. Am 22. Dezember 2004 fakturierte die O. \_\_\_ & P. \_\_\_ für Layout, Know-How, Fotomaterial, Redaktion, Korrekturen CHF 368'000, am 19. Dezember 2005 für Layoutarbeiten und redaktionelle Mitarbeit 2005 (gemäss Vereinbarung) CHF 438'900 und am 7. Dezember 2006 für Layoutarbeiten und redaktionelle Mitarbeit, Gastromarketing CHF 143'245 (act. 6/183.300.003, 6/183.310.002, 6/183.320.004). Aufgrund dieser pauschalen Rechnungstexte ist unklar, ob und falls ja, welche Leistungen tatsächlich erbracht wurden. Auffallend ist, dass in allen drei Jahren der Rechnungsbetrag genau dem Saldo des Kontos 1120 (Fahrzeuge) nach Verbuchung von WIR-Verlusten und Abschreibungen entspricht (act. 6/183.390.001, 6/181.300.009, 6/181.310.009, 6/181.320.018). A. \_\_\_ nahm aufgrund der Einvernahme vom 22. September 2010 (Teilbericht „Layoutkosten“ S. 34) wie folgt Stellung: C. \_\_\_ sei bei der X. \_\_\_ AG, der Y. \_\_\_ AG und der Q. \_\_\_ AG Berater und mache für diese Firmen Layouts, er sei Medienexperte. D. \_\_\_ erklärte anlässlich der Einvernahme vom 22. September 2010 (Teilbericht „Layoutkosten“ S. 34) folgendes: Herr A. \_\_\_ habe das mit Herrn C. \_\_\_ geregelt. Herr C. \_\_\_ habe sein Knowhow, sein Fachwissen und das Konzept für das Verlagswesen mit der O. \_\_\_ & P. \_\_\_ eingebracht; dafür hätten sie bezahlt. Das hätte ein hohes Fachwissen bedingt, deshalb wären es vielleicht ein bisschen höhere Beiträge. C. \_\_\_ erklärte anlässlich seiner Einvernahme vom 27. September 2010 (Teilbericht "Layoutkosten" S. 34 f.): Er selber habe kein Büro. Er sei jeweils im Büro von A. \_\_\_ bei der Y. \_\_\_ AG gewesen. Dort seien die Rechnungen erstellt worden aufgrund der Angaben von A. \_\_\_. Anlässlich der Einvernahme vom 5. März 2013 (Teilbericht Layout S. 35) erklärte C. \_\_\_, dass der Begriff Layoutkosten ein Sammelbegriff wie Gastropromotion gewesen sei.

Da sei der Posten Auto, 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. B. \_\_\_ gab am 11. Oktober 2012 (Teilbericht „Layoutkosten“ S. 36) zu Protokoll, es seien nicht eigentliche Layoutkosten gewesen, dies sei ein "Sammelbegriff". Somit ist anhand der Buchhaltungsunterlagen beziehungsweise Belege nicht nachvollziehbar, für welche Leistungen und in welchem Zeitraum diese erbracht wurden. Es bestehen erhebliche Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen an die O. \_\_\_ & P. \_\_\_. Die Beschwerdeführerin hätte diese ausräumen können, in dem sie Umfang, Zeitpunkt und Inhalt der Leistungen transparent dargelegt hätte. Dies hat sie jedoch nicht getan, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Im Übrigen verletzt sie auch 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). Wenn die Beschwerdeführerin noch zusätzlich sehr ausführlich ausführt, dass Forderungen durchaus mit Fahrzeugen getilgt werden dürften und ein Kommissionsvertrag zwischen den C. \_\_\_ und A. \_\_\_ für den Verkauf von Autos vorhanden sei, geht das völlig an der Sache vorbei. Die Frage ist, ob die Rechnungen der O. \_\_\_ & P. \_\_\_ geschäftsmässig begründet sind, nicht wie sie bezahlt worden sind. Die geschäftsmässige Begründetheit der Layoutkosten (Konto 3060 der Buchhaltung der Beschwerdeführerin) ist somit nicht nachgewiesen. Streitig ist im weiteren die Aufrechnung von CHF 58'000 im Jahr 2004 und CHF 48'500 im Jahr 2005 im Zusammenhang mit der "Verkaufsschulung N. \_\_\_ Seminare". In den Jahren 2004 und 2005 wurden unter dem Konto 4512 (Fachliteratur, Fortbildung) Rechnungen in der Höhe von CHF 58'000 und CHF 48'500 (act. 6/121.140.021 und 121.140.026) verbucht. Aus diesen Rechnungen (act. 6/121.140.001-037) geht hervor, dass N. \_\_\_ Intensivkurse für jeweils 10 Tage durchgeführt habe. Wann, wo und mit welchen Teilnehmern diese Seminare durchgeführt wurden, geht aus diesen Rechnungen nicht hervor. Nachforschungen in Deutschland haben ergeben, dass die Firma N. \_\_\_ Verkaufsseminare in diesem Zeitpunkt nicht existent gewesen und N. \_\_\_ von Amtes wegen per 1.1.1997 in Deutschland abgemeldet war (Untersuchungsbericht gegen die Q. \_\_\_ AG S. 19 ff.). Gemäss Einvernahmeprotokoll A. \_\_\_ vom 17. Januar 2013 (act. 6/130.100.017 ff.) wusste er über diese Seminare nichts beziehungsweise verwies auf D. \_\_\_. D. \_\_\_ erklärte in der Einvernahme vom 14. Februar 2013 (act. 6/130.110.017 ff.), dass N. \_\_\_ tatsächlich da war und von vielen Personen gesehen wurde und für ihn auch ein Fahrzeug eingelöst worden sei. Er habe Arbeiten ausgeführt (Verkaufsschulungen, Ordner zusammengestellt etc.). Seine Entschädigungen habe er in bar gewünscht, da er nirgendwo registriert sei. Auf Befragung der ASU konnte D. \_\_\_ allerdings weder die Namen der teilnehmenden Mitarbeiter, noch den Seminarort nennen; es hätten alle Mitarbeiter teilgenommen, die im Verkauf tätig gewesen seien. Die Einvernahme der Zeugin W. \_\_\_ (die Telefonverkäuferin bei der Beschwerdeführerin beziehungsweise bei der X. \_\_\_ AG war) vom 18. Juni 2013 (act. 6/132.100.006 ff.) hat ergeben, dass N. \_\_\_ weder bei der Beschwerdeführerin noch bei der X. \_\_\_ AG (weder interne noch externe) Seminare mit Mitarbeitern durchgeführt habe. Wenn überhaupt habe er gewisse Hilfsarbeiten, vor allem bei der Beschwerdeführerin, 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. Die von der Beschwerdegegnerin im Geschäftsjahr 2004 aufgerechneten Layoutkosten von CHF 368'000, WIR-Verluste von CHF 122'600, Abschreibung Fahrzeuge von CHF 122'600 sowie N. \_\_ Verkaufsseminare von CHF 58'000 ergeben sich aus den entsprechenden Kontenblättern 4512 (act. 6/181.300.010), 6620 (act. 6/181.300.014) 1120 (act. 6/181.300.009) sowie Kontenblatt 4512 (act. 6/184.360.002 sowie 006). Die von der Beschwerdegegnerin im Geschäftsjahr 2005 aufgerechneten Layoutkosten von CHF 444'166.75, WIR-Verluste von CHF 77'999.65, Abschreibungen Apparate/Maschinen von CHF 26'400, Abschreibung Mobilien / Einrichtungen von CHF 15'000, Abschreibung Fahrzeuge von CHF 94'520.80 sowie N. \_\_ Verkaufsseminare von CHF 48'500 ergeben sich aus dementsprechenden Kontoblätter 3060 (act. 6/181.310.010), 6620 (act. 6/181.310.016), 4710 (act. 6/181.310.014), 4720 (act. 6/181.310.015), sowie Kontenblatt 4512 (act. 6/184.360.002-006). Die von der Beschwerdegegnerin im Geschäftsjahr 2006 aufgerechneten Layoutkosten von CHF 161'245, WIR-Verluste von CHF 15'000, Abschreibung Apparate/Maschinen von CHF 23'872 sowie Abschreibung Mobilien / Einrichtungen von CHF 39'000 ergeben sich aus den entsprechenden Kontenblätter 3060 (act. 6/181.320.013), 4710 (act. 6/181.320.015) und 4711 (act. 6/181.320.017). Diese Zahlen als solche werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Zusammenfassend ist festzustellen, dass keine genügenden Unterlagen vorhanden sind, aufgrund derer die geschäftsmässige Begründetheit der Layoutkosten wie Schulungskosten auch nur annähernd als belegt gewertet werden könnte. Konsequenterweise durfte der Beschwerdegegner auch die verbuchten WIR-Verluste sowie Abschreibungen beziehungsweise Entnahmen von Anlagevermögen in Frage stellen. Immerhin hat der Beschwerdegegner einen WIR-Einschlag von 35 Prozent akzeptiert und als Verlust zugelassen, was eher grosszügig ist. Auch beim Anlagevermögen hat er nur einen Teil der Abschreibungen aufgerechnet, obwohl nicht klar ist, wie viel vom Anlagevermögen die Beschwerdeführerin wirklich (noch) besass beziehungsweise geschäftsmässig begründet waren.

## E. 9

Unter Berücksichtigung der Steuerrückstellungen (act. 6/123.101.027) ergeben sich folglich zusätzliche steuerbare Gewinne von CHF 304'659 (2004), CHF 359'070 (2005) und CHF 54'875 (2006), woraus folgende Nachsteuerbeträge resultieren: Nachsteuern

Kanton	Nachsteuern	Bund	2004:	CHF	67'106	2004:
CHF	25'896	2005:	CHF	77'351	2005:	CHF 30'521
CHF	8'188	2006:	CHF	4'664	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 28. Juni 2018 hinsichtlich der Kantonssteuer und der Direkten Bundessteuer folgende Zinsen auf den geschuldeten Nachsteuern:	

  

Kantonssteuer:	Jahr	ab	Nachsteuer	%	Zins	2004
01.10.2005	67'105.61	1.5%	1'006.58	2005	01.10.2006	
144'456.94	1.5%	2'166.85	2006	01.10.2007	152'644.93	1,5%
2'289.67	2007	01.10.2008	152'644.93	2%	3'052.90	2008
01.10.2009	152'644.93	1%	1'526.45	2009	01.10.2010	
152'644.93	1%	1'526.45	2010	01.10.2011	152'644.93	1%
1'526.45	2011	01.10.2012	152'644.93	1%	1'526.45	2012

01.10.2013	152'644.93	1%	1'526.45 2013	01.10.2014	
152'644.93	1%	1'526.45 2014	01.10.2015	152'644.93	1%
1'526.45 2015	01.10.2016	152'644.93	1%	1'526.45 2016	
01.10.2017	152'644.93	0,25%	381.61		
Total			21'109.22	Bundessteuern: 2004	
01.10.2005	25'896.02	3.5%	906.36 2005	01.10.2006	
56'416.97	3.5%	1'974.59 2006	01.10.2007	61'081.34	3.5%
2'137.85 2007	01.10.2008	61'081.34	4%	2'443.25 2008	
01.10.2009	61'081.34	4%	2'443.25 2009	01.10.2010	
61'081.34	3.5%	2'137.85 2010	01.10.2011	61'081.34	
3.5%	2'137.85 2011	01.10.2012	61'081.34	3%	1'832.44
2012	01.10.2013	61'081.34	3%	1'832.44 2013	01.10.2014
61'081.34	3%	1'832.44 2014	01.10.2015	61'081.34	3%
1'832.44 2015	01.10.2016	61'081.34	3%	1'832.44 2016	
01.10.2017	61'081.34	3%	1'832.44		
Total			25'175.64	Unter Hinzurechnung der	

aufgelaufenen Zinsen betragen die Nachsteuern für die Kantonssteuer 2004, 2005 und 2006 CHF 173'754.15 und für die direkte Bundessteuer 2004, 2005 und 2006 CHF 86'256.98. Die Berechnung dieser Faktoren wurden vom Beschwerdegegner nachvollziehbar dargelegt (vgl. act. 6/123.101.014 ff.) und von der Beschwerdeführerin nicht substantiiert bestritten. Die Beschwerde erweist sich somit hinsichtlich der Nachsteuerbetreffnisse 2004, 2005 und 2006 als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

#### **E. 10**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von der Beschwerdeführerin 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 2'000 für die direkten Bundessteuern erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12). Sie sind mit den von der Beschwerdeführerin in den Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 3'000 und CHF 2'000 zu verrechnen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind 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, Verwaltungsverfahren im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 829; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 zu Art. 144 DBG). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerdeverfahren B 2017/226 und B 2017/227 werden vereinigt. 2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern wird – soweit darauf einzutreten ist – abgewiesen. 3. Die Beschwerde betreffend direkten Bundessteuern wird – soweit darauf einzutreten ist – abgewiesen. 4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 (Kantonssteuern) und von CHF 2'000 (direkte Bundessteuern) unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 5'000. 5. Ausseramtliche Kosten werden für die Beschwerdeverfahren nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident  
Scherrer

Der Gerichtsschreiber Zürn

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