



Fall-Nr.: B 2018/61, B 2018/62
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 05.02.2020
Entscheiddatum: 10.12.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 10.12.2018

Steuerrecht, Art. 84 Abs. 1 StG, Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Diverse verfahrensrechtliche Rügen – fehlende Anhörung der Hauptaktionäre vor der Vorinstanz, Beizug von Akten eines früheren Beschwerdeverfahrens, selektive Akteneinsicht, Berücksichtigung eines Berichts der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ASU), unzureichende Begründung des vorinstanzlichen Entscheides – erweisen sich als unbegründet. Da es sich bei den verbuchten WIR-Verlusten um steuermindernde Tatsachen handelt, wäre es an der Beschwerdeführerin gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der generellen 40-prozentigen Wertberichtigung WIR nachvollziehbar darzulegen. Die ASU legt überzeugend dar, dass ein Einschlag von 35% über die gesamte Untersuchungsperiode den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Bei verschiedenen Aufwendungen ist anhand der Buchhaltungsunterlagen beziehungsweise Belege nicht nachvollziehbar, für welche Leistungen im Detail und in welchem genaueren Zeitraum diese erbracht wurden. (Verwaltungsgericht, B 2018/61 und B 2018/62).

Entscheid vom 10. Dezember 2018

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

Q. __ AG,

Beschwerdeführerin,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt Patrik A. Häberlin, LL.M., LL.M., Häberlin & Partners,
Stadthausstrasse 61, 8400 Winterthur,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte
Bundessteuer**, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantonssteuern sowie direkte Bundessteuer (Veranlagungen aufgrund der
Rechnungsabschlüsse per 31.12.2007, 2008 und 2009)**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Die Q.__ AG wurde am 9. Dezember 2003 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Seit dem 10. November 2014 befindet sich ihr Sitz in K.__/SZ. Die Gesellschaft bezweckt im Wesentlichen das Telefonmarketing, die Akquisition und Inserateverwaltung sowie den Betrieb eines Verlags für Zeitschriften, Magazine und sonstige Medien. Einziges Mitglied des Verwaltungsrats ist C.__, der diese Funktion



St.Galler Gerichte

auch in der X.__ AG und der Y.__ AG, beide mit Sitz in E.__, einnimmt. Die Verwaltungsräte dieser beiden Gesellschaften werden von A.__ präsiert.

B. Am 3. April 2008 (Eingang beim Steueramt) reichte die Q.__ AG die Steuererklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2007 ein. Sie deklarierte einen Reingewinn von CHF 8'194 (vor Verrechnung mit den Verlustvorträgen von CHF 76'503) und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 92'772. Am 7. April 2009 wurde die Steuererklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2008 eingereicht. Der Reingewinn belief sich auf CHF 75'359 (vor Verrechnung mit den verbliebenen Verlustvorträgen von CHF 68'309) und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 168'131. Die Steuererklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2009 ging am 8. April 2010 bei der Steuerbehörde ein. Die Gesellschaft wies einen steuerbaren Reingewinn von CHF 27'085 und ein steuerbares Eigenkapital in der Höhe von CHF 95'216 aus.

Nach umfangreichen Ermittlungen informierte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU), das kantonale Steueramt mit Schreiben vom 10. Dezember 2013 über den Abschluss der Untersuchungen im sogenannten Fall LAYOUT gegen die Q.__ AG und deren Schwestergesellschaften X.__ AG und Y.__ AG. In die Untersuchung einbezogen wurden auch A.__ und D.__ (früher Mitglied der Verwaltungsräte der Q.__ AG und der X.__ AG). Dem Schreiben beigelegt waren die Untersuchungsberichte (Y.__ AG, X.__ AG und Q.__ AG), der Teilbericht "Layoutkosten", das entsprechende Aktenverzeichnis sowie die referenzierten Beweisdokumente (ASU-act. 123.100.078-079).

Am 14. Dezember 2016 wurde die Q.__ AG aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2007, 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009 sowohl für die Kantonssteuern 2007 bis 2009 als auch für die direkte Bundessteuer 2007 bis 2009 definitiv veranlagt. Dabei rechnete die Steuerbehörde den von der Gesellschaft deklarierten Reingewinnen jeweils geldwerte Leistungen an A.__ und D.__ in der Höhe von CHF 289'403 (Jahr 2007), CHF 198'240 (2008) und CHF 43'948 (2009) auf. Unter Berücksichtigung von zusätzlich gewährten Steuerrückstellungen ergaben sich folgenden Steuerfaktoren:

31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009
------------	------------	------------



St.Galler Gerichte

Kantonssteuer

steuerbarer Reingewinn CHF 242'200 CHF 236'400 CHF 63'600

steuerbares Eigenkapital CHF - CHF - CHF -

direkte Bundessteuer

steuerbarer Reingewinn CHF 242'200 CHF 236'400 CHF 63'600

Die Q.__ AG erhob dagegen am 3. Januar 2017 Einsprache und beantragte gleichzeitig die Sistierung des Einspracheverfahrens bis zum Abschluss weiterer noch hängiger Verfahren im Zusammenhang mit den Berichten der ASU. Die Steuerpflichtige erhielt Gelegenheit, die Einsprache am 1. Februar 2017 mündlich zu begründen. Mit Entscheiden vom 25. April 2017 wurde die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen vom 14. Dezember 2016 abgewiesen.

C. Mit Eingabe vom 23. Mai 2017 erhob die Q.__ AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte, die Einspracheentscheide vom 25. April 2017 seien aufzuheben, eventualiter sei die Sache zur Präzisierung an die Vorinstanz zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Entscheid vom 22. Januar 2018 wies die Verwaltungsrekurskommission Rekurs (Kantonssteuer) und Beschwerde (Bundessteuer) ab.

D. Die Q.__ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 24. Januar 2018 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 26. Februar 2017 (richtig 2018) Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben, resp. der angefochtene Entscheid sei zurückzuweisen mit der Anordnung zur Durchführung einer Einvernahme der Herren D.__ sowie A.__ und anschliessender Neuurteilung, eventualiter sei der angefochtene Entscheid, an die Vorinstanz (Beschwerdegegner) zur neuen Beurteilung zurückzuweisen. In formeller Hinsicht beantragt sie, die Akten aus den vor Verwaltungsgericht hängigen Verfahren B 2017/226 und 227 heranzuziehen und vorliegend zu berücksichtigen.



Mit Vernehmlassung vom 22. März 2018 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte mit Vernehmlassung vom 26. April 2018, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen der Beschwerdeführerin und des Beschwerdegegners zur Begründung ihrer Anträge sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Reingewinns juristischer Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, 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 24. Januar 2018 versandten vorinstanzlichen Entscheid wurden mit Eingabe vom 26. Februar 2018 unter Berücksichtigung des Fristenlaufs am Wochenende rechtzeitig erhoben und erfüllen formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 30 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP, und Art. 142 Abs. 3 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272, ZPO, sowie Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 sowie Art. 144 Abs. 4 und Art. 142 DBG in



Verbindung mit Art. 133 Abs. 1 Satz 2 DBG und Art. 48 Abs. 1 VRP; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 142 DBG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

3.

3.1. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheides und die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur Durchführung einer Anhörung ihrer beiden Hauptaktionäre D.___ und A.___ und anschliessender Neubeurteilung.

Die Beschwerdeführerin begründete am 1. Februar 2017 ihre Einsprache mündlich (act. 7/6-III/02). Sie macht deshalb – zu Recht – nicht geltend, es sei ihren Hauptaktionären verwehrt gewesen, vor der Veranlagungsbehörde mündlich bei der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (vgl. Art. 176 Abs.1 StG, Art. 130 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 zu Art. 130 DBG). Vor Vorinstanz hat sie zudem keinen entsprechenden Verfahrensantrag gestellt. Die Beschwerdeführerin macht deshalb – zu Recht – nicht geltend, die Vorinstanz habe diesbezüglich ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Da das Verwaltungsgericht in der Vornahme eigener Untersuchungen grosse Zurückhaltung übt (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Rz. VII/101), ist der Rückweisungsantrag der Beschwerdeführerin verfahrensrechtlich an sich nachvollziehbar. Allfällige mündliche Auskünfte der Hauptaktionäre sind indessen auch der schriftlichen Darlegung in der Beschwerde zugänglich. Zudem ist – umso mehr als die Beschwerdeführerin erst im Verfahren vor Verwaltungsgericht einen solchen Antrag stellt – nicht ersichtlich, inwieweit die anlässlich einer mündlichen Befragung vorgetragenen Tatsachenbehauptungen anders als die entsprechenden schriftlichen Vorbringen geeignet sein sollten, an der auf die Akten abgestützten Feststellung der Tatsachen durch Beschwerdegegner und Vorinstanz etwas zu ändern. Dies gilt umso mehr, als die beiden Aktionäre der Beschwerdeführerin in dieser Angelegenheit bereits durch die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Beschwerdebeteiligten je zweimal einvernommen, ihre Aussagen protokolliert und deren Inhalt in den entsprechenden Berichten festgehalten wurden (vgl. insbesondere act. 7/6-I/00 Seiten 15/16 und 20). Den im Einspracheverfahren in Aussicht gestellten Vorschlag über eine vergleichsweise



Feststellung des Sachverhalts, der ebenfalls geeignet gewesen wäre, die aus der Sicht der Beschwerdeführerin zutreffenden Tatsachen darzulegen, haben die beiden Aktionäre der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt (vgl. act. 7/6-III/05; U. Cavelti, Gütliche Verständigung vor Instanzen der Verwaltungsrechtspflege, in: AJP 4/1995 S. 175 ff.).

3.2. Die Beschwerdeführerin beantragt sodann Beizug und Berücksichtigung der Akten aus den beim Verwaltungsgericht hängigen Verfahren B 2017/226 und 227.

Aus dem Akteneinsichtsrecht des Steuerpflichtigen (vgl. Art. 114 Abs. 1 DBG, Art. 165 Abs. 1 StG) ergibt sich die Aktenführungspflicht der Steuerbehörde (vgl. BGE 141 I 60 E. 4.3 mit Hinweis, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 zu Art. 114 DBG). Der Umfang der Aktenführungspflicht ist wesentlich von den konkreten Umständen abhängig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 48 zu Art. 114 DBG). Die Beschwerdeverfahren B 2017/226 und 227 wurden mit unangefochten rechtskräftig gewordenem Entscheid vom 27. Juni 2018 erledigt. Soweit sich die Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit auch auf Akten jenes Verfahrens, insbesondere auf die Akten der Untersuchung der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen stützen, können sie als dem Gericht, welches die vorliegenden Beschwerdesachen in der gleichen Besetzung behandelt, bekannt vorausgesetzt werden. Der Beizug erübrigt sich dementsprechend.

3.3. Die Beschwerdeführerin stellt fest, dass der vom Verfahrensbeteiligten zugestellte USB-Stick offensichtlich nicht sämtliche Unterlagen enthält. So fehle z.B. die Pag.Nr. 110, einzelne Dokumente zu 140.150 sowie gänzlich 140.130. Ob noch weitere Dokumente fehlen würden, sei nicht weiter geprüft worden. Gegen diese selektive Akteneinsicht werde protestiert, sie verletzte das rechtliche Gehör.

Gemäss Art. 165 Abs. 1 StG und Art. 114 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige Einsicht in die Akten nehmen. Die Wahrnehmung des Akteneinsichts- und Beweisführungsrechts durch den von einer Verfügung Betroffenen setzt eine Aktenführungspflicht der Verwaltung voraus. Die Behörden haben alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidwesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, die umstrittenen



Veranlagungsverfügungen und Rechtsmittelentscheide stützten sich auf einen Sachverhalt, der auf ihr nicht bekannten Akten beruht. Sie stützt ihre von derjenigen der Steuerbehörde abweichenden Auffassung auch nicht auf Tatsachen, die sie nicht belegen kann, weil sie über die entsprechenden Beweismittel selbst nicht verfügt und sie in den – angeblich – fehlenden Aktenstücken vermutet. Soweit der Inhalt des USB-Stick unvollständig sein sollte, ist deshalb nicht davon auszugehen, dass es sich bei allfälligen Lücken um für den Entscheid wesentliche Inhalte handelt. Dass die weiteren aufgrund derselben Akten ins Recht gefassten Steuerpflichtigen bis anhin keine Unvollständigkeit des USB-Stick gerügt haben, deutet im Übrigen ebenfalls auf dessen Vollständigkeit hin. Im Weiteren erstaunt, dass die Beschwerdeführerin nicht schon im Einspracheverfahren und insbesondere aber im anschliessenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Vorinstanz diese Rüge vorgetragen hat, zumal doch davon ausgegangen werden darf, dass sie sich schon in diesen Verfahren mit den Akten auseinandergesetzt hat. Die Rüge der Verletzung des Akteneinsichtsrecht erweist sich deshalb als unbegründet.

3.4. Die Beschwerdeführerin bringt in verfahrensrechtlicher Hinsicht sodann vor, die Vorinstanz stütze die Aufrechnungen auf die in einem strafrechtlichen Verfahren entstandenen Berichte der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Auch wenn die Aufrechnungen in einem ordentlichen Veranlagungsverfahren erfolgten, seien deshalb strafrechtliche Grundsätze einzuhalten. Die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin im ordentlichen Verfahren sei eingeschränkt, weil der Vorwurf im strafrechtlichen Verfahren auf "fiktive Zahlungen und Belege" laute, während die Vorinstanz – mit einer Umkehr der Beweislast – auf "geschäftsmässige Unbegründetheit " erkenne.

Was die Beschwerdeführerin aus der Anwendung strafrechtlicher Grundsätze im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu ihren Gunsten ableiten will, erscheint unklar. Insbesondere ist nicht nachvollbar – und die Beschwerdeführerin begründet es auch nicht – weshalb ihre Mitwirkungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren eingeschränkt sein und die Geltendmachung der "geschäftsmässigen Begründetheit" die Umkehr der Beweislast nach sich ziehen sollte. Die Beschwerdeführerin hat – auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren – geltend gemachte Aufwendungen angesichts ihrer steuermindernden Wirkung nachzuweisen. Umso mehr als handelsrechtswidrige



Verbuchungen bereits aufgrund der einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften zu korrigieren sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., N 75 zu Art. 58 DBG), müssen Verbuchungen fiktiver Zahlungen und Belege steuerrechtlich als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand entsprechend Art. 82 Abs. 1 Ingress und lit. b Ingress StG und Art. 58 Abs. 1 DBG aufgerechnet werden. Die Beschwerdeführerin hatte denn auch im vorliegenden ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren mehrmals die Gelegenheit, sich namentlich zu Layoutkosten, Abschreibungen sowie WIR-Verlusten zu äussern. Das hat sie weder im Einspracheverfahren und im vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren noch in der Beschwerde vom 26. Februar 2018 getan. Auch diese Rüge erweist sich als unbegründet.

3.5. Die Beschwerdeführerin ist der Meinung, dass die Vorinstanz ihren Entscheid teilweise mit Ausführungen der ASU mit Bezug auf die Geschäftsjahre 2004-2006 begründe. Diese Geschäftsjahre seien aber keineswegs Gegenstand der vorliegenden gerichtlichen Beurteilung. Es liege eine Gehörsverletzung vor.

Dazu ist festzustellen, dass die Vorinstanz unter E. 5d/bb und cc auf die in der ASU festgehaltenen Sachverhalte (Fahrzeugkauf mit WIR-Checks und Layoutarbeiten C.__) verweist. Die Begründung lag schon in der Veranlagungsverfügung vom 14. Dezember 2016 durch den Beschwerdegegner vor. Im Weiteren ist festzustellen, dass der Beschwerdeführerin schon seit dem 21. April 2015 mit dem USB-Stick sämtliche Unterlagen zur Verfügung standen. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann keine Rede sein.

3.6. Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht zu wenig nachgekommen sei. Insbesondere habe sie sich zu wenig mit der Diskrepanz zwischen dem Schema der ASU und demjenigen der Beschwerdeführer auseinandergesetzt.

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 – Akten 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 Unterschieden zwischen der Meinung der Beschwerdeführerin und dem Untersuchungsbericht der ASU befasst, als unzureichend. Der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs mangels ausreichender Begründung erweist sich deshalb als unbegründet.

3.7. Die Beschwerdeführerin ist der Meinung, dass alle Beschuldigten von der ASU unter Druck gesetzt worden seien, u.a. sich von ihren Rechtsvertretern zu trennen. Zur Begründung weist sie auf die Pag.Nr.140.130, die nicht auf dem USB-Stick zu finden sei und auf das Mail vom 7.10.2010, mit Verweis auf act. 7 des Rekurses vom 28.01.2016. Die Pag.Nr.140.130 ist von 001-051 auf dem USB-Stick vorhanden, wobei es nicht am Verwaltungsgericht ist, die genaue Seite, soweit sie überhaupt vorhanden sein sollte, zu suchen. Sollte diese Seite wirklich nicht auf dem USB-Stick vorhanden sein, so hat die Beschwerdeführerin versäumt, diese im vorliegenden Verfahren beizulegen. Ebenso wenig liegt das Mail vom 7.10.2010 bei und einen Rekurs vom 28.01.2016 gibt es gar nicht, zumindest nicht auf die Beschwerdeführerin bezogen. Somit sind die Behauptungen der Beschwerdeführerin unbegründet und es ist nicht weiter darauf einzutreten.

4. Die Beschwerdeführerin legt dar, wie der WIR-Verkehr jeweils aus ihrer Sicht abgelaufen sein soll (act. 1 S. 16), und vertritt die Meinung, dass dieses Ablauf-Schema bis jetzt nicht einmal ansatzweise gewürdigt worden sei. Das Schema "WIR-Verkäufe/ tatsächliche Abläufe" (act. 181.003.001) der ASU sei grundsätzlich falsch und stimme auch nicht mit den tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten überein. Die Layoutkosten seien nicht fiktiv resp. geschäftsmässig nicht begründet gewesen. Die Aussagen der ASU seien grundsätzlich tendenziös, z.B. erscheine C.__ nicht im Schema der ASU, seine Bezüge von CHF 600'000 würden negiert resp. als geschäftsmässig begründet betrachtet. Die Fahrzeuge, die an Stelle von Bargeld C.__ übergeben worden seien, hätten buchhalterisch abgebildet werden müssen, da die Beschwerdeführerin kurzfristig Eigentümerin dieser Fahrzeuge geworden sei. Was daran falsch sei, sei nicht nachvollziehbar. Bargeld sei erst nach dem Verkauf der Fahrzeuge, die zwischenzeitlich Eigentum von C.__ gewesen seien, als Folge des Vermittlungsvertrages mit A.__ geflossen. Beim WIR-Handel habe es sich



St.Galler Gerichte

ausschliesslich um einen Aktiventausch gehandelt, nur die Abschreibungen des WIR-Verlustes sei erfolgswirksam. Sowohl der Aktiventausch wie auch die Abschreibungen hätten in der Buchhaltung erfasst werden müssen. C.__ habe die Herren A.__ und D.__ ins Verlagsgeschäft geführt und dafür eine dementsprechende Vergütung erhalten. Wenn die Aufrechnungen der zu hohen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen ihren Ursprung in den Jahren 2005 und 2006 gehabt hätten, so bestehe die Gefahr einer Doppelbesteuerung, da im Jahre 2007 offenbar Sachverhalte aus dem Jahr 2005 herangezogen würden.

Der Beschwerdegegner nahm im Zusammenhang mit den verbuchten WIR-Transaktionen, gestützt auf den Untersuchungsbericht und den Bericht "Layoutkosten" folgende Aufrechnungen und Abzüge vor (act. 181.330.001 ff.; act. 181.340.001 ff.; act. 181.350.001 ff.):

Jahresabschluss per	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009
Gewinn Steuererkl.	8'194.00	75'359.00	27'085.00
Layoutkosten	150'000.00	100'000.00	0.00
Abschreib. 1110	27'300.00	20'637.00	14'446.00
Abschreib. 1111	14'323.00	8'593.90	5'156.35
Abschreib. 1120	0.00	0.00	10'000.00
WIR-Verluste	420'480.00	295'176.00	177'762.00
Akzept. WIR-Verluste	322'700.00	-226'167.00	-163'417.00
Erhöhung Steuerrückst.	-55'337.00	-37'111.00	-7'412.00
Steuerbarer Gewinn	242'200.00	236'400.00	63'600.00

Es stellt sich somit die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der Layoutkosten, die steuerliche Aufrechnung der Abschreibungen auf dem Anlagevermögen und die Aufrechnung der erfolgswirksam verbuchten WIR-Verluste.



St.Galler Gerichte

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 77 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 (Abs. 3). 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 f.) 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. Die WIR-Checks seien u.a. an die R.___ AG verkauft worden, im Geschäftsjahr 2008 nur noch wenige (Teilbericht Layoutkosten).



5. In den Jahren 2007 – 2009 verbuchte die Beschwerdeführerin (act. 181.330.001-005; 181.340.001-005; 181.350.001-005) ihre Käufe/Verkäufe vorwiegend auf ein WIR-Durchlaufkonto (1097), davon 60 % als Bankeinlage und 40 % als WIR-Verlust (6622). Der Beschwerdegegner betrachtet eine generellen WIR-Berichtigung von 40 % zu hoch. Er stützt sich dabei auf den Teilbericht Layoutkosten (S. 51, 53, 54). Soweit feststellbar, wurde in den entsprechenden Excel-Tabellen in der Spalte "Bemerkungen" festgehalten, wie hoch der WIR-Einschlag beim entsprechenden Grundgeschäft war. So gibt es WIR-Einschläge zwischen 27 % (K. __ AG) bis 40 %. Das im ASU-Bericht (Teilbericht Layoutkosten, S. 51 ff.) dokumentierte Beweisverfahren ergibt genügend Anhaltspunkte für steuerbegründende resp. steuererhöhende Sachverhalte. Die Beschwerdeführerin äussert sich dazu nicht substantiiert, sondern bestreitet die Aufrechnungen lediglich pauschal. Da es sich aber bei den verbuchten WIR-Verlusten um steuermindernde Tatsachen handelt, wäre es an der Beschwerdeführerin gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der generellen 40%-igen Wertberichtigung WIR nachvollziehbar darzulegen. Das hat sie jedoch nicht getan, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl.2014, Rz. VII/23). Zusammenfassend legt die ASU überzeugend dar, dass ein Einschlag von 35 % über die gesamte Untersuchungsperiode den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

6. Die Beschwerdegegnerin rechnete im Jahr 2007 CHF 41'623, im Jahr 2008 CHF 29'230.90 und im Jahr 2009 CHF 29'602.35 Abschreibungen auf dem Anlagevermögen auf (act. 181.330.010-013; 181.340.010-013; 181.350.010-015). Wie das Verwaltungsgericht in seinem inzwischen rechtskräftigen Entscheid vom 28. Juni 2018 (B 2017/226 und 227 E. 7 S. 16) betreffend die Geschäftsjahre 2004, 2005 und 2006 festgestellt hat, waren die damaligen Abschreibungen nicht geschäftsmässig begründet und wurden entsprechend zu Recht aufgerechnet. Die ASU führte für jede Kategorie Anlagevermögen eine eigene Abschreibungstabelle, und zwar ab Beginn des entsprechenden Kontos bis zum Jahr 2009 (act. 181.330.011 und 013; 181.340.011 und 013; 181.350.011 und 013). In diesen Tabellen berechnet sie die jährlich steuerlich zulässigen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen, rechnet diesen Betrag vom Endbestand ab und überträgt diesen Endbestandbetrag auf den Anfangsbestand des neuen Jahres. Den abgeschriebenen jährlichen Betrag rechnet sie zum Gewinn dazu, da das Anlagevermögen aus aktivierten WIR-Checks besteht, die geschäftlich nicht



begründet sind, da kein realer Sachverhalt dahintersteht (Teilbericht Layoutkosten 3.4.2.3.3 S. 15 f.). Bei diesem Vorgehen der ASU ist es daher auch nicht möglich, dass – wie die Beschwerdeführer befürchtet – eine Doppelbesteuerung vorliegen könnte, weil diese Abschreibungstabellen schon auf die vor die hier zu beurteilenden Jahre 2007 bis 2009 zurückreichen. Im Gegenteil, auf diese Weise ist es der Beschwerdeführerin möglich, das (geschäftsmässig nicht anerkannte) Anlagevermögen kontinuierlich zu reduzieren.

7. Am 3. Dezember 2007 stellte die O.__ & P.__ der Beschwerdeführerin CHF 150'000 für "unsere Aufwendungen in Sachen Beratung Verlagswesen" in Rechnung (act. 183.330.004). Es liegt eine Quittung vom 14.12.2007 (für "Beratungspauschale Vertragswesen", act. 183.330.005) und eine solche vom 17.12.2007 (act. 183.330.006) vor, auf denen C.__ je den Erhalt der CHF 150'000 quittierte. Am 14. Januar 2008 (act. 183.340.006) stellte die O.__ & P.__ der Beschwerdeführerin CHF 100'000 für Akontozahlung Beratung Verlagswesen für das Jahr 2008, in Rechnung. Mit Quittung vom 14. Februar 2008 (act. 183.340.004) bestätig C.__ den Erhalt der CHF 100'000. Aufgrund dieser pauschalen Rechnungstexte ist unklar, ob und falls ja, welche Leistungen tatsächlich erbracht wurden. In der Rechnung vom 3. Dezember 2007 steht nicht einmal für welches Jahr diese Beratungen Verlagswesen geleistet wurden.

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.



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 im Detail und in welchem genaueren Zeitraum diese erbracht wurden. Auch die doppelte Quittierung von CHF 150'000 durch C.__ wirft Fragen betreffend Seriosität und Glaubwürdigkeit auf. Es bestehen daher 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 und detailliert 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 kann die Beschwerdeführerin die geschäftsmässige Begründetheit nicht durch ihre Ablauf-Schemata (act. 1 S. 16) nachweisen. Diese Schemata werden im Grundsatz von den Verfahrensbeteiligten wie auch vom Verwaltungsgericht gar nicht bestritten, ebenso wenig die Buchungssätze. Wenig hilfreich sind auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Bestehen eines Kommissionsvertrages zwischen den C.__ und A.__. Die Frage ist, ob die Rechnungen der O.__ & P.__ geschäftsmässig begründet sind, nicht wie sie bezahlt resp. verbucht worden sind. Die geschäftsmässige Begründetheit der Rechnungen der O.__ & P.__ vom 3. Dezember 2007 und 14. Januar 2008 ist aber nicht nachgewiesen, sodass der Beschwerdegegner auch diese beiden Beträge zu Recht aufgerechnet hat.

8. Zusammenfassend ergibt sich, dass die in den Jahren 2007 bis 2009 erfolgten Aufrechnungen Rechnungen O.__ & P.__ (2007 und 2008), Abschreibungen auf Anlagevermögen (2007-2009) sowie WIR-Verluste (2007-2009) zu Recht erfolgt sind. Die Beschwerde ist demnach unbegründet und abzuweisen.

9. 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



St.Galler Gerichte

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 des Beschwerdegegners –er hat denn auch keinen solchen Antrag gestellt– 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).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/61 und B 2018/62 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2007, 2008 und 2009 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuern 2007, 2008 und 2009 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 (Kantonssteuern) und CHF 2'000 (direkte Bundessteuern) unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüsse von CHF 5'000.
5. Ausseramtliche Kosten werden für die Beschwerdeverfahren nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Scherrer