



Fall-Nr.: B 2018/66, B 2018/67
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 07.02.2020
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. Verbuchungen, Verträge/Quittungen, ja sogar Bezahlung reichen nicht aus, um die geschäftsmässige Begründetheit nachzuweisen. Die Folgen der ungenügenden Beweise beziehungsweise Beweislosigkeit hat die Beschwerdeführerin zu tragen. (Verwaltungsgericht, B 2018/66 und B 2018/67).

Entscheid vom 10. Dezember 2018

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

Y.__ AG,

Beschwerdeführerin,



St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Roger Vago, Sihlfeldstrasse 10, Postfach 9708,
8036 Zürich,

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. Dezember 2005 und 2009)**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Die Y.__ AG wurde am 9. Oktober 1996 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Sie bezweckt im Wesentlichen das Telefonmarketing, die Akquisition und Inserateverwaltung sowie den Betrieb eines Verlages für Zeitschriften, Magazine und sonstige Medien. A.__ ist Präsident des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift. Er präsidiert zudem den Verwaltungsrat der in der gleichen Branche tätigen X.__ AG, die ihren Sitz ebenfalls in E.__ hat. Im Verwaltungsrat der Y.__ AG nahmen auch B.__ – der



St.Galler Gerichte

in der X.__ AG ebenfalls zeichnungsberechtigt ist – und C.__ Einsitz. Letzterer ist zudem einziges Verwaltungsratsmitglied der Q.__ AG mit Sitz in K.__/SZ.

B. Am 3. Juli 2006 (Eingang beim Steueramt) reichte die Y.__ AG die Steuerklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2005 ein. Sie deklarierte einen Reingewinn von CHF 2'056 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 445'890. Am 22. Juni 2010 wurde die Steuererklärung aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2009 eingereicht. Der Reingewinn belief sich auf CHF 34'932 (vor Verrechnung mit Verlustvorträgen von CHF 20'301) und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 360'521. Gestützt auf den Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. Juni 2014 über eine Untersuchung gegen A.__ wegen des Verdachts auf Steuerwiderhandlungen rechnete die Veranlagungsbehörde den deklarierten Reingewinnen 2005 und 2009 geldwerte Leistungen an A.__ in der Höhe von CHF 77'051 und CHF 242'503 auf und erhöhte gleichzeitig die Steuerrückstellungen um CHF 15'399 und CHF 35'303. Die im Jahr 2009 verrechenbaren Verluste wurden auf CHF 68'306 erhöht.

In der Folge wurde die Y.__ AG für die Kantonssteuern und die direkten Bundessteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2005 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 63'700 und aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 173'800 sowie für die Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2005 mit einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 300'000 und aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2009 mit einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 279'000 veranlagt. Gegen diese Veranlagung erhob die Y.__ AG am 23. Januar 2017 erfolglos Einsprache.

C. Am 26. Mai 2017 erhob die Y.__ AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte sinngemäss die kostenfällige Aufhebung der Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 25. April 2017 hinsichtlich der Kantonssteuer und der direkten Bundessteuer 2005 und 2009. In prozessualer Hinsicht beantragte sie, es seien sämtliche gegen die Y.__ AG und gegen A.__, gegen die Q.__ AG und D.__ und gegen C.__ betreffend die Steuerjahre 2001 bis 2009 bestehenden Steuerakten des Kantons St. Gallen beizuziehen. Mit Entscheid vom



22. Januar 2018 beurteilte die Verwaltungsrekurskommission die in den Jahren 2005 und 2009 vorgenommenen Aufrechnungen als rechtmässig und wies Rekurs (Kantonssteuern) und Beschwerde (Bundessteuer) ab.

D. Die Y.__ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 24. Januar 2018 versandten und am 1. Februar 2018 entgegengenommenen Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 5. März 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und das Steuerverfahren einzustellen, eventualiter sei der angefochtene Entscheid zurückzuweisen zur Vervollständigung des Rekursverfahrens, insbesondere seien die entsprechenden Verfahrensakten gegen die Y.__ AG, die X.__ AG, A.__, Q.__ AG, D.__ und C.__ betreffend die Steuerjahre 2001 bis 2009 beizuziehen und in Anhörung der Hauptaktionäre D.__ und A.__ erneut zu entscheiden.

In prozessualer Hinsicht stellt die Beschwerdeführerin folgende Anträge: Es seien die Verfahren B 2017/222, 223, 224 und 225 als auch das Beschwerdeverfahren der Q.__ AG 2007-2009 mit der vorliegenden Beschwerde zu vereinigen eventualiter die entsprechenden Verfahrensakten beizuziehen und für das vorliegende Verfahren zu berücksichtigen.

Mit Vernehmlassung vom 8. März 2018 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragt am 25. April 2018 mit Verweis auf den Teilbericht Layoutkosten sowie den Untersuchungsbericht ASU, beide vom 10. Dezember 2013, sowie den Einspracheentscheid vom 25. April 2017 die Abweisung der Beschwerde. 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 1. Februar 2018 zugestellten vorinstanzlichen Entscheid wurden mit Eingabe vom 5. März 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 verlangte am 23. Januar 2017, ihre Einsprache mündlich zu begründen (act. 6/7-III/00). Sie liess aber die Aufforderung des Beschwerdegegners vom 29. März 2017, Termine vorzuschlagen, unbeantwortet, sodass kein Termin für eine mündliche Einsprachebegründung zustande kam (act. 6/7-III/03, 04 Seite 3). Die Beschwerdeführerin 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 Verfahrens Antrag gestellt. Sie 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. 6/7-I/00 Seiten 15/16 und 20).

3.2. Im weiteren beantragt die Beschwerdeführerin die Vereinigung der Beschwerden mit den Verfahren B 2017/222, 223, 224 und 225 sowie den Beschwerdeverfahren betreffend die Veranlagung der Q.__ AG aufgrund der Rechnungsabschlüsse per Ende 2007, 2008 und 2009 (B 2018/61 und 62) samt Beizug der entsprechenden Akten. Es würden sich alle laufenden Verfahren auf einen Untersuchungsbericht, Teilbericht Layoutkosten in der besonderen Untersuchung gegen die von der Vorinstanz erwähnten Personen sowie die Untersuchungsakten ASU stützen. Die Vorinstanz habe aufgezeigt, dass sie sämtliche verfügbaren Akten zum Entscheid herangezogen habe,



St.Galler Gerichte

mithin seien für die Beurteilung der Beschwerden die Akten sämtlicher Beteiligter als Ganzes beizuziehen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (B 2017/222 f.) würden plötzlich Akteure auftreten, die sowohl dem Steuerpflichtigen als auch dem Unterzeichneten bis dato nicht bekannt gewesen seien.

Rechtsmittelverfahren, die sich auf denselben Streitgegenstand beziehen und die nämlichen Tatbestands- und Rechtsfragen aufwerfen, sind verfahrensrechtlich zu vereinigen und durch einen einzigen Entscheid zu erledigen (vgl. GVP 1972 Nr. 30, BGE 128 V 124 E. 1). Die Vereinigung eines Verfahrens kommt in allen Verfahrensstadien und -abschnitten in Frage. Sie gelangt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn sie der Vereinfachung des Verfahrens dient (Bertschi/Plüss, in: A. Griffel [Hrsg.], Kommentar VRG, 3. Aufl. 2014, N 50 ff. der Vorbemerkungen §§ 4-31 VRG/ZH). Einer Vereinigung der vorliegenden Beschwerdeverfahren mit den Verfahren B 2017/222-225 steht deren – mittlerweile rechtskräftige – Erledigung entgegen. Mit den Verfahren B 2018/61 und 62 sowie B 2018/84 und 85 können die vorliegenden Beschwerdeverfahren vorab deshalb nicht vereinigt werden, weil sich jene Verfahren auf andere Steuerpflichtige beziehen, denen gegenüber das Steuergeheimnis zu wahren ist (Art. 110 DBG, Art. 39 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG, Art. 162 StG). Im Übrigen sind auch unterschiedliche Sachverhalte zu beurteilen. So ergibt sich aus den Berichten der ASU, dass unter anderem die verbuchte Abschreibung/Wertberichtigung der Beteiligung/Darlehen Boutique S.__ (Geschäftsjahr 2009) untersucht wurde. Bei den anderen beiden Firmen stellt sich diese Frage nicht, dafür aber jene den beispielsweise Aufrechnungen von N. Seminare.

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. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin genauso wie alle Verfahrensbeteiligten über den USB-Stick verfügt. Somit haben alle Verfahrensbeteiligten den gleichen Informationsstand. Die Beschwerdeführerin legt nicht weiter dar, weshalb die Vereinigung der Akten notwendig ist und es ist auch kein Grund ersichtlich, da, wie oben erwähnt, allen Verfahrensbeteiligten (auch ohne Vereinigung der Akten) die gleichen Unterlagen zur Verfügung stehen. Betreffend Beizug der Akten sämtlicher Beteiligter als Ganzes sowie Verweis auf B 2017/222 f., wo Akteure auftreten, die nicht bekannt seien, bleibt die Beschwerdeführerin sehr vage und führt nicht konkret aus, inwiefern für das vorliegende Verfahren die Akten sämtlicher Beteiligter relevant sein sollten. Es ist nicht am Verwaltungsgericht, herauszufinden, welche Akten und Akteure die Beschwerdeführerin genau meint und aus welchem Grund diese Akten beizuziehen sind. Auf diese Rüge ist daher nicht einzutreten. Demnach sind die Anträge auf Verfahrensvereinigung und entsprechenden Aktenbeizug, soweit sie ausreichend begründet sind, abzuweisen.

3.3. 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 der Aktenbeizug vorzunehmen und vor Vorinstanz neu zu verhandeln.

Soweit die Beschwerde nicht gutgeheissen und das Rechtsverhältnis neu geregelt wird, gilt diese als abgewiesen. Dies trifft insbesondere auch auf die prozessualen Anträge zu, soweit ihnen im Verfahren nicht Rechnung getragen wurde. Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, die Vorinstanz hätte den verfahrensrechtlichen Anträgen zu Unrecht nicht entsprochen. Insoweit erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

3.4. Die Beschwerdeführerin stellt fest, der vom Beschwerdegegner zugestellte USB-Stick enthalte offensichtlich nicht sämtliche Unterlagen. So fehle die Pag.Nr. 110 vollumfänglich. Es sei nicht davon auszugehen, dass alle Verfahrensparteien über den



gleichen Aktenstand verfügen würden resp. es werde vermutet, dass der Beschwerdeführerin nur selektiv Akteneinsicht gewährt worden sei. Das sei nicht zu tolerieren.

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 entscheidungswesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1). Dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin wurde am 21. April 2015 ein USB-Stick mit sämtlichen Verfahrensakten durch den Beschwerdegegner zugestellt (act. 123/101.233). 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 abweichende 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 des 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 Akteneinsichtsrechts erweist sich deshalb als unbegründet.

3.5. Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Beschwerdeführerin (richtig: Vorinstanz) habe stereotyp aus den Berichten der ASU abgeschrieben, es seien keine eigenen Erkenntnisse daraus ersichtlich. Die Untersuchungsergebnisse seien aber im Einzelnen kritisch zu prüfen und abzuwägen, ob sich diese so verwirklicht haben, wie dies die (parteiische) ASU anführe. Innert 5,5 Monaten sei es schlicht unmöglich,



22'000 Seiten zu sichten, zu bewerten und zu diskutieren. Die Untersuchung der ASU habe mehrere Jahre gedauert. Es liege somit eine Gehörsverletzung vor.

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 22'000 Seiten Vorakten befasst, als unzureichend. Der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs mangels ausreichender Begründung erweist sich deshalb als unbegründet.

3.6. Weiter moniert die Beschwerdeführerin, dass die Grundsätze der Strafprozessordnung einzuhalten seien. Was die Beschwerdeführerin aus der Anwendung strafrechtlicher Grundsätze im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu ihren Gunsten ableiten will, erscheint unklar.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin muss sie sich im vorliegenden Verfahren nicht im Anschluss an ein Strafverfahren exkulpieren. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar – 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 Boutique S.__, Abschreibungen, Aufrechnung Fahrzeug sowie WIR-Verlusten zu äussern. Das



St.Galler Gerichte

hat sie weder im Einspracheverfahren und im vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren noch in der Beschwerde vom 5. März 2018 getan. Auch diese Rüge erweist sich als unbegründet.

4. Die Beschwerdeführerin moniert, dass die Vorinstanz (bezogen auf die Boutique S.___ GmbH, mit Sitz in Deutschland) ihren Entscheid mit Ausführungen des nicht im Verfahren stehenden Geschäftsjahrs 2007 begründe; es liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, da dieses Geschäftsjahr nicht Gegenstand der vorliegenden gerichtlichen Beurteilung sei. Im Weiteren sei falsch, wenn behauptet werde, dass diese Boutique von einer Freundin von A.___ geführt werde. Aus der persönlichen Nähe von A.___ ein steuerliches Fehlverhalten zu konstruieren, sei unbehelflich. Immerhin seien Darlehenszinsen vereinbart worden und es liege ein gewöhnliches verlustiges Rechtsgeschäft vor. Die Steuerpflichtigen hätten sich unter grossem Druck der ASU befunden (140.130.028) und es sei ihnen der Verzicht auf einen Anwalt aufoktroiert worden mit der Zusicherung der ASU, dass es eine einvernehmliche Lösung geben werde. Es hätten bereits im Untersuchungsverfahren "Absprachen" mit dem Steueramt St. Gallen stattgefunden, was absolut unzulässig sei (140.130.023). Es sei nicht nachvollziehbar, was geschäftsmässig nicht begründet sei. Es würden Verträge und Quittungen zu Grunde liegen. Bestehende Zweifel hätte nicht die Steuerpflichtige auszuräumen. Ebenso wenig sei nachvollziehbar, weshalb die Fahrzeuge nicht hätten aktiviert werden dürfen. Auch wenn gegen WIR-Bestimmungen verstossen worden sei, sei dies steuerlich unerheblich. Es habe nur ein Aktivtausch stattgefunden und die WIR-Abschreibungen seien ausgewiesen.

Der Beschwerdegegner nahm gestützt auf den Untersuchungsbericht und den Teilbericht Layoutkosten folgende Aufrechnungen und Abzüge vor (act. 6-II / 04 und 05):

Jahresabschluss per	31.12.2005	31.12.2009
Gewinn Steuererkl.	2'056	34'932
Boutique S.___	0	218'299
Abschreib. 4720	23'671	3'068



St.Galler Gerichte

Fahrzeug privat genutzt	35'000	0
WIR-Verluste	357'080	353'833
Akzept. WIR-Verluste	-308'700	-302'700
Layoutkosten akzept.	-30'000	-30'000
Vorjahresverluste	0	-68'306
Erhöhung Steuerrückst.	-15'399	-35'303
Steuerbarer Gewinn	63'700	173'800

Es stellt sich somit die Frage der Höhe der steuerlichen Aufrechnung der erfolgswirksam verbuchten WIR-Verluste sowie der Abschreibungen auf dem Anlagevermögen, der Aufrechnung des privat genutzten Fahrzeuges sowie der Aufrechnung der Abschreibung des Darlehens an die Boutique S.____.

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.

5. Im Jahr 2005 verbuchte die Beschwerdeführerin (act. 181.250.001 ff.) ihre Verkäufe, vor allem an Garagen, als WIR-Tausch und zwar zu 60 % als Bareinlage und zu 40 % als WIR-Verlust. Ab und zu verbuchte sie die Verkäufe auf ein Durchlaufkonto, von dem Ende des Jahres 40 % als WIR-Verlust abgeschrieben und 60 % dem Darlehen von A. gutgeschrieben, oder, noch seltener, zu 100 % als Lohnbezug A. gebucht (und auch versteuert) wurden. Im Jahr 2009 verbuchte die Beschwerdeführerin (act. 181.290.001 ff.) praktisch ausschliesslich die WIR-Verkäufe via Verrechnungskonto und zwar zu 60 % als Bareinlage und zu 40 % als WIR-Verlust.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Meinung, dass die WIR-Verluste ausgewiesen seien. Der Beschwerdegegner betrachtet demgegenüber eine generelle WIR-Berichtigung von 40 % als zu hoch. Er stützt sich dabei auf den Teilbericht Layoutkosten (S. 51 f.). Soweit eruiert, 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 10 % (act. 181.290.001-003) bis 40 %. Das im ASU-Bericht (Teilbericht Layoutkosten, Untersuchungsbericht Y. AG S. 52 f. sowie auch die aufgeführten Fälle der hier zu behandelnden Jahre 2005 und 2009 in act. 181.250.001 ff. und 181.290.001 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-prozentigen Wertberichtigung WIR nachvollziehbar darzulegen. Das hat sie jedoch nicht getan, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., Rz. VII/23). Zusammenfassend legt die ASU überzeugend dar, dass ein Einschlag von 35 % über die gesamte Untersuchungsperiode den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

6. Der Beschwerdegegner rechnete Abschreibungen auf Fahrzeugen von CHF 23'670.70 im Jahr 2005 und von CHF 3'067.70 im Jahr 2009 auf (act. 181.250.013-016; 181.290.024-027). Wie das Verwaltungsgericht in seinem inzwischen rechtskräftigen Entscheid vom 23. Mai 2018 (B 2017/222 und 223 E. 7 S. 13) betreffend die Geschäftsjahre 2003 und 2004 festgestellt hat, waren die damaligen Abschreibungen nicht geschäftsmässig begründet und wurden entsprechend zu Recht aufgerechnet. Die ASU führte eine eigene Abschreibungstabelle, und zwar ab Beginn des entsprechenden Kontos bis zum Jahr 2009 (act. 181.250.014 f.; 181.290.025 f.). In diesen Tabellen berechnet sie die jährlich steuerlich zulässigen Abschreibungen auf den Fahrzeugen, 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 Konto Fahrzeuge (1120) aus aktivierten WIR-Checks besteht, die geschäftlich nicht begründet sind (Teilbericht Layoutkosten 3.4.2.2.2 S. 14; act. 181.250.013 und 181.290.024). Auf diese Weise ist es der Beschwerdeführerin möglich, das (geschäftsmässig nicht anerkannte) Anlagevermögen, in casu Fahrzeuge, kontinuierlich zu reduzieren. Die Beschwerdeführerin äussert sich weder zu den Abschreibungen noch zur Reduktion des Anlagevermögens durch den Beschwerdegegner.

Im Jahr 2005 verbuchte die Beschwerdeführerin CHF 35'000 unter dem Konto 4800, Leasing-Gebühren, mit dem Text: 1. Leasingrate (act. 184.270.043). Es handelt sich dabei um ein neues Leasing eines Porsche 911 Turbo Cabrio (act. 184.207.045). Nachdem die ASU festgestellt hat (act. 130.100.052 f.), und dem widerspricht die Beschwerdeführerin nicht, dass die Firma neben diesem Porsche noch über einen



Ferrari, ein BMW Cabrio und einen Porsche 911 Carrera verfügt, ist es nachvollziehbar, dass sowohl die ASU wie auch der Beschwerdegegner dieses vierte Luxusauto als nicht geschäftsmässig begründet betrachtet. Die Beschwerdeführerin begründet nicht ansatzweise und es ist auch nicht ersichtlich, weshalb dieses vierte Luxusfahrzeug für das Geschäft notwendig ist. Dementsprechend hat der Beschwerdegegner die CHF 35'000 zu Recht aufgerechnet.

7. Per 31. Oktober 2017 verbuchte die Beschwerdeführerin unter dem Konto 1170 (Anteile Boutique S.__ GmbH, mit Sitz in Deutschland) CHF 25'000 (act. 184.210.003). Mit gleichem Datum verbuchte die Beschwerdeführerin unter dem Konto 1083 (Darlehen Boutique S.__ GmbH) CHF 20'000 und am 31. Dezember 2007 zusätzlich CHF 67'898.60 (act. 184.210.004). Im Jahr 2008 erfolgten weitere Zahlungen/Verbuchungen auf das Konto 1083, per 31. Dezember 2008 wies das Konto einen Saldo von CHF 154'291.08 auf (act. 184.210.027). Im Jahr 2009 erfolgten weitere Zahlungen/Verbuchungen auf dem Konto 1083, per 31. Dezember 2009 wies das Konto einen Saldo von CHF 773'376.04 aus (act. 184.210.029). Per 31. Dezember 2009 wurde die Beteiligung Boutique S.__ GmbH von CHF 25'000 um CHF 24'999 auf CHF 1 abgeschrieben (act. 184.210.052). Ebenfalls per 31. Dezember 2009 wurde das Darlehen Boutique S.__ GmbH um CHF 193'300 zurückgestellt resp. erfolgswirksam abgeschrieben (act. 184.210.054, 055). Total betrugen diese beiden Abschreibungen CHF 218'299, die der Beschwerdegegner der Beschwerdeführerin infolge Fehlens einer geschäftsmässigen Begründetheit aufgerechnet hat. Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass es sich um ein gewöhnliches Verlustgeschäft gehandelt habe, bei dem auch Darlehenszinse vereinbart worden seien und es falsch sei, aus der persönlichen Nähe von A.__ zu T.__ ein steuerliches Fehlverhalten zu konstruieren.

Unbestritten ist, dass zuerst beabsichtigt wurde, mit der Z.__ GmbH Tischsets in Deutschland zu verkaufen. Da dies nicht gut gelaufen sei, sei aus dieser Firma nach wenigen Monaten die Boutique S.__ GmbH geworden (act. 130.100.050). Gemäss Aussage von A.__ werde die Boutique von seiner Freundin, T.__ und anderen Mitarbeitern geführt. Auf die Feststellung der ASU, dass die Boutique nichts mit dem Verlagswesen zu tun habe, meinte A.__, dass es sich lediglich um Darlehenszahlungen handle und der Treuhänder das so verbucht habe (act. 130.100.051). B.__ sagte dazu, dass es sich bei T.__ um die Freundin von A.__ handle und die Zahlungen eigentlich



nicht im Interesse der Y.__ AG gewesen seien, sondern nur im Interesse von A.__ (act. 130.130.015). Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass diese Beteiligung und Darlehenszahlungen nichts mit den Geschäften der Y.__ AG zu tun hatten, sondern ausschliesslich im Interesse des Mehrheitsaktionärs der Y.__ AG liegen. Die Beschwerdeführerin bringt nichts vor, das nur annähernd auf eine geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung von CHF 218'299 schliessen könnte. Wenn der Hauptaktionär veranlasst, dass seine Firma, die Y.__ AG, an eine andere Firma, die einerseits mit dem Geschäft der Y.__ AG rein gar nichts zu tun hat – und obendrein diese andere Firma noch der Freundin des Hauptaktionärs gehört – Geld in beachtlicher Höhe zu überweisen, liegen diese Transaktionen ausschliesslich in seinem persönlichen Interesse. Die Aufrechnung der CHF 218'299 ist daher zu Recht erfolgt.

Inwiefern die Vorinstanz ihren Entscheid mit Ausführungen auf das Geschäftsjahr 2007 bezogen begründet, wie die Beschwerdeführerin behauptet, ist nicht ersichtlich, und die Beschwerdeführerin legt ihre Behauptung auch nicht näher dar.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie diverse Buchungen u.a. wie Aktivierung der Fahrzeuge hätte vornehmen müssen und für die geschäftsmässige Begründetheit Verträge und Quittungen vorliegen würden. Das wird von den Verfahrensbeteiligten wie auch dem Verwaltungsgericht im Grundsatz gar nicht bestritten. Allerdings reichen Verbuchungen, Verträge/Quittungen, ja sogar Bezahlung nicht aus, um die geschäftsmässige Begründetheit nachzuweisen. Das bezieht sich sowohl wie oben ausgeführt auf die Wertberichtigung der WIR und die Abschreibungen wie aber auch auf das privat genutzte Auto resp. Darlehen an die Boutique S.__ GmbH. Die Folgen der ungenügenden Beweise resp. Beweislosigkeit hat die Beschwerdeführerin zu tragen.

8. Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die ASU die Steuerpflichtigen stark unter Druck gesetzt habe und verweist auf act. 130.000.049 und 184.210.029. Dabei handelt es sich um gesperrte Konti, die die zuständige Behörde so schnell wie möglich der Beschwerdeführerin freigeben sollte. Es mag unangenehm sein, nicht über alle Zahlungskonten verfügen zu können. Immerhin hätten aber die Aktionäre für diese Zeit der Firma Darlehen zur Verfügung stellen können, damit diese ihrer Zahlungspflicht



nachkommen konnte. Dass aber die ASU die Beschwerdeführerin unter massiven Druck gesetzt hat, geht aus diesen Akten keineswegs hervor.

9. Zusammenfassend ergibt sich, dass die im Jahre 2005 und 2009 aufgerechneten WIR-Verluste sowie aufgerechneten Abschreibungen auf dem Anlagevermögen, die im Jahr 2005 erfolgte Aufrechnung des privat genutzten Geschäftsfahrzeuges sowie die im Jahr 2009 erfolgte Aufrechnung der Abschreibung/Wertberichtigung auf dem Darlehen/Beteiligung betreffend Boutique S.___ GmbH zu Recht erfolgt sind. Die Beschwerden sind daher unbegründet und abzuweisen.

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 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 2018/66 und B 2018/67 werden vereinigt.
- 2.** Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2005 und 2009 wird abgewiesen.
- 3.** Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2005 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 zusammen CHF 5'000.

5. Ausseramtliche Kosten werden für die Beschwerdeverfahren nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Scherrer