



Fall-Nr.: B 2020/103, B 2020/104
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 11.12.2020
Entscheiddatum: 30.11.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 30.11.2020

Steuerrecht; Art. 82 Abs. 1, Art. 84 Abs. 1 StG; Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG; Art. 58 Abs. 1 DBG. Streitig ist in materieller Hinsicht, ob der Beschwerdegegner zu Recht von der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 verbuchte Barzahlungen in der Höhe von insgesamt CHF 104'500 mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit dem Reingewinn zurechnete. Aufgrund der vorhandenen Rechnungen/Quittungen lässt sich vorliegend nicht feststellen, ob die Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 OR erfüllt sind. Die Beschwerdeführerin verzichtete zudem auf die Führung eines Kassabuchs. Würde jedoch ihre Behauptung zutreffen, wonach in der Baubranche Bargeldzahlungen üblich seien, wäre sie gehalten gewesen, ein solches zu führen. Schliesslich liegen keine detaillierten Baubeschreibungen, Pläne und dergleichen vor, weshalb der Beschwerdeführerin die Berufung auf Art. 373 OR ebenfalls nicht weiterhilft. Der Beschwerdeführerin ist es daher nicht gelungen, die Zweifel des Beschwerdegegners auszuräumen und den Nachweis zu erbringen, dass die geltend gemachten Fremdleistungen im Jahr 2016 geschäftsmässig begründet gewesen seien, weshalb gegen die vorgenommene Aufrechnung nichts einzuwenden ist (E. 4). Praxisänderung betr. Ansetzung von Rechtsmittel-Nachfristen in Steuerverfahren ab 1. März 2021 (E. 3). Die bis anhin grosszügige Praxis des Verwaltungsgerichts bei der Gewährung von Nachfristen zur Ergänzung fristgerecht erhobener Beschwerden im Bereich des Steuerrechts lässt sich nicht mehr aufrecht halten. Das Verwaltungsgericht wird dementsprechend generell auf Beschwerden in Steuersachen, welche keine oder eine mangelhafte Begründung enthalten, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der dreissigtägigen Beschwerdefrist herbeizuführen, nicht mehr eintreten. Unabhängig davon besteht aber auch in solchen Verfahren nach wie vor die Möglichkeit, eine kurze Nachfrist zur Verbesserung versehentlich mangelhafter Beschwerdeeingaben anzusetzen. Keine Änderung erfährt die Praxis des Verwaltungsgerichts bezüglich der Fristenregelung und -anwendung in den



übrigen verwaltungsrechtlichen Verfahren und in denjenigen steuerrechtlichen Verfahren, in denen die kantonale Steuergesetzgebung eine kürzere Rechtsmittelfrist als 30 Tage vorsieht (Verwaltungsgericht, B 2020/103, B 2020/104).

Entscheid vom 30. November 2020

Besetzung

Vizepräsident Eugster; Präsident Zürn, Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler und Steiner; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

A. __ GmbH,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei, SwissLegal asg.advocati,
Kreuzackerstrasse 9, 9000 St. Gallen,

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 und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2016

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die A.___ GmbH wurde am 31. Januar 2013 im Handelsregister des Kantons St. Gallen mit Sitz in Z.___ eingetragen. Der eingetragene Zweck der Gesellschaft besteht im Betrieb eines Maler- und Tapeziergeschäftes sowie in der Renovation und Sanierung von Gebäuden. Weiter kann die Gesellschaft Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland errichten, sich an anderen Unternehmen im In- und Ausland beteiligen, im In- und Ausland Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten, Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist Y.___ (vgl. www.zefix.ch).

B.

In der Jahresrechnung per 31. Dezember 2016 wies die A.___ GmbH einen Gewinn von CHF 57'328 aus. Diesen verrechnete sie in der Steuererklärung 2016 mit einer Aufrechnung von CHF 4'590 und einem Verlust aus dem vorangegangenen Geschäftsjahr von CHF 38'161 und deklarierte einen steuerbaren Reingewinn von CHF 23'757 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 136'800 (vgl. act. 14/6/1). Mit Schreiben vom 20. März, 2. Mai und 26. Juni 2018 forderte die Veranlagungsbehörde zusätzliche Belege und Informationen an, letztmals unter Androhung einer Ermessensveranlagung und einer Busse (act. 14/6/2-4). Nachdem die A.___ GmbH den Aufforderungen nicht nachgekommen war, sprach die Veranlagungsbehörde am 8. August 2018 eine Busse in der Höhe von CHF 500 aus (act. 14/6/5). Mitte September 2018 reichte die Gesellschaft diverse Unterlagen ein (act. 14/6/6). Der Aufforderung der Veranlagungsbehörde vom 19. September 2018, weitere Unterlagen einzureichen (act. 14/6/7), kam die A.___ GmbH teilweise nach, verbunden mit dem Hinweis, die umstrittenen Auftragserteilungen seien mündlich erfolgt (act. 14/6/8). In der Folge wurde die A.___ GmbH mit Verfügungen vom 23. Januar 2019 aufgrund des



Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2016 für die Kantonssteuern 2016 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 122'257 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 130'800 sowie für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 122'257 veranlagt (act. 14/6/11). Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 22. Mai 2019 ab (act. 14/6/15). Dagegen erhob die A.___ GmbH Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 20. April 2020 die Rechtsmittel ebenfalls abwies (act. 2).

C.

Die A.___ GmbH (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 20. April 2020 (zugestellt am 23. April 2020, act. 2) mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 25. Mai 2020 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Reingewinn 2016 der Beschwerdeführerin auf maximal CHF 17'757 festzusetzen; allenfalls sei die Angelegenheit unter Aufhebung des angefochtenen Entscheids zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Gleichzeitig beantragte sie eine Fristerstreckung zur Ergänzung der Beschwerde (act. 1), welche ihr hinsichtlich der Darstellung des Sachverhalts und der Begründung gewährt wurde (act. 5, 7). Mit Eingabe vom 12. August 2020 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) hinsichtlich der gesetzlichen Rechtsmittelfristen und der kantonalen Fristerstreckungspraxis unaufgefordert Stellung (act. 8). Mit Eingabe vom 17. August 2020 ergänzte die Beschwerdeführerin die Beschwerde mit dem Hinweis, sich eine Stellungnahme zur Eingabe der Beschwerdebeteiligten vorzubehalten (act. 10). Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 19. August 2020 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. 13). Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) liess sich am 31. August 2020 vernehmen (act. 16); die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung in materieller Hinsicht. Mit Eingabe vom 10. September 2020 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der Beschwerdebeteiligten vom 12. August 2020 (gesetzliche Rechtsmittelfristen und kantonale Fristerstreckungspraxis) Stellung (act. 17), wozu sich die Beschwerdebeteiligte mit Eingabe vom 1. Oktober 2020 äusserte (act. 19). Mit Eingabe vom 23. Oktober 2020 behielt die Beschwerdeführerin das letzte Wort (act. 21).

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

(Verfahrensvereinigung)

2.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Rechtsmittel berechtigt. Die Eingabe vom 25. Mai 2020 entspricht zusammen mit der Ergänzung vom 17. August 2020 zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG), jedenfalls nach der bisherigen Praxis des Verwaltungsgerichts. Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

Die Rechtsprechung erfolgt in Fünferbesetzung, da eine Abweichung von ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Thema bildet (vgl. nachfolgende E. 3), weshalb der Abteilungspräsident sie zur Beurteilung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung angeordnet hat (Art. 18 Abs. 3 lit. b Ziff. 3 und 4 des Gerichtsgesetzes, sGS 941.1).



3.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2020 wurde der Beschwerdeführerin antragsgemäss eine Frist-erstreckung zur Beschwerdeergänzung hinsichtlich der Darstellung des Sachverhalts und der Begründung gewährt (vgl. act. 5). Gestützt darauf teilte die Beschwerdebeteiligte mit Schreiben vom 12. August 2020 mit, mit der Praxis des Verwaltungsgerichts St. Gallen bei der Ansetzung von Nachfristen im Zusammenhang mit gesetzlichen Rechtsmittelfristen in Steuer-Beschwerdeverfahren nicht einverstanden zu sein. Im Hinblick auf die bis anhin gelebte Praxis beantragt die Beschwerdebeteiligte zwar Eintreten auf die vorliegenden Beschwerden. Sie ersucht das Verwaltungsgericht jedoch, der Anwendung der bisherigen verwaltungsgerichtlichen Praxis zumindest im Bereich der direkten Steuern inskünftig ab einem bestimmten, zu kommunizierenden Zeitpunkt zu entsagen (vgl. act. 8). Die nachfolgenden Erwägungen stellen daher lediglich ein Obiter Dictum dar, das nicht in Rechtskraft erwachsen kann (vgl. BGer 1C_372/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 5).

3.1.

Gemäss Art. 119 DBG können die vom Gesetz bestimmten Fristen nicht erstreckt werden (sog. Verwirkungsfrist). Vor Verwaltungsgericht richten sich die Rechtsmittelfristen bei der direkten Bundessteuer nach den Bestimmungen des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens (vgl. Art. 145 Abs. 2 DBG). Demnach kann die steuerpflichtige Person gegen den Beschwerdeentscheid der Verwaltungsrekurskommission innert 30 Tagen nach Zustellung beim Verwaltungsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 DBG). Sie muss in der Beschwerde ihre Begehren stellen, die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel angeben sowie Beweisurkunden beilegen oder genau bezeichnen. Entspricht die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, so wird der steuerpflichtigen Person unter Androhung des Nichteintretens eine angemessene Frist zur Verbesserung angesetzt (Art. 140 Abs. 2 DBG).

Bei den kantonalen Steuern können die Beteiligten den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission ebenfalls innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht anfechten (Art. 196 Abs. 1 StG). Eine analoge Bestimmung zur Verbesserung einer mangelhaften Beschwerde wie sie das Bundesrecht kennt, fehlt im kantonalen Steuerrecht. Das entsprechende Verfahren richtet sich dementsprechend nach den Vorschriften des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (vgl. Art. 161 StG). Demnach ist die Beschwerde schriftlich einzureichen. Sie muss einen Antrag sowie eine Darstellung des Sachverhalts und eine Begründung enthalten. Sie ist zu unterzeichnen. Fehlen Antrag, Darstellung des Sachverhaltes, Begründung oder



Unterschrift, so fordert das Verwaltungsgericht die beschwerdeführende Person unter Ansetzung einer Frist auf, das Rechtsmittel zu ergänzen. Mit der Aufforderung zur Ergänzung ist anzudrohen, dass nach unbenützter Frist auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werde (Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 VRP).

3.2.

Die in Art. 140 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG verankerte Nachfrist ist als Rechtswohltat zugunsten rechtunkundiger und prozessual unerfahrener steuerpflichtiger Personen konzipiert, um diese vor den Folgen einer andernfalls mangelhaften Prozessführung zu bewahren. Eine Nachfrist ist von vornherein nicht anzusetzen, wenn die beschwerdeführende steuerpflichtige Person sich innert Frist auf eine mangelhafte Beschwerde beschränkt, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der Beschwerdefrist herbeizuführen. Dies gilt auch, wenn der steuerpflichtigen Person kein Rechtsmissbrauch vorgeworfen werden kann. Eine blosser Anmeldung der Beschwerde innerhalb der gesetzlichen Frist, verbunden mit dem Begehren um eine Nachfrist zur Einreichung von Antrag und Begründung ist im Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer deshalb ausgeschlossen. Demnach ist in Steuersachen die Nachfrist zur Verbesserung der Eingabe nur bei Beschwerden, wo eine Begründung an sich vorliegt, diese aber unklar ist, zu gewähren. Hinzu kommt ein weiterer Aspekt: Erhebt die steuerpflichtige Person Einsprache oder Beschwerde, so reicht es nicht aus, innert der 30-tägigen Rechtsmittelfrist lediglich darzutun, man werde in einem späteren Zeitpunkt materiell Stellung nehmen. Da es sich bei der Einsprache- und Beschwerdefrist um eine gesetzliche oder peremptorische Frist und damit eine Verwirklichungsfrist handelt, geht das materielle oder prozessuale Recht insgesamt unter, falls nicht sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen innerhalb der 30 Tage erfüllt werden (BGer 2C_666/2018 vom 10. September 2018 E. 2.2.4-2.2.5 mit weiteren Hinweisen; Hunziker/ Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N 48 zu Art. 140 DBG; (P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil – Art. 102-222 DBG, 1. Aufl. 2015, N 39 zu Art. 140 DBG).

Bei der kantonalen Steuergesetzgebung hat der st. gallische Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem Fristenlauf während der Gerichtsferien erkannt, dass unterschiedliche Fristenregelungen für den steuerpflichtigen Rechtssuchenden unbefriedigend sind. Aufgrund dessen nahm der Kanton St. Gallen in diesem Punkt eine Angleichung an das Recht der direkten Bundessteuer vor, zumal eine Anwendung der kantonalen Regeln über den Fristenstillstand auf die direkte Bundessteuer nicht



möglich ist. Dementsprechend bestimmt Art. 30 Abs. 2 lit. e VRP, welcher seit dem 1. Januar 2016 anwendbar ist, dass für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren der Kantons- und Gemeindesteuern die Gerichtsferien nicht gelten (vgl. U. P. Cavelti, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 159 zu Art. 30-30^{ter} VRP mit Hinweis auf die Botschaft der Regierung zum XII. Nachtrag zum Steuergesetz, in: ABI 2014 2568 ff., S. 2580 f.). Wie beim Fristenlauf während der Gerichtsferien stehen auch bei der Nachfristansetzung unterschiedliche Fristbestimmungen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer dem Anliegen zur Verfahrensharmonisierung entgegen. Soweit eine einheitliche Fristenregelung bei den Staats- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer harmonisierungsrechtlich erforderlich ist, so haben die Kantone ihre Bestimmungen denjenigen der Bundessteuer anzupassen (BGer 2C_503/3010 vom 11. November 2010 E. 2.3.1; vgl. auch VerwGE B 2014/3 vom 21. Oktober 2014 E. 1, in: StE 2015 B 92.8 Nr. 19). Da es das Anliegen der Steuerharmonisierung ist, eine bessere Übereinstimmung und Koordinierung zwischen den direkten Steuern des Bundes und derjenigen der Kantone herbeizuführen, damit die Transparenz und Kohärenz des schweizerischen Steuersystems – wozu auch das Verfahren gehört – zu erhöhen und die Veranlagung vor allem im Interesse des Steuerpflichtigen zu vereinfachen (Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV; vgl. BGer 2C_458/2012 vom 15. März 2013 E. 4.1.2), rechtfertigt es sich daher, bei den kantonalen Steuern für die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung einer mangelhaft begründeten Beschwerde den gleichen Massstab wie bei der direkten Bundessteuer anzusetzen.

3.3.

Unter den dargelegten Umständen lässt sich die bis anhin grosszügige Praxis des Verwaltungsgerichts St. Gallen bei der Gewährung von Nachfristen in Steuerfahren sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch kantonale Steuern nicht mehr aufrecht halten. Im Sinne eines Obiter Dictum ist daher eine Praxisänderung angezeigt. Grundsätzlich ist eine neue Rechtsprechung sofort und überall anzuwenden. Sie gilt nicht nur für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle. Das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) bzw. das dieses konkretisierende Vertrauensschutzprinzip (Art. 9 BV) muss jedoch auch in diesen Konstellationen berücksichtigt werden (BGE 142 V 551 E. 4.1). Nach der Rechtsprechung müssen Praxisänderungen daher vorgängig angekündigt werden, wenn sie – wie vorliegend – Fragen der Zulässigkeit eines Rechtsmittels berühren und dem Rechtsuchenden deshalb Rechte verlustig gehen würden, die er bei Vorwarnung hätte geltend machen können. Es widerspräche dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn demjenigen,



der eine Frist- oder Formvorschrift nach der bisherigen Praxis beachtet hat, aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Änderung dieser Praxis ein Nachteil erwachsen würde (BGE 146 I 105 E. 5.2.1 mit weiteren Hinweisen). Zukünftig ist in Steuersachen mit einer 30-tägigen Beschwerdefrist daher die Gewährung einer Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde nicht mehr möglich. Möglich bleibt einzig bei mangelhaften Beschwerden die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung. Eine blosser Anmeldung der Beschwerde innerhalb der gesetzlichen Frist, verbunden mit dem Begehren um eine Nachfrist zur Einreichung von Antrag und Begründung ist damit in Steuerverfahren ausgeschlossen. Ab einem noch zu kommunizierenden Zeitpunkt wird dementsprechend auf Beschwerden in Steuersachen, welche keine oder eine mangelhafte Begründung enthalten, um in Erwartung einer Nachfrist eine Verlängerung der 30-tägigen Beschwerdefrist herbeizuführen, nicht mehr eingetreten.

Von der Praxisänderung erfasst werden konsequenterweise sämtliche Rechtsmittelfristen von 30 Tagen im Recht der direkten Bundessteuer und im kantonalen Steuerrecht. Keine Änderung erfährt hingegen die Fristenregelung in den übrigen verwaltungsrechtlichen Verfahren und in denjenigen kantonal-steuerrechtlichen Verfahren, welche eine kürzere Frist vorsehen. Nach der langjährigen Praxis des St. Galler Verwaltungsgerichts bestimmt Art. 48 Abs. 2 VRP für das Rekursverfahren und in Verbindung mit Art. 64 VRP auch für das Beschwerdeverfahren demnach weiterhin, dass ein Rechtsmittel innert der Rechtsmittelfrist auch ohne Begründung erhoben werden kann (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, Rz. 910 f.). Zu berücksichtigen ist insbesondere, dass die Rechtsmittelfrist gemäss VRP – im Gegensatz zu denjenigen bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern – lediglich 14 Tage beträgt. Der st. gallische Gesetzgeber hat denn auch die entsprechende verwaltungsgerichtliche Praxis ausdrücklich bestätigt, indem die bei der Schaffung des neuen Planungs- und Baugesetzes des Kantons St. Gallen im Rahmen der Übergangsbestimmungen geplante Erhöhung der Rechtsmittelfrist auf 30 Tage (vgl. Botschaft und Entwurf der Regierung vom 11. August 2015 zum Planungs- und Baugesetz S. 25 f. und 189 f., www.ratsinfo.sg.ch, Geschäft Nr. 22.15.08) durch den Kantonsrat aus dem Gesetz gestrichen bzw. in die Beratungen über den VIII. Nachtrag zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege verschoben wurden. Bei Letzteren wurden die vorgeschlagenen Änderungen – und damit insbesondere die Erhöhung der Rechtsmittelfrist von 14 auf 30 Tagen – mit grosser Mehrheit abgelehnt (vgl. Protokoll der zweiten Sitzung der vorberatenden Kommission VRP vom 11. Mai 2016 S. 21 f. und Unterlagen zu dieser Kommissionssitzung, www.ratsinfo.sg.ch, Geschäft Nr. 22.15.16/23.15.01). Im Bereich der st. gallischen Verwaltungsrechtspflege, welche



nicht die Steuern beschlägt, besteht demnach nach wie vor die Möglichkeit, eine vorsorgliche Beschwerde (vorerst) ohne Begründung einzureichen. Diese Praxis wurde denn auch vom Bundesgericht gestützt auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts St. Gallen ausdrücklich bestätigt (vgl. BGer 2C_764/2019 vom 4. Februar 2020 E. 3.5.2 und 3.5.3; VerwGE B 2019/67 vom 28. Juni 2019 E. 2.5). Analoges hat zudem in den wenigen steuerrechtlichen Fällen zu gelten, in denen die kantonale Steuergesetzgebung eine kürzere als die 30-tägige Frist vorsieht (vgl. bspw. Art. 225 Abs. 3 StG [Sicherstellung: 5 Tage], Art. 270 Abs. 1 StG [Steuerstrafen: 14 Tage]).

Unabhängig davon besteht selbstredend auch in Steuerverfahren nach wie vor die Möglichkeit, eine kurze Nachfrist (Notfrist) zur Verbesserung von mangelhaften Beschwerdeeingaben anzusetzen (vgl. Art. 140 Abs. 2 Satz 2 DBG). Zu berücksichtigen sein wird dabei jedoch, dass die Nachfrist vor allem rechtsunkundige und prozessual unbeholfene Steuerpflichtige vor den Folgen einer mangelhaften Prozessführung bewahren soll. Die Nachfristansetzung kann daher unterbleiben, wenn der Steuerpflichtige oder sein Vertreter bewusst eine mangelhafte Rechtschrift einreicht, um sich so eine Erstreckung der Rechtsmittelfrist zu verschaffen. Das DBG nennt die Dauer der Nachfrist nicht. Wird berücksichtigt, dass die Beschwerdefrist in Steuersachen im Gegensatz zur kantonalen allgemeinen Beschwerdefrist 30 Tage beträgt und unter Berücksichtigung, dass die kantonale allgemeine Beschwerdefrist von 14 Tagen im Regelfall einmalig um 30 Tage erstreckt werden kann (vgl. Mitteilung des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 13. Dezember 2018, abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte/organisation---standorte/verwaltungsgericht/aktuelles/mitteilungen.html), erscheint vorliegend eine Nachfrist von maximal 14 Tagen als ausreichend. Des Weiteren entspricht es dem Wesen einer Nachfrist, dass sie nicht erstreckt werden kann. Mit einer weiteren Fristerstreckung kann der Betroffene daher nicht rechnen, es sei denn, es lägen ganz besondere, nicht voraussehbare Hinderungsgründe vor, die von ihm in seinem Gesuch um Einräumung einer zweiten Nachfrist spezifisch darzulegen sind (Hunziker/ Mayer-Knobel, a.a.O., N 49 f. zu Art. 140 DBG mit weiteren Hinweisen).



4.

Streitig ist in materieller Hinsicht, ob der Beschwerdegegner zu Recht die von der Beschwerdeführerin 2016 verbuchten Barzahlungen an die B.___ GmbH in der Höhe von CHF 17'000 (Beträge jeweils gerundet) sowie an die C.___ GmbH in der Höhe von CHF 87'500 mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit dem Reingewinn zurechnete.

4.1.

Gemäss Art. 82 Abs. 1 StG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung und allen vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, zusammen. Aufwendungen werden berücksichtigt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 84 Abs. 1 StG). Die Regelungen entsprechen den Vorgaben von Art. 24 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und decken sich mit Art. 58 Abs. 1 DBG.

Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die 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, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 85 zu Art. 123 DBG). Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 des Obligationenrechts, SR 202, OR). Der Beleg muss den Belegtext, den Buchungsbetrag, den Aussteller des Belegs und das Ausstellungsdatum enthalten (Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 37 zu Art. 58). Als Buchungsbelege gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR). Darüber hinaus ist bei einer ordnungsgemässen Buchhaltung der Grundsatz der Klarheit zu beachten (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 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).

4.2.

In der Jahresrechnung 2016 weist die Beschwerdeführerin Leistungen an Subunternehmer von CHF 87'500 und für Liegenschaftsunterhalt von CHF 21'828 aus (act. 14/6/1). In der Buchhaltung wurden dabei auf dem Konto 4040 "Subunternehmer" sieben Zahlungen an die C.___ GmbH in der Gesamthöhe von CHF 87'500 und auf dem Konto 8211 "Liegenschaftsunterhalt" unter anderem eine Zahlung an die B.___ GmbH in der Höhe von CHF 17'800 verbucht (vgl. act. 14/6/6) und auf dem Konto 1000 "Kasse" als Barzahlungen ausgewiesen, wobei gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin auf die Führung eines Kassabuchs verzichtet worden sei (vgl. act. 14/6/8). Die Beschwerdeführerin reichte sowohl für die Zahlung von CHF 17'800 an die B.___ GmbH als auch – wie vom Beschwerdegegner gefordert – für die drei höchsten Leistungen an die C.___ GmbH unterzeichnete Rechnungen/Quittungen ein (vgl. act. 14/6/6). Die erbrachten Leistungen decken sich dabei unbestritten mit dem geschäftlichen Zweck der beiden Gesellschaften. Die C.___ GmbH bezweckte unter anderem die Planung, Projektierung und Ausführung von Um- und Neubauten, Renovationen, die Übernahme von Baumanagementaufgaben, Bau- und Projektleitungsmandaten, und die Übernahme weiterer Dienstleistungen in der Baubranche. Der Zweck der B.___ GmbH bestand in der Übernahme, Ausführung von Aufträgen und Tätigkeiten aller Art im Bausektor, insbesondere in den Bereichen Projektentwicklung, Planung, Baumanagement, Bauüberwachung, Bauleitung, Bauführung, Bauökonomie oder Generalunternehmerin für Neubauten oder Umbauten. Am 17. Januar 2017 bzw. 26. Januar 2017 wurde über die B.___ GmbH und über die C.___ GmbH der Konkurs eröffnet; die Gesellschaften wurden am 7. September 2017 bzw. am 19. Februar 2018 gelöscht (vgl. www.zefix.ch).

Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass Barzahlungen in dieser Grössenordnung auch in der Baubranche eher unüblich sind. Die Übergabe eines grösseren Barbetrages an eine Drittunternehmung entspricht nicht den üblichen Gegebenheiten; solche Vorgänge betreffen vielmehr meistens Zahlungsempfänger in Entwicklungs- oder Schwellenländern, in denen mangels ausgebauter Infrastruktur im Finanzwesen Bargeld das einzig sinnvolle Zahlungsmittel darstellt (vgl. BGer 2C_356/2017 vom 10. November 2017 E. 5.4). Dies allein ist jedoch noch kein Grund, der Abwicklung auf



dem Barzahlungsweg zum vornherein die Glaubwürdigkeit abzusprechen. Nachträglich beigebrachte Barzahlungsbestätigungen für sich allein sind jedoch nicht geeignet, die Barzahlungen zu beweisen. Bei der Rechnung der B.__ GmbH vom 3. Juni 2016 handelt es sich zunächst um eine nachvollziehbare Rechnung. Das Gleiche gilt für die Rechnung der C.__ GmbH vom 5. Juli 2016. Allerdings genügen die beiden weiteren Rechnungen der C.__ GmbH vom 12. November 2016 und 10. Dezember 2016 den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 OR nicht, denn sie erfassen weder systematisch den Geschäftsvorfall noch den Sachverhalt noch sind sie klar. Hinzu kommt, dass sie (für die Steuerbehörden) nicht nachprüfbar sind. Da diese Folgerechnungen der C.__ GmbH den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 OR nicht entsprechen, muss im Rahmen des Gesamtkontextes auch der Inhalt der Rechnung vom 5. Juli 2016 ohne Weiteres angezweifelt werden. Im Zusammenhang mit der Rechnung der B.__ GmbH vom 3. Juni 2016 hat das Treuhandbüro der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 29. März 2019 ein Foto in Aussicht gestellt (vgl. act. 14/6/14), welches jedoch – soweit ersichtlich – nie eingereicht wurde. Somit lässt sich auch nicht feststellen, ob die Rechnung vom 3. Juni 2016 den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 OR genügt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind die Barzahlungen an die C.__ GmbH sowie an die B.__ GmbH damit keineswegs belegt und ebenso wenig korrekt verbucht. Würde überdies der Behauptung der Beschwerdeführerin gefolgt, wonach in der Baubranche Bargeldzahlungen üblich seien, wäre sie zudem gehalten gewesen, ein Kassabuch zu führen. Auf ein solches wurde aber gemäss eigenen Aussagen mit der Begründung verzichtet, dass ausschliesslich der Geschäftsführer das Bargeld verwalte (vgl. act. 14/6/8). Es ist jedoch unerlässlich, dass die Bareinnahmen und -ausgaben im Kassabuch fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur bei täglichem Kassasturz ist gewährleistet, dass die erfassten Barausgaben den Gegebenheiten entsprechen (vgl. BGer 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.4.2). Indem die Beschwerdeführerin auf die Führung eines Kassabuchs verzichtet hat und damit auch nicht belegt, woher sie das Geld hat, um die behaupteten Bargeldzahlungen überhaupt vorzunehmen, sind durchaus Zweifel an den Transaktionen angebracht. Des Weiteren verhält sich die Beschwerdeführerin insofern widersprüchlich, als dass sie mit Schreiben vom 19. Oktober 2018 mitteilte, sowohl im Zusammenhang mit der C.__ GmbH als auch mit der B.__ GmbH seien die Aufträge mündlich erteilt worden; es seien keine schriftlichen Unterlagen vorhanden (vgl. act. 14/6/8). Am 29. März 2019 reichte sie trotz zunächst gegenteiliger Aussage einen handgeschriebenen Werkvertrag mit der B.__ GmbH ein (vgl. act. 14/6/14). Die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz erweisen sich demnach als korrekt. Die Beschwerdeführerin muss sich unter diesen Umständen vielmehr den Vorwurf der



St.Galler Gerichte

nachträglichen Erstellung des Dokuments machen lassen. Daran ändern auch die nachträglich zuhanden des Verwaltungsgerichts erstellten Zahlungsbestätigungen der Geschäftsführer der mittlerweile gelöschten Gesellschaften nichts. Des Weiteren anerkennt die Beschwerdeführerin, dass die Barzahlung vom 18. November 2016 im Betrag von CHF 13'888.89 falsch verbucht wurde, obwohl die dazugehörige Quittung vom 12. November 2016 einen Betrag von CHF 17'129.63 (exkl. MWST) bzw. CHF 18'500 (inkl. MWST) ausweist (vgl. act. 14/6/6).

Schliesslich wäre es der Beschwerdeführerin während der laufenden Geschäftsbeziehungen mit den Subunternehmern zuzumuten gewesen, Regierapporte einzuverlangen. Sie macht zwar geltend, Zahlungen erst vorgenommen zu haben, nachdem sie sich über die vorgenommenen Arbeiten Gewissheit verschafft habe. Umso weniger ist nachvollziehbar, weshalb keine Regierapporte vorhanden sind. Daran ändert auch Art. 373 OR nichts. Vielmehr empfiehlt Art. 40 Abs. 2 der SIA-Norm 118 Pauschalpreise nur aufgrund vollständiger und klarer Unterlagen (detaillierte Baubeschreibung, Pläne und dergleichen) zu vereinbaren. Indem die Parteien vorliegend dieser Empfehlung nicht gefolgt sind und insbesondere auch unter Berücksichtigung des fehlenden Nachweises verbuchter Tatsachen und des fehlenden Kassabuchs, hat die Beschwerdeführerin die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen – sei dies in privatrechtlicher oder in steuerrechtlicher Hinsicht (vgl. BGer 4A_291/2007 vom 29. Oktober 2007 E. 4.3; Zindel/Schott, in: Honsell/Vogt/Wiegand, Basler Kommentar – Obligationenrecht I, 6. Aufl. 2019, N 6 zu Art. 373 OR). Dasselbe gilt im Übrigen auch für die im Zusammenhang mit der Vertragsfreiheit gemachten Ausführungen der Beschwerdeführerin. Dass die Aufrechnung der Barzahlungen eine höhere Umsatzrendite zur Folge hat, ändert ebenfalls nichts an diesem Ergebnis. Bei der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten üblichen Umsatzrendite von 5 Prozent handelt es sich um Erfahrungszahlen bzw. Richtwerte, welche eine ordnungsgemässe Buchhaltung mit korrekten Belegen nicht zu ersetzen vermögen.

4.3.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erkannte die Vorinstanz in ihrem Entscheid daher zu Recht, dass es der Beschwerdeführerin nicht gelungen sei, die Zweifel des Beschwerdegegners auszuräumen und den Nachweis zu erbringen, dass die geltend gemachten Fremdleistungen in der Höhe von CHF 104'500 im Jahr 2016 geschäftsmässig begründet gewesen seien, weshalb gegen die vorgenommene Aufrechnung nichts einzuwenden sei. Die beiden angehobenen Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind daher sowohl hinsichtlich der Kantonssteuern als auch



der direkten Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2016 abzuweisen.

5.

(Kosten- und Entschädigungsfolgen)

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2020/103 und B 2020/104 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2016 (B 2020/103) wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2016 (B 2020/104) wird abgewiesen.

4.

Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 (Kantonssteuern) und von CHF 1'200 (direkte Bundessteuer) bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 3'000.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.