Fall-Nr.:	B 2022/13, B 2022/14
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	25.01.2023
Entscheiddatum:	15.12.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 15.12.2022

Steuerrecht, Art. 58 Abs. 1 DBG, Art. 82 Abs. 1 und Art. 84 Abs. 1 StG. Fehlender Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von geldwerten Leistungen einer Gesellschaft für Drittleistungen an sogenannte Unterakkordanten (Verwaltungsgericht, B 2022/13, B 2022/14).

Entscheid vom 15. Dezember 2022

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Bischofberger

Verfahrensbeteiligte

I.__ GmbH,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Alexander Bartl, Bartl Egli & Partner AG, Berneckerstrasse 26, Postfach, 9435 Heerbrugg,

gegen

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

Vorinstanz,

© Kanton St.Gallen 2025

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. Dezember 2019

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.
Zweck der am … 2018 im Handelsregister eingetragenen I.__-GmbH, A.__ ist die Ausführung von allgemeinen Bau-, Abdichtungs- und Montagearbeiten sowie Bodenbeschichtungen. Ausserdem bezweckt sie das Angebot von Dienstleistungen als Generalunternehmung, insbesondere die Projekt- und Bauleitung sowie die Durchführung von planerischen und ausführungstechnischen Arbeiten. B.__ ist einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Gesellschaft (www.zefix.ch).

B.
Am 14./18. August 2020 reichte die I.__ GmbH die Steuererklärung für das Jahr 2019 ein. Für die Dauer des Geschäftsjahres vom 1. März 2018 bis 31. Dezember 2019 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von CHF 20'210 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 40'210. Auf Aufforderung der Veranlagungsbehörde hin reichte

© Kanton St.Gallen 2025

die I.__ GmbH am 2., 3., 9. und 25. September 2020 per E-Mail weitere Geschäftsunterlagen nach. Mit Veranlagungsverfügungen vom 28. September 2020 wurde die Steuerpflichtige vom Kantonalen Steueramt (KStA) aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 definitiv veranlagt. Dabei rechnete es dem ausgewiesenen Gewinn geldwerte Leistungen an die Gesellschafterin B.__ in der Höhe von CHF 160'690 auf. Davon zog es Steuerrückstellungen im Betrag von CHF 27'000 ab, sodass sich bei einem steuerbaren Reingewinn von CHF 153'900 Kantonssteuern über CHF 19'333.70 und direkte Bundessteuern über CHF 13'081.50 ergaben. Zu den Abweichungen zur Selbstdeklaration bemerkte das KStA, der verbuchte Aufwand für bezogene Fremdarbeiten der G.__ GmbH, der D.__ AG, der Z.__ GmbH, sowie der P.__ GmbH, sei nicht geschäftsmässig begründet. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das KStA mit Entscheid vom 23. Oktober 2020 ab (act. 10/6/1-16, www.zefix.ch).

C.
Am 25. November 2020 erhob die I.__ GmbH gegen den Einspracheentscheid des KStA vom 23. Oktober 2020 Beschwerde (direkte Bundessteuer) und Rekurs (Kantonssteuern) bei der Verwaltungsrekurskommission (VRK, act. 10/1). Am 31. März 2021 reichte sie weitere Akten nach (act. 10/13). Mit Entscheid vom 9. Dezember 2021 hiess die VRK den Rekurs sowie die Beschwerde teilweise gut, hob den Einsprachentscheid vom 23. Oktober 2020 auf und wies die Sache im Sinn der Erwägungen – die VRK erwog unter anderem, der verbuchte Aufwand für bezogene Fremdarbeiten der P.__ GmbH und der D.__ AG sei (teilweise, im Umfang von insgesamt CHF 55'250.10) geschäftsmässig begründet – zu neuer Verfügung an das KStA zurück (act. 2, 3/3).

D.
Gegen den Entscheid der VRK (Vorinstanz) vom 9. Dezember 2021 (zugestellt am 17. Dezember 2021) erhob die I.__ GmbH (Beschwerdeführerin) durch ihren Rechtsvertreter am 17. Januar 2020 Beschwerden beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuer, insoweit teilweise aufzuheben, als ihr Rekurs bzw. ihre Beschwerde abgewiesen worden sei. Der steuerbare Reingewinn aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 sei sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch den Kantonssteuern gemäss ihrer Deklaration auf CHF 20'210 festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter sei die Angelegenheit an das KStA (Beschwerdegegner) zurückzuweisen. Überdies reichte sie weitere Akten nach (teilweise ergänzt am 20. Januar 2022, act. 3/14-19, 6 f.). Am 2. Februar 2022 schloss

© Kanton St.Gallen 2025

die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde (act. 9). Am 28. Februar 2022 trug der Beschwerdegegner auf Abweisung der Beschwerde an (act. 12). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Am 25. April 2022 und am 4. Juli 2022 liess sich die Beschwerdeführerin (act. 16 f., 27 f.) und am 19. Mai 2022 und 4. August 2022 der Beschwerdegegner (act. 20 und 34) je unter Nachreichung weiterer Akten vernehmen. Am 30. November 2022 nahm die Beschwerdeführerin zu der von der zuständigen Abteilungspräsidentin des Verwaltungsgerichts am 20. Oktober 2022 in Aussicht gestellten reformatio in peius Stellung (act. 37, 40 f.).

Auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids, die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und 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 aufgrund der Rechnungsabschlüsse vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern 2019 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2019 anderseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben. Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Entscheid befindet. Die Verfahren B 2022/13 und B 2022/14 werden deshalb vereinigt (vgl. dazu VerwGE B 2021/10 und 11 vom 17. Mai 2021; VerwGE B 2017/248 und 249 vom 13. Juli 2018, bestätigt mit BGer 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020, je E. 1 mit Hinweisen).

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 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11, DBG). Die Beschwerden vom 17. Januar 2022 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in

© Kanton St.Gallen 2025

Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Im Umfang ihres Unterliegens ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der Rechtsmittel gegen den vorinstanzlichen Rückweisungsentscheid berechtigt, welcher der (rein rechnerischen) Umsetzung des vorinstanzlich "im Sinne der Erwägungen" Angeordneten dient (vgl. dazu Art. 64 in Verbindung mit Art. 45 Abs. 1 VRP; BGer 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 1.2 mit Hinweisen; E. 3c-4 des angefochtenen Entscheids, act. 2, S. 7-13). Auch kann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin sei hinsichtlich ihrer Even-tualanträge – Rückweisung zur Neubeurteilung an die Vorinstanz resp. den Beschwerdegegner dem Sinne nach mit offenem Ausgang – nicht formell beschwert (vgl. dazu BGE 147 V 369 E. 4.2.1 mit Hinweisen). Auf die Beschwerden ist somit grundsätzlich einzutreten.

3.
Die Beschwerdeführerin stellt den Beweisantrag (act. 1, S. 11 Ziff. III/E/27 f., act. 3, 7, 17, 28 je lit. B), es seien die Steuerakten der D.__ AG zu edieren. Darauf kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden. Die mit Blick auf die nachstehend zu schildernden Gegebenheiten entscheidrelevanten tatsächlichen Verhältnisse ergeben sich mit hinreichender Klarheit aus den dem Gericht vorliegenden Verfahrensakten (vgl. dazu Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft; SR 101, BV; Art. 166 StG; Art. 41 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14, StHG; Art. 115 DBG; BGer 2C_688/2021 vom 27. Januar 2021 E. 3.4 mit Hinweisen sowie E. 4.4 hiernach).

4.
Soweit die Beschwerdeführerin vorab rügt (act. 40, S. 3 Ziff. 4-6), die Androhung der reformatio in peius in der verfahrensleitenden Anordnung der zuständigen Abteilungspräsidentin des Verwaltungsgerichts vom 20. Oktober 2022 (act. 37) sei ungenügend begründet gewesen, kann ihr nicht gefolgt werden. Wie sich dieser Anordnung ohne weiteres entnehmen lässt und sich auch anhand der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 30. November 2022, insbesondere den von ihr eingereichten Beweismitteln (act. 41/24-27), zeigt, konnte die angedrohte reformatio in peius in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht lediglich die ordnungsgemässe Führung der Buchhaltung sowie die dazu gehörenden Belege in Bezug auf die erfolgswirksam verbuchten Aufwände für Drittleistungen an die D.__ AG in der Höhe von CHF 20'193.75 und an die P.__ GmbH im Betrag von CHF 35'056.35 beschlagen. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt somit nicht vor, zumal sich der Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 143 Abs. 1 Satz 2 DBG) grundsätzlich nicht auf die ins Auge gefasste Entscheidung erstreckt (vgl.

© Kanton St.Gallen 2025

dazu BGE 145 I 167, in: Pra 2019 Nr. 119, E. 4.1 mit Hinweisen, insbesondere auf BGer 2C_21/2013; 2C_22/2013 vom 5. Juli 2013 E. 3.1).

5.
Im Rahmen der in den Beschwerden vorgebrachten Kritik zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht eine gewinnsteuerliche Aufrechnung geldwerter Leistungen in der Höhe von insgesamt CHF 105'439.90 (erfolgswirksam verbuchte Aufwände für Drittleistungen an die G.__ GmbH in der Höhe von CHF 35'900, an die Z.__ GmbH im Betrag von CHF 48'000 und an die D.__ AG im Umfang von CHF 21'540) für die Kantonssteuern sowie die direkte Bundessteuer 2019 vorgenommen hat. Nicht umstritten ist, dass es sich bei der G.__ GmbH sowie der Z.__ GmbH um keine der Beschwerdeführerin oder ihrer einzigen Gesellschafterin und Geschäftsführerin nahestehende Unternehmungen handelt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung steht damit hinsichtlich dieser "Unterakkordanten" nicht zur Diskussion. In den Akten finden sich auch keine entsprechenden Hinweise. Ebenso gehen die Parteien darin einig, dass die Beschwerdeführerin die ihr erteilten Aufträge (vgl. dazu die von ihr ausgestellten Rechnungen, act. 7/20 f.) entweder selbst oder durch Weitergabe an "Unterakkordanten" tatsächlich ausgeführt hat.

5.1.
Gegenstand der Gewinnsteuer ist laut Art. 81 und Art. 82 Abs. 1 Ingress und lit. a des Steuergesetzes (sGS 811.1, StG) der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung (vgl. auch Art. 24 Abs. 1 StHG bzw. für die direkte Bundessteuer Art. 57 und Art. 58 Abs. 1 Ingress und lit. a DBG, siehe dazu auch Art. 128 Abs. 1 Ingress und lit. b BV). Zum Reingewinn aufzurechnen sind unter anderem alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 82 Abs. 1 Ingress und lit. b Ziff. 5 f. StG; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 Ingress und lit. a StHG bzw. Art. 58 Abs. 1 Ingress und lit. b DBG). Aufwendungen werden berücksichtigt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 84 Abs. 1 StG). Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen. Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich

© Kanton St.Gallen 2025

als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. BGer 2C_118/2021 vom 19. Mai 2021 E. 2.1 und BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2 je mit Hinweisen). Sofern eine Gesellschaft das Vorhandensein eines geschäftsmässig begründeten Aufwands und den Geldabfluss dafür nachweisen kann, so ist dieser von der Veranlagungsbehörde grundsätzlich zu akzeptieren. Daran vermag der Umstand, dass die Empfängerin der Zahlungen keine Steuererklärung eingereicht hat, nichts zu ändern (vgl. dazu VerwGE B 2021/10 und 11 vom 17. Mai 2021 E. 7.1.3).

Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Bleiben die Tatsachen unbewiesen, die den Abzug begründen sollen, ist zum Nachteil der steuerpflichtigen Person vom Nichtbestehen dieser Tatsachen auszugehen. Die Folgen einer Beweislosigkeit eines zum Abzug gebrachten Aufwands hat folglich die steuerpflichtige Person zu tragen (vgl. dazu BGer 2C_118/2021 vom 19. Mai 2021 E. 2.2 f. mit Hinweisen). Der Nachweis ist durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. BGer 2C_51/2016; 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1 mit Hinweisen). Fehlt es an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit (vgl. BGer 2C_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3 mit Hinweisen). Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 176 Abs. 1 StG; Art. 42 Abs. 1 StHG; Art. 130 Abs. 1 DBG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 168 ff. StG; Art. 124 ff. DBG). Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 170 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG; vgl. dazu BGer 2C_118/2021 vom 19. Mai 2021 E. 2.4.1 mit Hinweisen, siehe auch BGer 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4 mit Hinweisen). 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 an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl. dazu VerwGE B 2020/92 vom 14. Oktober 2020 E. 2.2; VerwGE B 2019/93 und 94 vom 13. August 2019 E. 4.1 je mit Hinweisen).

© Kanton St.Gallen 2025

5.2.
Die G.__ GmbH wurde am … 2015 im Handelsregister eingetragen und am … 2020 darin gelöscht. Sie bezweckte die Ausführung von Bauarbeiten aller Art, insbesondere Gipser- und Malerarbeiten an Neu- und Umbauten im Innen- und Aussenbereich sowie Handel, Transport, Import und Export von Waren aller Art (act. 10/6/10, www.zefix.ch). Den vorliegenden Auftragsbestätigungen lässt sich entnehmen (act. 3/8, 10/2/5, 10/6/5), dass ihr die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2018/2019 folgende vier Aufträge erteilt hat:

Datum, Objekt, Arbeit von/bis, Art der Arbeit, Preis

06.08.2018, C.__-gasse 00__, Y.__ , August-September 2018, Aushilfe bei diversen Abdichtungsarbeiten auf Balkonen und Terrassen, CHF 13'500 pauschal inkl. MWST

16.08.2018, F.__-strasse 01__, H.__ , August-September 2018 Aushilfsarbeiten bei Dachabdichtung und Dachisolation, CHF 4'000 pauschal inkl. MWST

03.09.2018, Q.__ AG, X.__ September 2018, Aushilfsarbeiten bei diversen Abdichtungsarbeiten wie Schleifen, Grundieren, Beschichten, CHF 14'800 pauschal inkl. MWST

02.11.2018, Überbauung K.__, O.__-strasse,
R.__, November 2018 Abdichtungsarbeiten inkl. dazugehörige Nebenarbeiten bei Fenstern und Fugen, CHF 3'600 pauschal inkl. MWST

Die G.__ GmbH stellte diese Beträge mit Fakturen vom 12. September 2018 (CHF 4'000), 21. September 2018 (CHF 14'800), 28. September 2018 (CHF 13'500) und 14. Dezember 2018 (CHF 3'600) in Rechnung. Die jeweiligen Barzahlungen wurden auf den Rechnungen vom damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der G.__ GmbH quittiert (CHF 14'800 und CHF 13'500 ohne Datum – Bargeld offenbar am Rechnungsdatum übergeben –; CHF 4'000 am 13. Februar 2019 und CHF 3'600 am 26. März 2019 [Unterschrift und Datum je in unterschiedlicher Schriftfarbe], act. 3/9, 10/2/7, 10/6/3, www.zefix.ch). Auch wurden sie jeweils auf dem Konto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) und dem Konto Nr. 1000 (Kasse) verbucht (act. 3/17, 10/2/3, 10/6/3).

© Kanton St.Gallen 2025

In Erwägung II/3c/aa des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 7 f.) kam die Vorinstanz – anders als der Beschwerdegegner in seinen Vernehmlassungen vom 28. Februar 2022 und 19. Mai 2022 (act. 12, S. 3 f. Ziff. 3.3, 4, act. 20 Ziff. 1, 5, wonach es an einer ordnungsgemässen Buchhaltung, insbesondere an einem Kassabuch, fehlt, siehe dazu auch BGer 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.4.2 mit Hinweis) – zum Schluss, die formellen Erfordernisse an die Buchhaltung seien in diesem Zusammenhang erfüllt. Sie bemängelte einzig das Fehlen einer ausreichenden Dokumentation zum Umfang der tatsächlich von der G.__ GmbH erbrachten Leistungen. So sei beispielsweise am 6. August 2018 vereinbart worden, die G.__ GmbH habe von August bis September 2018 diverse Abdichtungsarbeiten auf Balkonen und Terrassen an der C.__-gasse 00__, Y.__, für pauschal CHF 13'500 zu erledigen. In Rechnung gestellt worden seien Bauarbeiten mit dem Vermerk "Aushilfe – Balkone beschichten und abdichten". Anhand dieser Angaben lasse sich nicht feststellen, ob tatsächlich Leistungen im fakturierten Umfang erbracht worden seien oder die Zahlung (teilweise) anderen Zwecken gedient habe (vgl. dazu auch Rekursvernehmlassung vom 29. Dezember 220, act. 10/5, S. 3-5, Einspracheentscheid vom 23. Oktober 2020, act. 3/7, S. 3 f., sowie Aufforderungen des Beschwerdegegners vom 3., 18. und 25. September 2020, act. 10/6/4, 6, 8, wonach weitere Korrespondenzen wie Arbeitsrapporte bzw. detaillierte Abrechnungen und Abnahmeprotokolle fehlen). Zudem erachtete sie es für die Beschwerdeführerin als zumutbar, die den jeweiligen Bauprojekten zugrundeliegenden Aufträge einzureichen, um einen Überblick über den Umfang und die Art der zu leistenden Arbeiten zu schaffen. Da grössere Aufträge auch in der Baubranche üblicherweise schriftlich erteilt oder zumindest bestätigt würden, sei nicht davon auszugehen, dass über die Aufträge an die Beschwerdeführerin keine Korrespondenz geführt worden sei. Anhand solcher Unterlagen wäre es dem Beschwerdegegner möglich gewesen, die Aufträge an die Unterakkordanten plausibilisieren zu können.

Die Beschwerdeführerin hält demgegenüber dafür (act. 1, S. 3-8 Ziff. III/A/6-9, III/B/10-15, III/C/16-20, act. 16, S. 2-4, 9 Ziff. II/5-6, 12, act. 27 Ziff. II/6), die Festhaltung einer Mengenangabe liefe der Vereinbarung des im Baunebengewerbe üblichen Pauschalpreises zuwider, welcher auch eine Mengenpauschale zum Gegenstand habe.

© Kanton St.Gallen 2025

Für die Vergütung werde gerade nicht auf die Menge der einzelnen Leistungen abgestellt. Im Baunebengewerbe sei es alles andere als unüblich, wenn die zu erbringenden Leistungen nur anhand des Leistungsziels umschrieben würden. Die Vorinstanz habe es unterlassen zu substantiieren, welche Mengenangaben bei einem Pauschalpreis für die Ausführung eines Werkteils oder für eine bestimmte Einzelleistung überhaupt sinnvoll sein könnten, ohne den Pauschalpreis zu unterlaufen. Wenn ein Pauschalpreis vereinbart worden sei, treffe den Unternehmer werkvertragsrechtlich keine Pflicht, Arbeitsrapporte über die spezifisch ausgeführten Tätigkeiten zu stellen, da diese für die Vergütung irrelevant seien. Vorliegend seien in den Bauwerksverträgen mit der G.__ GmbH ausdrücklich Pauschalpreise hinsichtlich zu erbringender Einzelleistungen vereinbart worden. Warum sie von der G.__ GmbH, welche vorwiegend Vor- oder Hilfsarbeiten ausgeführt habe, dazu detaillierte Angaben zur gesamten Baute benötigt haben sollte, erschliesse sich nicht. Bezüglich des Werkvertrags vom 6. August 2018 könne dem Gemeindeblatt der Politischen Gemeinde Y.__ entnommen werden, dass die Baubewilligung im Februar 2017 für das Projekt an der C.__-gasse 00__/00c__ erteilt worden sei. Aus den in den Jahresberichten 2017/2018 enthaltenen Immobilienschätzungen gehe hervor, dass das Projekt erstellt und die Neubaute im Dezember 2018 veräussert worden sei. Der Ausführungszeitraum August/September 2018 sei für Ausbautätigkeiten am bezeichneten Projekt stimmig. Dasselbe gelte für die Vereinbarungen vom 16. August 2018 und 3. September 2018. Im Übrigen habe sie selbst, wie die von ihr nachgereichten Rechnungen zeigten, keine schriftlichen Verträge mit ihren Auftraggeberinnen abgeschlossen, welche detailliert über sämtliche zu verrichtenden Tätigkeiten Auskunft geben würden. Es sei ihr nicht zumutbar, Akten beizubringen, die sich gar nie ihn ihrem Herrschaftsbereich befunden hätten.

Wie die Vorinstanz zutreffend dargetan hat, kann allein anhand der Rechnungen mit darauf vermerkten Barquittungen vom 12., 21. und 28. September 2018 sowie 14. Dezember 2018 nicht nachvollzogen werden, dass und in welchem Umfang die in den Auftragsbestätigungen vom 6. und 16. August 2018, 3. September 2018 sowie 2. November 2018 vereinbarten, durch Pauschalpreise gedeckten Leistungen von der G.__ GmbH im fraglichen Zeitraum tatsächlich erbracht worden sind, selbst wenn sich daraus die jeweiligen Baustellen ersehen lassen und der Zweck der G.__ GmbH eine

© Kanton St.Gallen 2025

geschäftliche Beziehung mit der Beschwerdeführerin nicht von vornherein ausschliesst. Überdies lässt sich daraus nicht entnehmen, wann die Arbeiten ausgeführt worden sein sollen und wann die Rechnungen der Beschwerdeführerin zugestellt worden sind. Somit genügen die Rechnungen/Barquittungen der G.__ GmbH den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 und 3 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 202, OR) nicht: Sie erfassen weder die Geschäftsvorfälle und Sachverhalte vollständig und systematisch noch sind sie klar. Aufgrund der mangelhaften Rechnungen/ Barquittungen ist auch der Geldabfluss zweifelhaft resp. zumindest die Zweckbestimmung nicht transparent. Darüber hinaus ist bei einer Auftragssumme von insgesamt CHF 35'900 nicht nachvollziehbar, dass die Beschwerdeführerin keinerlei weitere Korrespondenzen mit der G.__ GmbH vorgelegt hat bzw. vorzulegen vermochte. Dies erstaunt umso mehr, als in den Auftragsbestätigungen vom 6. und 16. August 2018, 3. September 2018 sowie 2. November 2018 jeweils unter den Zahlungskonditionen ausdrücklich festgehalten wird, die Zahlung bedinge eine erfolgreiche Abnahme der Arbeiten. Die Begründung der Beschwerdeführerin, auf den Baustellen herrsche neben dem Preisdruck üblicherweise auch ein grosser Zeitdruck, weshalb sie nur rentabel arbeiten könne, wenn weitgehend auf unproduktive und unnötige Aufwendungen – wie weitere schriftliche Korrespondenz – verzichtet werde, was auch für den Beizug von Unterakkordanten gelte, ist in Anbetracht des Auftragsvolumens an die G.__ GmbH nicht glaubwürdig. Sodann hälfe es der Beschwerdeführerin steuerrechtlich nicht weiter, falls die Auftragsbestätigungen vom 6. und 16. August 2018, 3. September sowie 2. November 2018, welche zugleich als "Werkvertrag" tituliert werden, gemäss ihrer Einschätzung vertragsrechtlich als Bauwerkverträge qualifiziert werden könnten und im Falle der Vereinbarung von Pauschalpreisen werkvertragsrechtlich grundsätzlich keine Pflicht bestehen würde, (Arbeits- oder Tages-) Rapporte über die ausgeführten Tätigkeiten zu führen (vgl. dazu Art. 363 ff. OR, Art. 41 in Verbindung mit Art. 40 SIA 118 [Ausgabe 2013]; BGer 4A_213/2015 vom 31. August 2015 E. 3.2 mit Hinweis, in: BR 2016, S. 145 ff.; BGer 4A_291/2007 vom 29. Oktober 2007 E. 4.3 mit Hinweis, in: BR 2008, S. 68; sowie Gauch/Stöckli, Kommentar zur SIA-Norm 118, Allgemeine Bedingungen für Bauarbeiten [Ausgabe 2013], 2. Aufl. 2017, N 2.1 zu Art. 40 SIA 118, siehe auch P. Gauch, Der Werkvertrag, 6. Aufl. 2019, Rz. 902, wonach die zu einem Pauschalpreis

© Kanton St.Gallen 2025

geschuldete Werkleistung durch mengenmässige Kriterien mitbestimmt werden kann, welche die pauschal zu vergütende Leistung detaillierter umschreiben). Vielmehr wäre sie nicht nur zur sorgfältigen Führung ihrer Geschäfte, die auch die Kontrolle der von ihr eingesetzten Subunternehmen umfasst, sondern auch in Hinblick auf die spätere Erstellung einer korrekten Buchhaltung verpflichtet gewesen, detailliertere und aussagekräftigere Unterlagen der G.__ GmbH anzufordern, was sie aber nicht getan hat. Ferner geht auch aus den von der Beschwerdeführerin in den Beschwerdeverfahren am 17./20. Januar 2022 nachgereichten Unterlagen (act. 3/14 f.) und den Rechnungen an ihre Auftraggeberinnen (act. 6 und 7/20 f.) nicht hervor, worin ihre Leistungen und diejenigen der G.__ GmbH effektiv bestanden und die G.__ GmbH als Subunternehmerin resp. "Unterakkordantin" und nicht die Beschwerdeführerin selbst die Leistungen, insbesondere diejenigen für das Projekt an der C.__-gasse 00__/ 00c__ in Y.__, erbracht hat. Im Übrigen wurden laut den Rechnungen Nrn. 1024 und 1027 über CHF 9227.14 bzw. CHF 8466.15, welche die Baustelle Gewerbehaus K.__, R.__, betreffen, die entsprechenden Arbeiten im November 2019 – nicht im November 2018 – ausgeführt. Die Rechnungen datieren allerdings vom 20. Februar 2018 resp. gemäss der späteren Darstellung der Beschwerdeführerin (act. 16, S. 7 Ziff. II/11.1) vom 20. Februar 2019. Die Leistungen würden demgemäss nach der Rechnungsstellung erfolgt sein, was geschäftsunüblich und daher unglaubwürdig ist. Zudem fehlen diesbezüglich korrespondierende Buchungen auf dem Ertragskonto. Diese Umstände erschüttern den Beweiswert dieser Dokumente erheblich. Im Weiteren wurde die G.__ GmbH am … 2020 im Handelsregister gelöscht, weshalb weitere Abklärungen durch den Beschwerdegegner nach Erhalt der nachgeforderten Geschäftsunterlagen der Beschwerdeführerin am 2., 3., 9. und 25. September 2020 nicht mehr oder nur noch erschwert möglich waren. Demzufolge gelang es der Beschwerdeführerin mit den eingereichten Unterlagen nicht, die Zweifel der Vorinstanz an der geschäftsmässigen Begründetheit ihrer Zahlungen an die G.__ GmbH auszuräumen. Da es bereits am Nachweis des tatsächlichen Elements des steuerlich geltend gemachten Abzugs mangelt, kann dahingestellt bleiben, wie es sich mit der Personalaufwandquote der Beschwerdeführerin verhält (vgl. dazu act. 2, S. 12 f. E. II/3d, act. 1, S. 11-14 Ziff. III/F/29-34). Der Schluss der Vorinstanz, die erfolgten Aufrechnungen im Betrag von CHF 35'900 seien zu Recht erfolgt, ist nicht zu beanstanden.

© Kanton St.Gallen 2025

5.3.

Die Z.__ GmbH wurde am … 2013 im Handelsregister eingetragen und per … 2022 gemäss Konkurserkenntnis des Konkursrichters des Kreisgerichts J.__ durch Konkurs aufgelöst (Tagesregister-Nr. 0005__ vom … 2022). Sie bezweckte die Ausführung von Gisper- und Malerarbeiten an Neu- und Umbauten im Innen- und Aussenbereich sowie Handel, Transport, Import und Export von Waren. In der Steuerperiode 2018/2019 erteilte ihr die Beschwerdeführerin folgende drei Aufträge (act. 3/10, 10/2/6, 10/6/5, www.zefix.ch):

Datum, Objekt, Arbeit von/bis, Art der Arbeit, Preis

12.06.2019, Q.__ AG, X.__, Juni-August 2019, Demontage der bestehenden Isolation, Sanierung Betonwände; KomiFlex, -FLK, Abdichtungen, Rissinjektionen, CHF 22'000 pauschal inkl. MWST

14.06.2019, Q.__ AG, X.__, Juni-August 2019, Aushilfe bei diversen Abdichtungsarbeiten und Rissinjektionen, CHF 8'000 pauschal inkl. MWST

08.07.2019, S.__-strasse 02-04__, T.__, Juli 2019, Flüssigkunststoffabdichtungen FLK, Injektionsabdichtungen inkl. Abbruch und Entfernung der bestehenden und def. Fugenabdichtungen, CHF 18'000 pauschal inkl. MWST

Die Z.__ GmbH stellte diese Beträge mit Fakturen vom 2. (CHF 18'000), 23. (CHF 22'000) und 28. August 2019 (CHF 8'000) in Rechnung. Die Rechnungen über CHF 8'000 und CHF 18'000 wurden in bar beglichen und vom damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer der Z.__ GmbH ohne Datum – offenbar am Rechnungsdatum – quittiert. CHF 22'000 wurden am 3. September 2019 via PostFinance AG überwiesen (act. 3/11, 3/17, 10/2/7, 10/6/3). Auch wurden alle drei Zahlungen jeweils auf dem Konto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) und die zwei Barzahlungen dem Konto Nr. 1000 (Kasse) verbucht (act. 3/17, 10/2/3, 10/6/3).

In diesem Zusammenhang führte die Vorinstanz in Erwägung II/3c/bb des

© Kanton St.Gallen 2025

angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 8-11) aus, die Leistungen der Z.__ GmbH seien nur sehr pauschaliert in Rechnung gestellt worden. Anhand dieser Angaben lasse sich nicht ansatzweise beurteilen, ob den Zahlungen äquivalente Leistungen der Z.__ GmbH gegenüber ständen. Wie bei der G.__ GmbH wäre die Beschwerdeführerin auch hier verpflichtet gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlungen nachzuweisen.

Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber vor (act. 1, S. 3-7, 9 f. Ziff. III/A/6-9, III/B/10-15, III/D/21-23, act. 16, S. 2-4, 7, 9 Ziff. II/5-6, 10, 12, act. 27 Ziff. II/6, 9), alle ihre Zahlungen habe die Z.__ GmbH gemäss den von ihr nachgereichten Geschäftsunterlagen, namentlich gemäss deren Jahresrechnung 2019 und deren Kontoblatts "3000 Bruttoerlöse Gipserei", als Erlös verbucht und auch steuerlich deklariert. Die Steuererklärung der Z.__ GmbH sei am 9. September 2021 unterzeichnet an den Beschwerdegegner versandt worden. Auf dem Kontoblatt "3000 Bruttoerlöse Gipserei" habe die Z.__ GmbH folgende Bruttoerlöse verbucht:

- Am 2. August 2019 sei ihre Zahlung von CHF 16'713 als Einnahme verbucht worden (Gegenkonto 1000/Kasse). Diese Transaktion belege die Vergütung der Leistungen gemäss Werkvertrag vom 8. Juli 2019 sowie zugehöriger Quittung vom 2. August 2019 (Pauschalpreis CHF 18'000 inkl. MWST). Dies decke sich mit ihrem Kontoblatt "1000 Kasse". Aus diesem gehe am 2. August 2019 eine Abbuchung von CHF 18'000 zu Gunsten der Z.__ GmbH hervor.

- Am 28. August 2019 sei ihre Zahlung von CHF 7'428.04 als Einnahme (Gegenkonto 1000/Kasse) verbucht worden. Diese Transaktion belege die Vergütung der Leistungen gemäss Werkvertrag vom 14. Juni 2019 sowie zugehöriger Quittung vom 28. August 2019 (Pauschalpreis CHF 8'000 inkl. MWST). Dies decke sich mit ihrem Kontoblatt "1000 Kasse", woraus sich am 28. August 2019 eine Abbuchung von CHF 8'000 zu Gunsten der Z.__ GmbH entnehmen lasse.

- Am 3. September 2019 sei ihre Zahlung von CHF 20'427.11 als Einnahme (Gegenkonto 1020/Bank) verbucht worden. Diese Transaktion belege die Vergütung der Leistungen gemäss Werkvertrag vom 12. Juni 2019 sowie zugehöriger Rechnung vom 23. August 2019 (Pauschalpreis CHF 22'000 inkl. MWST). Dies

© Kanton St.Gallen 2025

decke sich mit ihrem Kontoblatt "1020 Postfinance", woraus am 3. September 2019 eine Abbuchung von CHF 22'000 zu Gunsten der Z.__ GmbH ersichtlich sei.

Inwiefern es sich bei dieser Sachlage rechtfertigen würde, sowohl sie als auch die Z.__ GmbH mit entsprechenden Gewinnsteuern zu belasten, habe die Vorinstanz nicht dargetan. Es wäre dem Beschwerdegegner ohne Aufwand möglich gewesen, die benötigten Akten der Z.__ GmbH beizuziehen, die den Mittelfluss belegen würden.

Allein anhand der Rechnungen mit darauf vermerkten Barquittungen vom 2., 23. und 28. August 2019 (act. 3/11) kann nicht nachvollzogen werden, ob und in welchem Umfang die in den Auftragsbestätigungen vom 12. und 14. Juni 2019 sowie 8. Juli 2019 (act. 3/10) vereinbarten Leistungen von der Z.__ GmbH im fraglichen Zeitraum tatsächlich erbracht worden sind. Überdies lässt sich daraus nicht entnehmen, wann die Arbeiten ausgeführt worden sein sollen und wann die Rechnungen der Beschwerdeführerin zugestellt worden sind. Auch die Rechnungen/Barquittungen der Z.__ GmbH genügen somit den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 und 3 OR (vgl. dazu auch die Ausführungen in E. 5.2 Absatz 5 vorne) nicht. Wie der Beschwerdegegner in seiner Stellungnahme vom 4. August 2022 (act. 34 f.) des Weiteren zutreffend festgestellt hat, wurde die von der Beschwerdeführerin nachgereichte Steuererklärung vom 9. September 2021 (act. 28/23), welche beim Beschwerdegegner erst am 5. Juli 2022 eingegangen ist (act. 34), nicht vom zeichnungsberechtigten Organ (alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer seit 14. Juni 2021: M.__), sondern von N.__ (per 14. Juni 2021 aus der Z.__ GmbH ausgeschieden) unterzeichnet (www.zefix.ch). Dies erschüttert den Beweiswert der von der Beschwerdeführerin nachgereichten Steuererklärung und Jahresrechnung 2019 der Z.__ GmbH nachhaltig. Überdies geht aus der E-Mail der zuständigen Konkursbeamtin vom 7. Juli 2022 (act. 35) hervor, dass dieser einzig die Steuererklärung 2018 der Z.__ GmbH vorgelegen habe. Die Vermutung des Beschwerdegegners, die Steuererklärung bzw. Jahresrechnung 2019 der Z.__ GmbH (act. 28/23, 3/16, 19) sei für die vorliegenden Beschwerdeverfahren nacherstellt worden, lässt sich deshalb nicht von der Hand weisen. Dessen ungeachtet fehlt weiterhin ein tauglicher Nachweis, dass die Z.__ GmbH ihren Verpflichtungen aus den Auftragsbestätigungen vom 12. und 14. Juni 2019 sowie 8. Juli 2019 tatsächlich nachgekommen ist. Folglich ist es der Beschwerdeführerin auch in dieser Hinsicht nicht gelungen, den Nachweis der

© Kanton St.Gallen 2025

geschäftsmässigen Begründetheit zu erbringen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Die von der Vorinstanz bestätigte Aufrechnung von CHF 48'000 ist ebenfalls nicht zu beanstanden.

5.4.

Die D.__ AG wurde am … 2017 im Handelsregister eingetragen und, nachdem sie ihr Domizil eingebüsst hatte, am … 2021 als aufgelöst erklärt (mangels Zustimmung der Beschwerdebeteiligten noch nicht im Handelsregister gelöscht, vgl. Tagesregistereintrag-Nr. 0006__ vom … 2022). Sie bezweckte die Erstellung von Dichtungen, Abdichtungen, Folienabdichtungen sowie die Erbringung aller damit zusammenhängender Dienstleistungen, die Übernahme und Ausführung von General- und Totalunternehmeraufträgen, insbesondere in den Bereichen Flachdächer, Renovationsarbeiten aller Art sowie Handel, Transport, Import und Export von Waren. E.__ ist als Geschäftsführer (seit 15. Oktober 2018), Mitglied des Verwaltungsrates (seit 21. Dezember 2018) sowie als Liquidator (seit … 2021) der D.__ AG im Handelsregister eingetragen. In der Steuerperiode 2018/2019 erteilte ihr die Beschwerdeführerin am 3. August 2018 insbesondere folgenden Auftrag (act. 3/12, 10/2/6, 10/6/5, www.zefix.ch):

"Objekt: Q.__AG, X.__; Arbeit von August-November 2018; Art der Arbeit: Kugelstrahlen, div. Untergrundvorbereitungen, Ausgleichsschichten mittels FLK-Abdichtung, Quarz Abstreuung, Versiegelung und Veredelung; Preis: 400 m^2 à CHF 50 = CHF 20'000 exkl. MWST".

Die D.__ AG stellte diesen Betrag (CHF 21'540, inkl. MWST) mit Faktur vom 25. Dezember 2018 in Rechnung. Die Rechnung wurde offenbar in bar beglichen und von E.__ am 28. Dezember 2018 quittiert. Gleichentags wurde dieser Rechnungsbetrag über das Kontokorrent der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin (Konto Nr. 2230) sowie auf dem Gegenkonto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) verbucht (act. 3/13, 10/2/7, 10/6/3).

In Erwägung II/3c/cc des angefochtenen Entscheids (act. 2, S. 9-11) schützte die Vorinstanz im Ergebnis die diesbezügliche Aufrechnung durch den Beschwerdegegner. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht eingewendet hat (act. 1, S. 3-8 Ziff. III/A/6-9, III/

© Kanton St.Gallen 2025

B/10-15, III/E/24-28, act. 16, S. 4 f. Ziff. II/7, act. 27 Ziff. II/6), verkannte die Vorinstanz dabei allerdings, dass der Betrag über CHF 21'540 (inkl. MWST) per 28. Dezember 2018 nicht der Gesellschafterin "zugutekam", sondern die Gesellschafterin diese Auslage aus ihrem privaten Vermögen getätigt haben soll. Dessen ungeachtet kann bei gegebener Aktenlage, wie der Beschwerdegegner in seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2022 (act. 12, S. 2 Ziff. 3.1) zutreffend dargetan hat, nicht darauf geschlossen werden, dass die D.__ AG die in Rechnung gestellten Leistungen gemäss der Auftragsbestätigung vom 3. August 2018 tatsächlich ausgeführt hat, selbst wenn die Arbeiten in Stunden abgerechnet worden sind und das Projekt "Q.__ AG, X.__" tatsächlich realisiert worden ist. Die Beschwerdeführerin hat keinerlei weitere Belege zu dieser Geschäftsbeziehung mit der D.__ AG eingereicht hat, obwohl sie vom Beschwerdegegner dazu aufgefordert worden ist. Insbesondere ist nicht zweifelsfrei belegt, durch wen die Arbeiten erbracht wurden, zumal E.__, welcher die Rechnung für die D.__ AG quittierte, im fraglichen Zeitraum sowohl bei der Beschwerdeführerin angestellt war (vgl. Konto Nr. 2229, act. 3/17 und 10/6/3) als auch die Funktion als Geschäftsführer und Verwaltungsrat der D.__ AG ausübte. Auch in diesem Zusammenhang kann nicht von einer genügenden Dokumentation des verbuchten Geschäftsaufwands die Rede sein. Die Vorinstanz rechnete deshalb den Betrag von CHF 21'540 zu Recht dem steuerbaren Reingewinn zu.

6.

Im Weiteren entscheidet das Verwaltungsgericht im Steuerbeschwerdeverfahren, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein (Art. 196 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Es hat im Rahmen einer angefochtenen Veranlagung aufgrund des Sachverhalts und der massgeblichen Vorschriften dem objektiven Recht zum Durchbruch zu verhelfen. Daraus folgt insbesondere, dass eine Ausweitung des Sachverhalts von Amtes wegen zulässig sein muss (vgl. dazu VerwGE B 2018/54-58 und 70 vom 27. Juni 2019 E. 3.2 mit Hinweis, aus anderen Gründen aufgehoben mit BGer 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020, Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, N 4 zu § 5, N 40 zu § 24, und demgegenüber Art. 63 VRP sowie T. Kamber, in: Rizvi/Schindler/ Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/ St. Gallen 2020, N 2 ff. zu Art. 63 VRP). Im vorliegenden Fall rechtfertigt sich, dass das Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 196 Abs. 2 StG und Art. 143 Abs. 1 in Verbindung

© Kanton St.Gallen 2025

mit Art. 145 Abs. 2 DBG von Amtes wegen auch die im angefochtenen Entscheid vorgenommene Reduktion der in den Einspracheentscheiden des Beschwerdegegners vom 23. Oktober 2020 aufgerechneten Aufwände für bezogene Dienstleistungen in der Höhe von CHF 160'690 um CHF 55'250.10 (erfolgswirksam verbuchte Aufwände für Drittleistungen an die D.__ AG in der Höhe von CHF 20'193.75, an die P.__ GmbH im Betrag von CHF 35'056.35) und die Festlegung dieser Aufwände durch die Vorinstanz auf CHF 105'439.90 zum Verfahrensgegenstand macht. Wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen 5.1 und 5.2 ergibt, ist nicht ersichtlich, inwiefern diesbezüglich im Vergleich zu den von der Vorinstanz bestätigten, aufgerechneten Aufwänden für bezogene Dienstleistungen (vgl. dazu E. 4.2-4.4 hiervor) detailliertere und aussagekräftigere Unterlagen vorliegen sollten.

6.1.
In der Steuerperiode 2018/2019 erteilte die Beschwerdeführerin der D.__ AG – zusätzlich zum bereits beurteilten Auftrag vom 3. August 2018 (vgl. E. 5.4 hiervor) – folgende Aufträge (act. 10/2/6, 10/6/5, 41/24):

Datum, Objekt, Arbeit von/bis, Art der Arbeit, Preis

03.08.2018, V.__-strasse, X.__ ZH, September-Oktober 2018, Fenster Abdichtung; mittels 2-Komponenten Flüssigkunststoff (FLK), 350 m à CHF 45 = CHF 15'7500 exkl. MWST

10.01.2019, Überbauung K.__, R.__, nach Vereinbarung, Abdichtungsarbeiten inkl. dazugehörige Nebenarbeiten, bei Fenstern und Fugen, CHF 3'000 pauschal exkl. MWST

Die D.__ AG stellte diese Beträge mit Fakturen vom 30. November 2018 (CHF 16'962.75, inkl. MWST) und 12. Februar 2019 (CHF 3'231, inkl. MWST) in Rechnung, wobei letztere "nach Stunden" ausgestellt worden ist, obgleich in der Auftragsbestätigung eine Pauschale vereinbart worden ist. Die Rechnungen wurden in bar beglichen und von E.__ am 7. Dezember 2018 und 2. April 2019 quittiert (act. 10/2/7, 40/25). Auch wurden die Zahlungen jeweils auf dem Konto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) und die zwei Barzahlungen dem Konto

© Kanton St.Gallen 2025

Nr. 1000 (Kasse) verbucht (act. 3/17, 10/2/3, 10/6/3).

Selbst wenn die Projekte "K.__ R.__" und "V.__-strasse X.__" gemäss den Internetrecherchen der Vorinstanz (vgl. E. II/3c/cc des angefochtenen Enscheids, act. 2, S. 11) im von der Beschwerdeführerin angegebenen Zeitraum realisiert worden sind, kann auch in dieser Hinsicht nicht darauf geschlossen werden, dass die D.__ AG die in Rechnung gestellten Leistungen gemäss der Auftragsbestätigung vom 3. August 2018 und 10. Januar 2019 tatsächlich ausgeführt hat (vgl. dazu auch die Ausführungen in E. 5.2 Absatz 5 und 5.4 hiervor). Auch in diesem Zusammenhang kann nicht von einer genügenden Dokumentation des verbuchten Geschäftsaufwands die Rede sein. Auch mit der Eingabe vom 30. November 2022 werden keine qualitativ ausreichend plausiblen Erklärungen nachgeliefert. Die Vorinstanz rechnete deshalb den Betrag von CHF 20'193.75 zu Unrecht nicht dem steuerbaren Reingewinn zu.

6.2.
Die P.__ GmbH wurde am … 2018 im Handelsregister eingetragen und hat per … 2022 ihr Domizil eingebüsst. Sie bezweckt die Ausführung von Armierungs-, Plattenleger- und Reinigungsarbeiten sowie die Erbringung allgemeiner Baudienstleistungen; Handel mit Bau- und Baunebenprodukten sowie mit Möbeln, Einrichtungsgegenständen, Fahrzeugen und Waren aller Art. In der Steuerperiode 2018/2019 erteilte ihr die Beschwerdeführerin folgenden Auftrag (act. 10/2/6, 10/6/13, 41/26 www.zefix.ch):

"Objekt: Q.__ AG, X.__; Arbeitsbeginn: September 2019; Art der Arbeit: Sanierung Betonwände; KombiFlex, -FLK, Abdichtungen, Rissinjektionen, Material wird vom Auftraggeber gestellt; Preis: 93 m à CHF 350 = CHF 32'550 exkl. MWST".

Die P.__ GmbH stellte einen Betrag von CHF 35'056.35 (inkl. MWST) mit Faktur vom 8. Oktober 2019 in Rechnung. Auf dem Rechnungsformular aufgedruckt wurde "Geld Bar erhalten". Die P.__ GmbH quittierte mittels Stempels und Unterschrift, ohne zu vermerken, wann sie das Geld erhielt (act. 10/2/7, 10/6/3, 41/27). Die Zahlung wurde erst am 26. November 2019 auf dem Konto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) und dem Konto Nr. 1000 (Kasse) verbucht (act. 3/17, 10/2/3, 10/6/3).

Anhand dieser Angaben lässt sich nicht beurteilen, ob den Zahlungen äquivalente

© Kanton St.Gallen 2025

Leistungen der P.__ GmbH entgegenstanden. Auch die Rechnungen/Barquittungen der P.__ GmbH genügen somit den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 und 3 OR nicht (vgl. dazu E. 5.2 Absatz 5 hiervor). Dies umso weniger, als sich, wie der Beschwerdegegner zutreffend ausgeführt hat (act. 12 Ziff. 3.2), im Zeitpunkt der Rechnungsstellung am 8. Oktober 2019 mit dem Vorabdruck "Bar erhalten" gar nicht genügend Barmittel in der "Kasse" der Beschwerdeführerin befanden. Die Vorinstanz rechnete daher den Betrag von CHF 35'056.35 zu Unrecht nicht dem steuerbaren Reingewinn zu.

7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdegegner den Hauptbeweis der buchführenden Beschwerdeführerin erschüttern konnte, indem er Umstände darzutun vermochte, die erhebliche Zweifel an den geleisteten Zahlungen von insgesamt CHF 160'690 aufkommen lassen. Diese Zahlungen sind zum Gewinn aufzurechnen. Die Beschwerden B 2022/13 (Kantonssteuer) und B 2022/14 (direkte Bundessteuer) aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 sind abzuweisen. Der angefochtene Entscheid ist von Amtes wegen zuungunsten der Beschwerdeführerin (reformatio in peius) insoweit teilweise aufzuheben, als der Rekurs resp. die Beschwerde in Aufhebung der Einspracheentscheide des Beschwerdegegners vom 23. Oktober 2020 teilweise gutgeheissen und die Sache an diesen zurückgewiesen worden ist. Dem ausgewiesenen Gewinn sind geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 160'690 aufzurechnen. Die Beschwerdeführerin hat bei einem steuerbaren Reingewinn von CHF 153'900 Kantonssteuern über CHF 19'333.70 und direkte Bundessteuern über CHF 13'081.50 zu bezahlen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren und des Rekursverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidgebühren für die Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 für die Kantonssteuern (B 2022/13) und von CHF 1'200 für die direkten Bundessteuern (B 2022/14) sind angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12, GKV). Die Vorinstanz hat die amtlichen Kosten der vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren (I/1-2020/233, 234) auf insgesamt CHF 1'600 (je CHF 800) festgelegt, was von keiner

© Kanton St.Gallen 2025

Seite beanstandet worden ist. Die von der Beschwerdeführerin im Rekurs- und den Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe (insgesamt CHF 1'600 in den vorinstanzlichen Verfahren; insgesamt CHF 3'000 in den Verfahren vor Verwaltungsgericht) sind anzurechnen.

Eine ausseramtliche Entschädigung für die Beschwerdeverfahren oder das Rekursverfahren ist nicht zuzusprechen (Art. 98bis VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, Verwaltungsverfahrensgesetz; SR 172.021, VwVG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.
Die Beschwerdeverfahren B 2022/13 und B 2022/14 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 (B 2022/13) wird abgewiesen.

3.
Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 (B 2022/14) wird abgewiesen.

4.
Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und zum Nachteil der Beschwerdeführerin abgeändert. Die Beschwerdeführerin hat bei einem steuerbaren Reingewinn von CHF 153'900 Kantonssteuern über CHF 19'333.70 und direkte Bundessteuern über CHF 13'081.50 zu bezahlen.

5.
Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 (B 2022/13) und CHF 1'200 (B 2022/14) sowie der vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren (I/1-2020/233, 234) in der Höhe von insgesamt CHF 1'600 (je CHF 800) bezahlt die Beschwerdeführerin; die von ihr geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe werden angerechnet.

© Kanton St.Gallen 2025

6.
Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

© Kanton St.Gallen 2025