



Fall-Nr.: B 2023/33, B 2023/34
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 05.09.2023
Entscheiddatum: 08.06.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 08.06.2023

Steuerrecht. Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11). Streitig war, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die von der Beschwerdeführerin eingereichten Belege die geschäftsmässige Begründetheit der von ihr im Jahr 2017 als Fremdleistungsaufwand verbuchten Bank- und Barzahlungen an die H.___ GmbH und die G.___ GmbH nachzuweisen vermögen. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass aufgrund der Gegebenheiten mit insgesamt nicht abschliessend geklärt Tatsachenlage sich nicht ohne Weiteres ausschliessen lasse, dass eine (schriftliche) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen zu einem (vollständigen oder teilweisen) Nachweis der Erbringung von Arbeiten durch die H.___ GmbH und/oder die G.___ GmbH im Jahr 2017 und als Folge davon zum Beweis der geltend gemachten Aufwände bzw. eines Teils derselben zu führen vermöge. Zu klären sei in diesem Zusammenhang unter anderem, ob die vier in der «Lohndeclaration Subunternehmer» genannten Personen im Jahr 2017 auf den erwähnten Baustellen tätig gewesen seien. Von daher erweise sich eine (schriftliche) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen bzw. die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme bei diesen Personen als erforderlich und auch geeignet, zu weiteren entscheiderelevanten Erkenntnissen für die Klärung der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwände zu führen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts fehle es an einer gesetzlichen Grundlage für eine Befragung unter der Strafandrohung von Art. 307 des Strafgesetzbuchs (SR 311.0). Das Verwaltungsgericht habe (unter der Herrschaft des alten Steuergesetzes, nGS 29-70) zudem entschieden, dass für eine Anwendung des im VRP vorgesehenen Zeugenbeweises im Steuerverfahren kein Raum bleibe (vgl. VerwGE B 2011/243 vom 15. Oktober 2012 E. 2.1.1 m.H. auf GVP 1993 Nr. 19; VerwGE B 2019/70 vom 20. August 2019 E. 2.5). Zu beachten sei indes, dass nach Art. 166 StG und Art. 115 DBG die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise abzunehmen seien, soweit



sie geeignet seien, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Zur Ausstellung von schriftlichen Bescheinigungen verpflichtet seien nach Art. 172 lit. e StG Personen, die mit dem Steuerpflichtigen Geschäfte tätigen würden oder getätigt hätten, über die beiderseitigen Ansprüche und Leistungen. Im vorliegenden Verfahren sei ein berechtigter Anlass, aufgrund dessen die beantragte Befragung von Personen als zum vornherein beweisuntauglich abgelehnt werden könnte, nicht ersichtlich. Allein der Umstand, dass die Vorgänge rund sechs Jahre zurücklägen, rechtfertige nicht die Annahme der Untauglichkeit der Beweisvorkehren. Auch wenn eine Befragung unter Strafandrohung nicht möglich sei, bedeutet dies nicht, dass die Beweise nicht abzunehmen seien und das erhaltene Ergebnis nicht zu würdigen sei. Teilweise Gutheissung der Beschwerde mit Rückweisung der Sache an den Beschwerdegegner. (Verwaltungsgericht, B 2023/33, B 2023/34).

Entscheid vom 8. Juni 2023

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

A. __ GmbH, Dorfstrasse 24, 8722 Kaltbrunn,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt M.A. HSG in Law Christian Widmer, Reinluftweg 1, 9630 Wattwil,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

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 2017**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Die am 4. Juli 2001 als B.___ GmbH ins Handelsregister des Kantons Zürich eingetragene und nach Sitzverlegung in den Kanton St. Gallen im Jahr 2010 per 13. Dezember 2013 umfirmierte A.___ GmbH ist im Bauhauptgewerbe (u.a. Verlegung von Armierungsstahl und Vorspannkabeln) und im Bereich der Planung und Erstellung von Gartenanlagen tätig. Sie reichte am 2. Mai 2019 die Steuererklärung für das Jahr 2017 ein. Darin deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von CHF 17'810 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 21'046. Das kantonale Steueramt rechnete dem steuerbaren Reingewinn Zahlungen für Fremdleistungen von CHF 146'960 hinzu und veranlagte die A.___ GmbH am 26. Juli 2021 unter Berücksichtigung von Steuerrückstellungen von CHF 29'400 für die Kantonssteuern 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 135'300 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 0 sowie für die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von



CHF 135'300. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 5. Oktober 2021 ab (act. G 8/1 Beilage).

A.b.

Die hiergegen mit Eingabe vom 9. November 2021 erhobenen Rechtsmittel (Rekurs: Kantonssteuern 2017, Beschwerde: Direkte Bundessteuer 2017; act. G 8/1) wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 12. Januar 2023 ab (act. G 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Rechtsmittelentscheid erhob Rechtsanwalt Christian Widmer, Wattwil, für die A.____ GmbH mit Eingabe vom 16. Februar 2023 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei in den Dispositivziffern 1 und 2 bzw. der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung von CHF 146'940 zu verzichten. Der steuerbare Reingewinn 2017 sei gemäss Deklaration in der Steuererklärung 2017 festzusetzen (Ziffer 1). Eventualiter sei die Sache zur Vornahme ergänzender Abklärungen und zum Erlass einer neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Ziffer 2). Subeventualiter sei die Angelegenheit an das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) zurückzuweisen (Ziffer 3). Die Beschwerdeverfahren (Kantonssteuern 2017 und direkte Bundessteuer 2017) seien zu vereinigen (Ziffer 4). Unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuer (act. G 5).

B.b.

Die Vorinstanz teilte im Schreiben vom 27. Februar 2023 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 7). Der Beschwerdegegner beantragte in der Vernehmlassung vom 30. März 2023 Abweisung der Beschwerde (act. G 12).

B.c.

Mit Stellungnahme vom 4. April 2023 bestätigte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin seine Anträge und Ausführungen (act. G 14).

B.d.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Besteuerung der juristischen Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 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). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit 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 Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 16. Februar 2023 (act. G 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1.

Streitig ist, ob die Vorinstanz zu Recht die Einspracheentscheide vom 5. Oktober 2021 bestätigte, in welchen der Beschwerdegegner von der Beschwerdeführerin als Fremdleistungsaufwand verbuchte Bank- und Barzahlungen von insgesamt CHF 146'960 dem steuerbaren Reingewinn 2017 zurechnete. Zu klären ist mithin die geschäftsmässige Begründetheit der vorerwähnten Zahlungen/Aufwände. Der steuerbare Reingewinn juristischer Personen setzt sich gemäss Art. 82 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (Ziffer 1) und geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Ziffer 2). 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. Die Frage, ob die erwähnten streitigen Aufwände als nicht geschäftsmässig begründet nachzubesteuern sind, beantwortet sich nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, VI. N. 15, VII. N 23). Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. N 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, welche nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N 9 zu Art. 123 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. N 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 5 zu Art. 126 DBG). Die Beschwerdeführerin muss im Rahmen ihrer Buchführungspflicht den Beweis für steuermindernde Aufwände bzw. deren geschäftsmässige Begründetheit durch Vorlage einer Erfolgsrechnung erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N 85 zu Art. 123 DBG).

2.2

Im angefochtenen Entscheid hielt die Vorinstanz fest, die Beschwerdeführerin habe den Jahresumsatz 2017 von CHF 598'510.38 (Vorjahr: CHF 209'934.92) im Wesentlichen mit Aufträgen von zwei Baufirmen (C.__ AG, D.__; E.__ AG, F.__) erzielt. Die Rechnungen seien soweit ersichtlich ordnungsgemäss verbucht worden. Die Beschwerdeführerin sei nach ihren Angaben aufgrund des Gewichts des von ihr verlegten Eisens bezahlt worden. Wieviel Arbeitsstunden für die Erledigung dieser Arbeiten eingesetzt worden seien, sei aus den Fakturen nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin habe auf dem Konto Fremdleistungen (4400) fünf Zahlungen - drei Bankzahlungen vom 2. Mai (CHF 12'339), 1. Juni (CHF 28'890) und 2. August 2017 (CHF 5'000) sowie zwei Barzahlungen vom 31. August (CHF 23'296) und 2. November



St.Galler Gerichte

2017 (CHF 4'158) - zugunsten der G.___ GmbH von insgesamt CHF 73'683 und drei Bankzahlungen vom 3. Juli (CHF 35'196.80), 21. Juli (CHF 27'000) und 29. September 2017 (CHF 11'080) an die H.___ GmbH von insgesamt CHF 73'276.80 verbucht. Die G.___ GmbH sei am 4. September 2018 und die H.___ GmbH am 18. November 2021 infolge Konkurs aus dem Handelsregister gelöscht worden. Beide Gesellschaften hätten Dienstleistungen im Baugewerbe angeboten. Bis auf die Zahlung vom 2. August 2017 - verbucht mit dem Vermerk "I.___" - bestünden zwar Rechnungen, jedoch nur sehr pauschalen Inhalts. Es seien darin lediglich Angaben zum Arbeitszeitraum und zur Anzahl Regiestunden gemacht worden. Weitere Informationen zu Art und Ort der Arbeiten und der Anzahl der arbeitenden Personen würden fehlen. Die Rechnung vom 1. Juli 2017 über CHF 36'493.78 sei hinsichtlich der verwendeten Materialien etwas detaillierter ausgefallen, jedoch sei ebenfalls nicht ersichtlich, welches Objekt sie betroffen habe und an welchem Tag mit welchen Ressourcen gearbeitet worden sei. Hinzu komme, dass diesfalls nicht der Rechnungsbetrag von CHF 36'493.78 überwiesen worden sei, sondern CHF 35'196.80. Mit der Faktura vom 20. Juli 2017 (CHF 27'000) seien pauschal 500 Stunden Regiearbeiten in Rechnung gestellt worden, wobei auch hier weitere Details fehlen würden. Bei den übrigen Fakturen verhalte es sich gleich. Somit sei nicht ausreichend dargetan, auf welchen Baustellen die H.___ GmbH und die G.___ GmbH tätig gewesen seien. Namentlich sei kein Bezug zu den Aufträgen der C.___ AG und der E.___ AG ersichtlich. Die Beschwerdeführerin hätte die Fremdleistungen wohl ohne Weiteres den Bauprojekten zuordnen können. Damit hätte sie eine Plausibilisierung des weitergegebenen Arbeitsvolumens ermöglicht. Dass sie die Beträge überwiesen bzw. in bar bezahlt habe, erscheine hingegen ausreichend belegt. Damit sei jedoch noch nichts über die geschäftliche Begründetheit der Transaktionen gesagt; diese hätten auch anderen Zwecken dienen können. Insgesamt liessen sich die Geschäftsvorfälle nicht ausreichend nachvollziehen (act. G 2 S. 5 f.).

Im angefochtenen Entscheid wird weiter festgehalten, es falle zudem auf, dass die Rechnungen der H.___ GmbH und der G.___ GmbH ein praktisch identisches Layout und dieselbe Nummerierungssystematik aufweisen würden; so beispielsweise die "Rechnung 2017-0069" der H.___ GmbH vom 20. Juli 2017 über CHF 27'000 und die "Rechnung 2017-0070" der G.___ GmbH über CHF 22'296 vom 31. August 2017 (vgl. act. G 8/7 I/03-5,6 und 8). Zudem sei die Rechnung der H.___ GmbH vom



28. September 2017 über CHF 11'880 (act. G 8/7 I/03-8) ebenfalls mit der Nummer 2017-0069 versehen worden. Die Fakturen würden daher konstruiert wirken. Zu berücksichtigen sei weiter, dass die Kosten für Drittleistungen gegenüber dem Vorjahr stark angestiegen seien. Hätten sie per Ende 2016 noch CHF 13'446.60 betragen, seien sie im Jahresabschluss 2017 mit CHF 181'409.10 ausgewiesen. Ebenso sei der Personalaufwand von CHF 130'467.35 auf CHF 320'806.40 angestiegen. Somit hätten sich die Kosten für die internen und externen Personalressourcen im Jahr 2017 auf CHF 502'215.50 belaufen. Bei einem Umsatz von CHF 598'510.38 ergebe sich eine Personalaufwandquote von 83.9 Prozent. Im Jahr 2016 habe diese Quote noch 68.5 Prozent (CHF 143'913.95/CHF 209'934.92 x 100) betragen. Ein Anstieg um 15.4 Prozent innerhalb eines Jahres könne als Indiz für überhöhte Zahlungen an Unterakkordanten gewertet werden. Die Zweifel des Beschwerdegegners an der geschäftlichen Begründetheit der streitigen Rechnungen erschienen somit berechtigt. Im Sinn der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung (BGer 2C_647/2018 vom 29. November 2018 E. 4.3.2) wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, die notwendige Klarheit über den tatsächlichen Sachverhalt zu schaffen. Da sie dies nicht getan habe, habe sie die steuerrechtlichen Folgen zu tragen (act. G 2 S. 4-7).

2.3.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, im Grundsatz sei nach wie vor die Beweiserhebung von Amtes wegen als Maxime zu beachten. Die Beschwerdeführerin sei der Auffassung gewesen, dass keine weiteren Belege mehr vorhanden seien, mit welchen sie allfällige Zweifel hätte ausräumen können. Die nun ins Recht gelegten Aufschriebe (act. G 3 Beilage 3) seien in einem Ordner gewesen, wo sie nicht hingehört hätten. Bei den jeweiligen Baustellen seien diverse Arbeiter vor Ort gewesen, welche ebenfalls bestätigen könnten, dass im streitigen Zeitraum tatsächlich diese Fremdleistungen erbracht worden seien. Entsprechend sei davon auszugehen, dass sämtliche Aufwendungen geschäftsmässig begründet gewesen seien. Es mache den Anschein, dass sich der Beschwerdegegner und die Vorinstanz allzu fest an der Tatsache des Konkursgehens der G.__ GmbH bzw. der H.__ GmbH orientieren würden und daher wohl Zweifel an der geschäftsmässigen Begründung des Aufwands aufgekomen seien. Die Beschwerdeführerin und deren Geschäftsführer hätten mit diesen Gesellschaften nichts zu tun gehabt. Es handle sich um unabhängige Dritte. Die bisherigen Fremdarbeiter der Beschwerdeführerin hätten im Jahr 2017 keine Zeit



gehabt, bei den beiden grossen Aufträgen F.___ und J.___ zu helfen. Darum seien die beiden Gesellschaften für die Arbeiten beigezogen worden. Unzutreffend sei die Feststellung des Beschwerdegegners, dass die Beschwerdeführerin Aufträge an die G.___ GmbH und die H.___ GmbH weitergegeben habe. Die Beschwerdeführerin habe vielmehr lediglich die Arbeit bei den genannten Gesellschaften "eingekauft" und die Arbeiten überwacht. Art. 957 OR schreibe nicht vor, dass die gesamte mit einer Buchung zusammenhängende Korrespondenz aufbewahrt werden müsse. Es würden dazu einzelne Buchungsbelege reichen (act. G 1 S. 3 f.).

Zur Feststellung der Vorinstanz betreffend die Baustellen J.___ und F.___, dass aus den Fakturen die Anzahl Arbeitsstunden nicht ersichtlich sei, merkte die Beschwerdeführerin an, dass Eisenlegerarbeiten meist im Akkordlohn abgerechnet würden. Zur Beanstandung der Vorinstanz, wonach nicht ausreichend dargetan sei, auf welchen Baustellen die H.___ GmbH und die G.___ GmbH tätig gewesen seien, werde auf zwei Stundenaufschriebe verwiesen (act. G 3 Beilage 3). Unzutreffend sei die Annahme der Vorinstanz, wonach in der Rechnung vom 1. Juli 2017 der H.___ GmbH Material mitverrechnet worden sei. Es handle sich nur um Arbeitsleistungen (Akkordarbeiten), bei welchen pro Kilo verlegten Stahls 33 Rappen verrechnet worden seien. Die Verrechnung im "Akkord" sei lediglich ein Versuch auf Anregung der H.___ GmbH gewesen; eine Abrechnung pro Stunde habe sich indes als besser "handlebar" erwiesen. Die Stundenaufschriebe (act. G 3 Beilage 3) seien im jeweiligen Zeitraum ausgefertigt worden und seien nicht frankengenau, aber zumindest könne nachvollzogen werden, dass eine korrekte Rechnungstellung der beiden Gesellschaften erfolgt sei. Der Stundenaufschrieb April 2017 (act. G 3 Beilage 3.1) gegenüber der G.___ GmbH halte die jeweiligen Arbeitsdaten fest. So seien am "13.4.17" "4x7", somit 28 Arbeitsstunden in J.___ aufgezeichnet worden, welche die G.___ GmbH mit vier Arbeitern geleistet habe (vgl. auch act. G 3 Beilage 15). Dem Rapport April 2017 sei zu entnehmen, dass rund 235 Stunden zwischen dem 13. April 2017 und 28. April 2017 geleistet worden seien. Dies stimme dann mit der Rechnung April 2017 (Rekursakten 8) ziemlich genau überein. Der Aufschrieb für Mai 2017 (act. G 3 Beilage 3.2) weise 530.5 Stunden à CHF 50 aus. Die Rechnungstellung der G.___ GmbH (Akten Rekurschrift 9: 535 Stunden x CHF 50) stimme damit im Wesentlichen überein. Aufgrund der Aufschriebe für April und Mai 2017 habe festgestellt werden können, dass die



St.Galler Gerichte

Abrechnungen der beauftragten Gesellschaften korrekt erfolgt seien. Scheinbar habe der Konkurs der beiden Gesellschaften dazu geführt, die Beschwerdeführerin unter Generalverdacht zu stellen. Sie habe auch mit Bankbelegen (Rekursakten 15-29) nachgewiesen, dass die Zahlungen stattgefunden hätten. Der Geschäftsführer K.__ habe sich die Barzahlungen aus Versehen nicht quittieren lassen. Auf den Bankauszügen sei jedoch ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Zahlungen zu diesem Zweck Barbezüge getätigt worden seien. Rein vorsorglich werde das Begehren um Edition der Buchhaltungsunterlagen (insbesondere Kontoauszüge) der H.__ GmbH und der G.__ GmbH gestellt. Zudem werde ein Zeugenbeweis angeboten: Auf den Baustellen F.__ und J.__ seien zahlreiche Bauarbeiter vor Ort gewesen, welche bestätigten könnten, dass dort die Fremdleistungen (Eisenlegerarbeiten) für die Beschwerdeführerin erledigt worden seien (act. G 1 S. 4-7).

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Vorinstanz stütze sich zu Unrecht auf eine Personalaufwandquote. Zwar habe diese im Jahr 2016 korrekterweise 68.5 % betragen. Zu beachten sei indes, dass diese Quote in den Vorjahren 86.2 % (2014) und 80.1 % (2015) und im Jahr 2018 89 % betragen habe. Somit habe die Personalaufwandquote immer zwischen 80 und 90 % betragen (act. G 3 Beilage 4). Bei Akkordarbeit seien Schwankungen in Rentabilität etc. durchaus normal. Isolierte kurzfristige Vergleiche seien wohl schwierig. Als Indiz könne die Personalaufwandquote nicht ausreichen, die geschäftsmässige Begründetheit in Frage zu stellen. Allein die langjährige Gesamtbetrachtung stehe dieser Annahme entgegen. Die nun im Recht liegenden E-Mails (act. G 3 Beilagen 5-11) würden belegen, dass die Rechnungen auch tatsächlich von den jeweiligen Firmen stammen würden. Sie habe sämtliche Belege aus den Jahren 2017 und 2018 ins Recht gelegt, um darzulegen, dass nie Zahlungen, welche die Beschwerdeführerin den beiden Gesellschaften erbracht habe, wieder an die Beschwerdeführerin zurückgeflossen seien (act. G 3 Beilagen 12 f.). Das Geschäftsjahr 2017 sei aussergewöhnlich gewesen. Der grosse Mehrumsatz bzw. die hohe Arbeitslast sei ohne Beizug der genannten Firmen nicht zu bewältigen gewesen. Dies habe auch dazu geführt, dass die Beschwerdeführerin so grosse Aufträge nach 2017 nicht mehr angenommen habe. Die Rechnungen der G.__ GmbH und der H.__ GmbH seien der Beschwerdeführerin mit den erwähnten E-Mails zugestellt worden. Das identische Layout und die Nummerierungssystematik seien darauf zurückzuführen,



dass derselbe Buchhalter für die beiden Firmen zuständig gewesen sei. Der Vorwurf der Konstruktion werde zurückgewiesen und könne auch mit den weiteren Beweismitteln entkräftet werden. Sodann habe die Beschwerdeführerin in ihren Unterlagen die Landesmantelvertrag-Bestätigung (act. G 3 Beilage 14) gefunden. Diese sei notwendig, damit seitens der L.__ (GU) sowie der C.__ AG (Baumeisterin) die Aufträge an die Beschwerdeführerin hätten erteilt werden können. Aus der LMV-Bestätigung gehe hervor, dass die G.__ GmbH dem LMV unterstellt gewesen sei. Aus der Lohndeklaration Subunternehmer (act. G 3 Beilage 15) sei im Übrigen ersichtlich, dass es sich um vier Arbeiter gehandelt habe, was wiederum mit dem Stundenaufschrieb (act. G 3 Beilagen 3.1 f.) übereinstimme (act. G 1 S. 7-9). Selbst wenn der Beschwerdegegner feststelle, dass drei von acht Belegen Abweichungen im kleineren Umfang aufweisen würden (act. G 12 S. 3), sei zu fragen, wie sich derart kleine Abweichungen derart massiv auf die Steuerbelastung der Beschwerdeführerin auswirken sollten. Abzüge von den Rechnungsbeträgen seien in der Baubranche durchaus üblich; in der Buchhaltung seien die effektiv bezahlten Beträge verbucht worden (act. G 14 S. 3).

3.

3.1.

Nicht umstritten ist vorliegend, dass es sich bei der H.__ GmbH sowie der G.__ GmbH um keine der Beschwerdeführerin oder ihrem einzigen Gesellschafter nahestehende Unternehmungen handelte. Eine verdeckte Gewinnausschüttung steht damit für das streitige Jahr 2017 hinsichtlich dieser Unternehmungen nicht zur Diskussion, zumal sich in den Akten auch keine entsprechenden Hinweise finden; solche werden auch von keiner Seite behauptet. Vom Grundsatz her nicht in Frage gestellt ist sodann, dass die Beschwerdeführerin die ihr von der C.__ AG und der E.__ AG erteilten Aufträge entweder selbst oder durch Beizug der H.__ GmbH und der G.__ GmbH tatsächlich ausführte. Streitig und zu klären ist indes, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die von der Beschwerdeführerin in diesem Verfahren (vgl. act. G 3) und in den vorangehenden Verfahren eingereichten Belege die geschäftsmässige Begründetheit der von ihr im Jahr 2017 als Fremdleistungsaufwand verbuchten Bank- und Barzahlungen an die H.__ GmbH und die G.__ GmbH von insgesamt CHF 146'960 nachzuweisen vermögen. 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 als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (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).

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 wie dargelegt (vorstehende E. 2.1) 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). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. 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). Für die einzelnen Buchungsvorgänge müssen nachprüfbare Belege vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR [SR 220]). 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). Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern, indem sie Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von 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; Richner/Frei/



Kaufmann/Meuter, a.a.O. N. 85 zur Art. 123 DBG). 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).

3.2.

1. Die Beschwerdeführerin fakturierte der C.__ AG am 7. Juli 2017 und am 5. September 2017 für Arbeiten am Objekt J.__ insgesamt 240'485.81 kg sowie 134'228.04 kg Betonstahl zu 28 Rappen pro kg (Liefer-/Verlegedatum: Juni und August 2017; act. G 8/3/31, G 3/2). Am 14. August 2017 stellte sie der E.__ AG für das Verlegen von 124'999.41 kg Betonstahl am Objekt Höhenstrasse F.__ Rechnung (Liefer-/Verlegedatum: Juli 2017; act. G 8/3/32). Die H.__ GmbH und die G.__ GmbH stellten der Beschwerdeführerin ihrerseits geleistete Eisenverlegungsarbeiten in Rechnung (act. G 8/3/8-14; G 3/2 Beilage). Wie dargelegt beanstandete die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid einerseits, dass die Anzahl Arbeitsstunden für die Erledigung der Arbeiten nicht aus den Fakturen der C.__ AG sowie der E.__ AG ersichtlich sei und andererseits die Rechnungen der H.__ GmbH und der G.__ GmbH nur sehr pauschalen Inhalts seien (Fehlen von Informationen zu Art und Ort der Arbeiten und der Anzahl der arbeitenden Personen; fehlender Bezug zu den Aufträgen der C.__ AG und der E.__ AG; vgl. act. G 2 S. 5 f.). Als Reaktion auf diese Beanstandungen reichte die Beschwerdeführerin in diesem Verfahren unter anderem Stundenaufschriebe der G.__ GmbH für April 2017 (235 Stunden à CHF 50 = CHF 11'750) und Mai 2017 (530.5 Stunden à CHF 50 = CHF 26'525) nach (act. G 3 Beilage 3). Der Stundenaufschrieb für April 2017 (act. G 3 Beilage 3.1; 235 Stunden im Zeitraum vom 13. bis 28. April 2017) weicht von der entsprechenden Rechnung der G.__ GmbH vom 28. April 2017 (228.5 Stunden à CHF 50; act. G 8/3/8) geringfügig ab. Der Stundenaufschrieb für Mai 2017 (530.5 Arbeitsstunden; act. G 3 Beilage 3.2) und die entsprechende Rechnung vom 31. Mai 2017 (act. G 8 3/9; 535 Stunden à CHF 50) basieren ebenfalls auf geringfügig abweichenden Berechnungsgrundlagen. Diese Abweichungen sprechen, wie die Beschwerdeführerin zu Recht festhält (act. G 14 S. 2), für sich allein noch nicht gegen eine Authentizität der Belege, zumal die effektive Rechnungstellung aufgrund nachträglicher mündlicher Absprachen/ Aufwandkorrekturen von den ursprünglichen Stundenaufschrieben erfahrungsgemäss abweichen kann. Indes wird die Beweiskraft der Aufschriebe durch den Umstand beeinträchtigt, dass zwar im Stundenaufschrieb G.__ GmbH für April 2017 "J.__" (ohne weitere Angabe) als Arbeitsort genannt, im Stundenaufschrieb G.__ GmbH für Mai 2017



hingegen überhaupt kein Arbeitsort angeführt wurde. Aus beiden Aufschrieben ist zudem nicht ersichtlich, wer sie zu welchem Zeitpunkt erstellt hat und für wen sie bestimmt sind. Stundenaufschriebe der H.__ GmbH liegen nicht vor.

3.3.

3.3.1.

Die Beweistauglichkeit der nachgereichten Stundenaufschriebe, soweit überhaupt vorhanden, erscheint unter den geschilderten Umständen nicht dargetan bzw. zumindest erheblich herabgesetzt. Dies merkt der Beschwerdegegner zu Recht an (act. G 12 S. 2 Ziffer 3). Hinzu kommen die vom Beschwerdegegner (in act. G 12 S. 3 Ziffer 4) angeführten Abweichungen der Rechnungsbeträge (vgl. act. G 3 Beilagen 7, 8 und 10) von den entsprechenden Verbuchungsbeträgen auf Konto 4400 (Fremdarbeiten; act. G 8/7 I/03). Das (teilweise) Fehlen von Stundenaufschrieben begründet die Beschwerdeführerin mit dem an sich nachvollziehbaren Hinweis, dass *Akkordarbeit* nicht nach Arbeitsstunden, sondern *nach der geleisteten Arbeitsmenge bezahlt* werde. Die Abrechnungen nach Gewicht seien aus der Beilage (act. G 3 Beilage 2) ersichtlich, da die Beschwerdeführerin jeweils wiederum Rechnung an die C.__ AG gestellt habe. Der jeweilige Polier habe Ende Monat die verlegten Eisen eingetragen. Anhand dieser Liste sei dann Rechnung gestellt worden. Die farbigen Markierungen zeigten die von der H.__ GmbH in Rechnung gestellten verlegten Eisen (act. G 1 S. 4 m.H. auf act. G 3 Beilage 2).

3.3.2.

Zutreffend ist, dass die gelb markierten Beträge gemäss Rechnung der H.__ GmbH vom 1. Juli 2017 für den *Arbeitszeitraum Juni 2017* im Wesentlichen mit den (ebenfalls gelb markierten) Beträgen in der Rechnung der Beschwerdeführerin an die C.__ AG vom 7. Juli 2017 für denselben Zeitraum korrelieren (vgl. act. G 3 Beilage 2) und insofern eine Zuordnung der Rechnungstellung der H.__ GmbH zum Arbeitsort Esslingen indirekt möglich ist. Was die Rechnungen der G.__ GmbH für die *Arbeitszeiträume April, Mai und August 2017* (act. G 3 Beilagen 5-7) sowie die Rechnungen der H.__ GmbH für die *Arbeitszeiträume Juli, September und Oktober 2017* (act. G 3 Beilagen 8-11) betrifft, so gelingt gestützt auf die zur Verfügung stehenden Unterlagen ein solcher indirekter Nachvollzug nicht, zumal lediglich Rechnungen der Beschwerdeführerin an die C.__ AG für die Arbeitszeiträume Juni und



August 2017 (act. G 2 Beilage 2; G 8/3/31) sowie an die E.___ AG für die Arbeitszeiträume Juli und August 2017 (act. G 8/3/32 und G 8/7 II/01 Beilage) bei den Akten liegen. Auch lassen sich die von der H.___ GmbH und der G.___ GmbH ohne Detaillierung und Bezugnahme auf einen Arbeitsort in Rechnung gestellten *Beträge* (act. G 3 Beilagen 5-7 und 8-11; G 8/3/8, 9 sowie 11-14) nicht nachvollziehbar mit den *Beträgen* gemäss Rechnungen der Beschwerdeführerin an die C.___ AG und die E.___ AG - soweit überhaupt in den Akten enthalten - in Beziehung bringen. Die Rechnungen der H.___ GmbH und der G.___ GmbH genügen den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 und 3 OR nicht: Sie erfassen weder die Sachverhalte vollständig und systematisch noch sind sie klar. Gestützt auf die vorerwähnten Unterlagen allein kann damit - *mit Ausnahme des erwähnten Arbeitszeitraums Juni 2017 betreffend die H.___ GmbH* - nicht nachvollzogen werden, dass und in welchem Umfang die H.___ GmbH und die G.___ GmbH im Jahr 2017 an den von der Beschwerdeführerin angeführten Arbeitsorten J.___ und F.___ tätig waren. Damit fehlt es - abgesehen von der erwähnten Ausnahme - auch an einem zureichenden Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwände bzw. Fremdleistungen. Sodann stellt die von ihr im Weiteren erwähnte Unterstellung der G.___ GmbH unter den Landesmantelvertrag für das schweizerische Bauhauptgewerbe (act. G 1 S. 9) in Verbindung mit den in diesem Zusammenhang eingereichten Akten (act. G 3 Beilagen 14 f.) ein gewisses Indiz dafür dar, dass der G.___ GmbH von Seiten der Beschwerdeführerin Aufträge erteilt wurden, zumal die der Beschwerdeführerin zugestellte Lohndeklaration für Subunternehmer für das Jahr 2017 vier Arbeitnehmer der G.___ GmbH aufführt. Ort, Zeitraum und Umfang einer Arbeitsleistung für die Beschwerdeführerin sind damit indes noch nicht nachgewiesen.

3.3.3.

Sodann ist im Weiteren zu beachten, dass - anders etwa als im Sachverhalt, der dem VerwGE B 2022/13 f. vom 15. Dezember 2022 (vgl. dortige E. 5.2 bis 5.4) zugrundelag - Zahlungen der Beschwerdeführerin an die H.___ GmbH und die G.___ GmbH (zur Rechnungsbegleichung) unbestritten und durch entsprechende Belege dokumentiert sind (vgl. act. G 8/3/17, 20, 23, 24, 26, 27). Der Umstand, dass die Rechnungen der H.___ GmbH und der G.___ GmbH ein identisches Layout aufweisen, spricht für sich allein noch nicht dagegen, dass die Rechnungen tatsächlich von den erwähnten



Unternehmungen stammen (vgl. auch E-Mails *der GmbHs* in act. G 3 Beilagen 5-11), zumal die Beschwerdeführerin darauf verweist, dass für beide GmbHs dieselbe Person für die Erstellung der Rechnungen zuständig gewesen sei. Im Weiteren erklärt die Beschwerdeführerin die Tatsache, dass im Jahr 2017 bei ihr die Kosten für "Drittleistungen" (Beizug von externer Arbeitskraft) gegenüber dem Vorjahr erheblich anstiegen, nachvollziehbar mit der in diesem Jahr erfolgten Übernahme von grossen Aufträgen, welche sie nicht selbst habe bewältigen können (act. G 1 S. 3 f.). Zum Beweis dafür, dass im Jahr 2017 Arbeiten der H.__ GmbH und der G.__ GmbH im Auftrag der Beschwerdeführerin auf den Baustellen J.__ und F.__ tatsächlich vorgenommen wurden, beantragt die Beschwerdeführerin die Befragung von damaligen Mitarbeitern der auf den Baustellen tätigen Unternehmen (act. G 1 S. 7, G 14 S. 3 unten). Aufgrund der geschilderten Gegebenheiten mit insgesamt nicht abschliessend geklärter Tatsachenlage lässt sich nicht ohne Weiteres ausschliessen, dass eine (schriftliche) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen zu einem (vollständigen oder teilweisen) Nachweis der Erbringung von Eisenlegerarbeiten durch die H.__ GmbH und/oder die G.__ GmbH auf den beiden Baustellen im Jahr 2017 und als Folge davon zum Beweis der geltend gemachten Aufwände bzw. *eines Teils derselben* zu führen vermag. Zu klären wäre in diesem Zusammenhang unter anderem, ob die vier in der «Lohndeclaration Subunternehmer» (act. G 3 Beilage 15) genannten Personen im Jahr 2017 auf den erwähnten Baustellen tätig waren. Von daher erweist sich eine (schriftliche) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen bzw. die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme bei diesen Personen als erforderlich und auch geeignet, zu weiteren entscheiderelevanten Erkenntnissen für die Klärung der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwände zu führen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage für eine Befragung unter der Strafandrohung von Art. 307 des Strafgesetzbuchs (SR 311.0). Das Verwaltungsgericht entschied (unter der Herrschaft des alten Steuergesetzes, nGS 29-70) zudem, dass für eine Anwendung des im VRP vorgesehenen Zeugenbeweises im Steuerverfahren kein Raum bleibt (vgl. VerwGE B 2011/243 vom 15. Oktober 2012 E. 2.1.1 m.H. auf GVP 1993 Nr. 19; VerwGE B 2019/70 vom 20. August 2019 E. 2.5). Zu beachten ist indes, dass nach Art. 166 StG



und Art. 115 DBG die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise abzunehmen sind, *soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen* (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., N 1 ff. zu Art. 115 DGB). Zur Ausstellung von schriftlichen Bescheinigungen verpflichtet sind nach Art. 172 lit. e StG Personen, die mit dem Steuerpflichtigen Geschäfte tätigen oder getätigt haben, über die beiderseitigen Ansprüche und Leistungen. Im vorliegenden Verfahren ist ein berechtigter Anlass, aufgrund dessen die beantragte Befragung von Personen als zum vornherein beweisuntauglich abgelehnt werden könnte, nicht ersichtlich. Allein der Umstand, dass die Vorgänge rund sechs Jahre zurückliegen, rechtfertigt nicht die Annahme der Untauglichkeit der Beweisvorkehren. Auch wenn somit eine Befragung unter Strafandrohung nicht möglich ist, bedeutet dies nicht, dass die Beweise nicht abzunehmen sind und das erhaltene Ergebnis nicht zu würdigen ist. Sodann dürfte der Beschwerdegegner über (steuerrechtliche) Hintergrundinformationen der Unternehmungen verfügen, bei welchen die zu befragenden Personen im Jahr 2017 tätig waren.

4.

4.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde unter Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids vom 12. Januar 2023 teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwände mit (schriftlicher) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen und zu anschliessender neuer Verfügung an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. Die Rückweisung der Sache (mit noch offenem Ausgang) gilt für die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten wie auch einer Parteientschädigung - vom Grundsatz her - als vollständiges Obsiegen, unabhängig davon, ob sie beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (VerwGE B 2022/54 vom 2. August 2022 E. 4.1. m.H.). Dementsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner (Kantonales Steueramt) aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'000 (B 2023/33: CHF 1'800; B 2023/34: CHF 1'200) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Kostenerhebung ist nicht zu



St.Galler Gerichte

verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Die von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 3'000 sind ihr zurückzuerstatten.

Die der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Entscheid auferlegten Kosten des Gerichtsverfahrens von CHF 1'600 gehen aufgrund des Verfahrensausgangs ebenfalls zu Lasten des Beschwerdegegners (Kantonales Steueramt). Die in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse sind ihr ebenfalls zurückzuerstatten.

4.2.

Beschwerdegegner und Vorinstanz haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 20 zu Art. 98^{bis} VRP). Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin für das vorinstanzliche Verfahren und das Beschwerdeverfahren ausseramtlich zu entschädigen. Das Verwaltungsgericht spricht grundsätzlich Pauschalentschädigungen nach Ermessen gemäss Art. 19 und Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung zu (sGS 963.75, HonO). Mit Blick auf vergleichbare Verfahren und die konkreten Verhältnisse ist eine Entschädigung der Beschwerdeführerin durch den Beschwerdegegner (Staat) mit insgesamt CHF 5'000 zuzüglich 4 % Barauslagen (CHF 200) angemessen (Art. 19, 22 Abs. 1 Ingress und lit. b, 28^{bis} VRP). Die Beschwerdeführerin stellte Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer (vgl. Art. 29 HonO). Die Beschwerdeführerin ist mehrwertsteuerpflichtig, weshalb sie die der Honorarrechnung ihres Anwalts belastete Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen kann. Dementsprechend muss die Mehrwertsteuer bei der Bemessung der ausseramtlichen Entschädigung nicht zusätzlich berücksichtigt werden (vgl. statt vieler VerwGE B 2015/270 vom 22. Januar 2016, E. 7 mit Hinweis).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2023/33 und B 2023/34 werden vereinigt.



2.

Die Beschwerde B 2023/33 wird unter Aufhebung der Dispositivziffern 1 und 3 des vorinstanzlichen Entscheids teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwände mit (schriftlicher) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen und zu anschliessender neuer Verfügung an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

3.

Die Beschwerde B 2023/34 wird unter Aufhebung der Dispositivziffern 2 und 4 des vorinstanzlichen Entscheids teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit zur Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwände mit (schriftlicher) Befragung der von der Beschwerdeführerin genannten Personen und zu anschliessender neuer Verfügung an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

4.

Der Beschwerdegegner (Staat) trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'000 (B 2023/33: CHF 1'800; B 2023/34: CHF 1'200). Der Beschwerdeführerin werden die von ihr geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 3'000 zurückerstattet.

Der Beschwerdegegner (Staat) trägt die amtlichen Kosten der vorinstanzlichen Verfahren von insgesamt CHF 1'600. Der Beschwerdeführerin werden die von ihr für jene Verfahren geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 1'600 zurückerstattet.

5.

Der Beschwerdegegner entschädigt die Beschwerdeführerin für die vorinstanzlichen Verfahren und das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit insgesamt CHF 5'000 zuzüglich CHF 200 Barauslagen, ohne Mehrwertsteuer.