



**Fall-Nr.:** B 2024/62  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 27.03.2025  
**Entscheiddatum:** 24.10.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 24.10.2024**

**Steuerrecht, Gewinn- und Kapitalsteuer, geschäftsmässig begründeter Aufwand, Art. 84 Abs. 1 StG. Zusammenspiel von Untersuchungsgrundsatz, Beweismass, Beweiswürdigung und Beweislastverteilung im Zusammenhang mit Barzahlungen an Subunternehmer im Baugewerbe (Verwaltungsgericht, B 2024/62).**

Entscheid siehe pdf.



## Verwaltungsgericht

Abteilung III

**Entscheid vom 24. Oktober 2024**

Besetzung	Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter
Geschäftsnr.	B 2024/62
Verfahrens- beteiligte	A.___ GmbH, <b>Beschwerdeführerin,</b> vertreten durch Rechtsanwältin lic. iur. Christa Rempfler, Advokatur am Falkenstein, Falkensteinstrasse 1, Postfach, 9016 St. Gallen,  gegen  <b>Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,</b> Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen, <b>Vorinstanz,</b>  <b>Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,</b> <b>Beschwerdegegner,</b>
Gegenstand	<b>Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31.12.2017</b>



## **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

### **A.**

Die B.\_\_\_ GmbH wurde am 20. November 2013 mit Sitz in Z.\_\_\_ in das Handelsregister des Kantons Appenzell Ausserrhoden eingetragen. Am 17. März 2023 wurde die Firma in A.\_\_\_ GmbH geändert und der Sitz nach Y.\_\_\_ in den Kanton St. Gallen verlegt. Das Stammkapital beträgt CHF 20'000 und wird von der Gesellschafterin C.\_\_\_ gehalten. Der Zweck der Gesellschaft besteht in der Ausführung von Bauleistungen und Baumanagement aller Art, insbesondere Innenausbauarbeiten wie Küchenbau, Bodenbeläge und Malerarbeiten.

Aufgrund von Grundbesitz in Y.\_\_\_ war die A.\_\_\_ GmbH bis in das Jahr 2016 im Kanton St. Gallen beschränkt steuerpflichtig.

### **B.**

Am 13. Oktober 2020 wurde die A.\_\_\_ GmbH von der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2017 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 66'300 und einem steuerbaren Kapital von CHF 86'000 (Anteil Kanton AR CHF 19'000, Anteil Kanton SG CHF 67'000) veranlagt.

Am 16. Mai 2022 veranlagte das Steueramt des Kantons St. Gallen (nachfolgend: kantonales Steueramt) die A.\_\_\_ GmbH aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2017 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 190'916 und einem steuerbaren Kapital von CHF 64'524. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft in Y.\_\_\_ und das Hauptsteuerdomizil zufolge persönlicher Zugehörigkeit somit ab 1. Januar 2017 im Kanton St. Gallen befunden habe. Zum deklarierten Gewinn von CHF 36'064 wurden eine überhöhte Garantierückstellung von CHF 35'000 sowie geldwerte Leistungen von insgesamt CHF 149'652 aufgerechnet. Dabei handelte es sich um mehrere als Aufwand verbuchte Zahlungen an drei Firmen (D.\_\_\_ GmbH CHF 60'813.80, E.\_\_\_ CHF 62'000 und F.\_\_\_ CHF 26'838) im Zusammenhang mit einer Baustelle in X.\_\_\_/SZ, die nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt wurden. Die dagegen von der A.\_\_\_ GmbH erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 20. Februar 2023 abgewiesen.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den wiederum dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 26. Februar 2024 teilweise gut, indem sie die Aufrechnung in Bezug auf die Firma F.\_\_\_ in der Höhe von CHF 26'838 fallen liess.

### **C.**

Die A.\_\_\_ GmbH (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurs-



kommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 8. April 2024 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, der Rekursentscheid sei aufzuheben und die Aufrechnungen seien um CHF 62'000 zu reduzieren (unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer).

Die Vorinstanz verzichtete mit Schreiben vom 29. April 2024 auf eine Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) liess sich am 21. Mai 2024 unter Beantragung der Abweisung der Beschwerde vernehmen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes; sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege; sGS 951.1, VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Ergreifung der Beschwerde legitimiert. Die Beschwerde gegen den am 7. März 2024 zugestellten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 8. April 2024 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Darauf ist einzutreten.

#### **2.**

Nicht mehr strittig ist die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin am Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton St. Gallen ab 1. Januar 2017. Ebenso hat die Beschwerdeführerin die Aufrechnung bezüglich des verbuchten Aufwands der Firma D.\_\_\_ GmbH von CHF 60'813.80 zwischenzeitlich akzeptiert. Zu prüfen bleibt, ob die Aufrechnung im Zusammenhang mit Aufwandsbuchungen zugunsten von E.\_\_\_ in der Höhe von CHF 62'000 rechtmässig ist.

#### **3.**

##### **3.1.**

Die Vorinstanz erwog diesbezüglich im angefochtenen Entscheid, die Beschwerdeführerin habe E.\_\_\_ drei Aufträge in der Höhe von insgesamt CHF 62'000 erteilt. E.\_\_\_ habe der Beschwerdeführerin Rechnung gestellt, worauf diese die Beträge bar bezahlt habe. Die formellen Erfordernisse an die Buchhaltung seien erfüllt. Die Beschwerdeführerin sei als Generalunternehmerin von der G.\_\_\_ AG mit der Total-Innenrenovation der Liegenschaft H.\_\_\_ 001\_ in X.\_\_\_ beauftragt gewesen. Auf dem Konto Nr. 3900 (Ertrag Baustelle X.\_\_\_) sei unter



anderem der Aufwand des Subunternehmers E.\_\_\_ verbucht worden. Die in den Rechnungen von E.\_\_\_ angeführte Adresse des Bauobjekts stimme jedoch nicht mit dem Bauobjekt H.\_\_\_ 001\_ überein. Einen Auftrag für die Liegenschaft I.\_\_\_ 002\_ habe es nie gegeben, die Adresse J.\_\_\_ 003\_ existiere nicht. Es sei daher unklar, worin die Gegenleistung des Subunternehmers für die Barzahlungen in der Höhe von CHF 62'000 bestanden haben solle. Die Beschwerdeführerin wäre verpflichtet gewesen, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen durch weitere Belege zu erbringen. Entgegen deren Vorbringen sei es auch in der Baubranche Praxis, grössere Aufträge schriftlich zu erteilen oder zumindest zu bestätigen. Abgesehen von einer Bescheinigung des Subunternehmers, worin dieser bestätigt habe, den Rechnungen entsprechende Arbeiten ausgeführt zu haben, seien keine Belege eingereicht worden. Die geäusserten Zweifel würden daher nach wie vor bestehen, die Beschwerdeführerin habe die geschäftsmässige Begründetheit der Leistungen an E.\_\_\_ nicht nachgewiesen, weshalb die Aufrechnung zu Recht erfolgt sei (vgl. E. 3e/aa des angefochtenen Entscheids).

### 3.2.

Dem hält die Beschwerdeführerin zusammengefasst entgegen, die Vorinstanz habe die Leistungen des Malers E.\_\_\_ verkannt. Gleich wie der Beschwerdegegner mache sie den Bargeld-Verkehr unter kleinen Handwerkern zum Verdachtsfall. Der Beschwerdegegner tätige den Vorwurf der Urkundenfälschung und des versuchten Steuerbetrugs zu leichtfertig, und handle insoweit inkonsequent, als es auf die Einleitung eines Strafverfahrens dann doch verzichte. Bescheinigungen seien nach Art. 43 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) ein zulässiges Beweismittel. Ihre Missachtung im vorliegenden Fall verletze diese Norm, zumal der Beschwerdegegner den Nachweis der erfolgten Zahlung ausdrücklich als belegt bezeichnet habe. K.\_\_\_ habe als VR-Präsident der Eigentümerin (G.\_\_\_ AG) des Bauobjekts bzw. Bauherr der fraglichen Arbeiten etliche persönliche Kontrollbesuche auf der Baustelle in X.\_\_\_ gemacht und dabei mit eigenen Augen gesehen, dass E.\_\_\_ als beauftragter Maler in allen acht Wohnungen inkl. Treppenhaus und Untergeschoss im Einsatz gewesen sei. Die Vorinstanz habe jegliche Zeugeneinvernahme abgelehnt mit der Begründung, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten Bescheinigungen der Subunternehmer in Form von Urkunden zur Feststellung der erheblichen Tatsachen ausreichend seien.

Bei der in der Rechnung des Malers E.\_\_\_ verzeichneten Adresse J.\_\_\_ 003\_ statt H.\_\_\_ 001\_ handle es sich offensichtlich um einen Verschied. Der Generalunternehmervertrag für die Total-Innenrenovation der acht Wohnungen in der Liegenschaft H.\_\_\_ 001\_ in X.\_\_\_ zwischen der G.\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin liege im Recht. Zeitlich stimmten die geleisteten Arbeiten von E.\_\_\_ gemäss den drei Rechnungen vom 7. November, 1. und 21. Dezember



2017 genau mit dem Bauablauf überein. Jeder, der in seinem Leben schon eine Wohnungsrenovation miterlebt und mitbezahlt habe, wisse, dass die Kosten für das Streichen von Decken, Abrieb an den Wänden, Malen der Wandkästen, Galerien, Simse und Heizkörper für eine 3-Zimmer-Wohnung schnell einmal CHF 8'000 ausmachten. Hier handle es sich um acht Wohnungen, hinzugekommen seien zudem noch das Treppenhaus und das Untergeschoss. Somit erscheine der verrechnete Betrag als günstig; auch eine Summe von CHF 80'000 wäre vertretbar gewesen.

Der frühere Inhaber der Beschwerdeführerin habe mit seinen Firmen während Jahren hohe Gewinne erzielt, die vom Fiskus gerne entgegengenommen worden seien; diese Gewinne seien insbesondere darauf zurückzuführen, dass er mit kleinen Handwerkern geschäftet habe, die auf grosse Administration verzichtet hätten und deshalb im Vergleich zur Konkurrenz günstiger gewesen seien. Der Beschwerdegegner wolle mit seinem Gebaren nun jedoch die "nicht ordnungsgemässen" KMUs zu mehr Administration zwingen. Soweit dürfe es nicht kommen. Für eine Barzahlung genüge eine Quittung dieser Zahlung und für den Nachweis der geleisteten Arbeit eine Rechnung des Unternehmers. Zu den fraglichen Buchungen lägen klare Belege vor.

#### 4.

##### 4.1.

Der steuerbare Reingewinn juristischer Personen setzt sich gemäss Art. 82 Abs. 1 StG 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 geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziffern 2 und 6; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG). Nach Art. 84 Abs. 1 StG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind.

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 (d.h. aus Sicht des ordentlichen Geschäftsführers) in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (vgl. statt vieler VerwGE B 2023/116 und 117 vom 3. Januar 2024 E. 2.1).



## 4.2.

### 4.2.1.

Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG, Art. 42 Abs. 1 StHG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (sog. Beweisführungslast; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, S. 389), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Art. 176 Abs. 1 StG; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2016, N 7 zum gleichlautenden Art. 123 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird mithin durch die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (Art. 168 ff. StG). Diese muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 170 Abs. 1 StG). 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., S. 391).

### 4.2.2.

Die Veranlagungsbehörde oder kantonale Beschwerdeinstanz hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer freien Beweiswürdigung zu unterziehen. Auch wenn grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N 28 der Einführung zu Art. 122 ff. DBG). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C\_543/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 2.1, 2C\_669/2016 / 2C\_670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

### 4.2.3.

Für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unbewiesen zu gelten haben ("Beweislosigkeit"), stellt sich die Rechtsfrage nach der Beweislast. Nach der im Steuerrecht geltenden Grundregel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (sog. Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2 mit Hinweisen; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., S. 369).



#### 4.2.4.

Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten liegt es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminde- rung geschäftsmässig begründet ist. Der Nachweis ist durch die erfolgswirksame Verbu- chung 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; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). Für die einzelnen Buchungsvorgänge müssen nachprüfbare Belege vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 des Obligationenrechts, SR 220, OR). Fehlt es an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhalts- punkte, 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 buchfüh- renden 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, 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 steuer- pflichtigen Person vom Nichtbestehen dieser Tatsachen auszugehen. Die Folgen einer Be- weislosigkeit 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).

## 5.

### 5.1.

Die Vorinstanz erachtete es als erstellt, dass die Beschwerdeführerin E.\_\_\_ in der Steuerpe- riode 2017 drei Aufträge in der Höhe von insgesamt CHF 62'000 erteilt habe. E.\_\_\_ habe die Leistungen (Maler-, Verputz- und Flickarbeiten in zwei verschiedenen Bauobjekten [I.\_\_\_ 002\_ und J.\_\_\_ 003\_]) in Rechnung gestellt, worauf die Beschwerdeführerin diese in bar bezahlt habe. Gemäss den handschriftlichen Vermerken auf den Rechnungen habe die Be- schwerdeführerin die Leistungen jeweils wenige Tage nach Rechnungstellung in bar be- zahlt. Die Aufwendungen seien ordnungsgemäss im Konto Nr. 3910 (Aufwand Baustelle X.\_\_\_) verbucht worden. Zudem seien die Zahlungen im Konto Nr. 1000 (Kassa), das in Wahrheit das Kontokorrentkonto des Geschäftsführers darstelle, ersichtlich. Die Bargeld- bezüge könnten wiederum dem Konto Nr. 1022 (Thurgauer Kantonalbank, CH15 0078 4296 1708 7200 1) entnommen werden.

Die formellen Erfordernisse an die Buchhaltung erachtete die Vorinstanz damit als erfüllt



(vgl. E. 3e/aa des angefochtenen Entscheids), woraus sich nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit des verbuchten Aufwands ergibt.

## 5.2.

Fest steht, dass die Beschwerdeführerin als Generalunternehmerin im Auftrag der G. AG im Zeitraum Oktober 2017 bis Januar 2018 die Total-Innenrenovation von acht Wohnungen in der Liegenschaft H. 001\_ in X. ausgeführt hat. Der dafür vereinbarte Werklohn betrug CHF 980'640; CHF 750'000 wurden in drei Tranchen im Geschäftsjahr 2017 auf dem Konto Nr. 3900 (Ertrag Baustelle X.) verbucht. Die Beschwerdeführerin vergab die einzelnen Aufträge an diverse Subunternehmer und verbuchte deren Aufwand auf dem Konto Nr. 3910 (Aufwand Baustelle X., insgesamt CHF 703'409.70 im Jahr 2017). Darunter befinden sich drei Buchungen, datierend vom 20. November, 2. und 28. Dezember 2017, belegt mit drei Rechnungen von E., datierend vom 7. November, 1. und 21. Dezember 2017. Darin werden die geleisteten Arbeiten mit Flick-, Verputz- und Malerarbeiten an acht Wohnungen umschrieben (vgl. zu den Rechnungsdetails die Tabelle in E. 3e/aa des angefochtenen Entscheids). Zeitlich stimmen die Rechnungstellungen mit dem Zeitraum der Renovierungsarbeiten von Oktober 2017 bis Januar 2018 überein. Als Objekt wird in der ersten Rechnung "X. J. 003\_" und in den zwei anderen Rechnungen "X. I. 002\_" (vgl. Beilagen zu act. 8/2.1.4) genannt. Während die erste Adresse nicht existiert, stellt die I. 002\_ das angebaute Nachbarhaus des Mehrfamilienhauses an der H. 001\_ dar, an welchem die Total-Innensanierung sämtlicher Wohnungen ausgeführt wurde. Dass im fraglichen Zeitraum auch eine Sanierung des Nachbarhauses an der I. 002\_ durch die Beschwerdeführerin stattgefunden hätte, geht aus den Akten nicht hervor. Allerdings ist gerichtsnotorisch, dass eine Kernsanierung von Wohnungen Verputz- und Malerarbeiten in erheblichem Umfang miteinschliesst. Es erscheint daher ohne Weiteres als möglich, dass sich bei der Objektbeschreibung in den Rechnungen ein Fehler eingeschlichen hat. Offenbar wurde die falsche Hausnummer (J. 003\_) nach Ausstellung der Rechnung vom 7. November 2017 bemerkt und diese in den zwei folgenden Rechnungen korrigiert, allerdings immer noch nicht korrekt mit H. 001\_, sondern mit H. 001\_. Da in den Rechnungen keine komplett andere Adresse genannt wird, sondern lediglich die Hausnummer nicht übereinstimmt, erscheint es anhand folgender Indizien – Generalunternehmervertrag für das fragliche Objekt, terminliche Übereinstimmung der Rechnungsstellung, nachgewiesene Zahlungen – als hinreichend dargetan, dass E. seine in Rechnung gestellten Malerarbeiten für die Beschwerdeführerin auf der Baustelle an der H. 001\_ erbracht hat. Zusätzlich hat E. im Rekursverfahren in einer Bescheinigung schriftlich bestätigt, dass die drei Rechnungen den tatsächlich zuhanden der Beschwerdeführerin erbrachten Verputz- und Malerarbeiten entsprochen hätten (act. 8/2.1.4). In Anbetracht der gesamten Umstände



lässt sich die Folgerung der Vorinstanz, dass allein wegen Angabe einer falschen Hausnummer unklar sein soll, worin die Gegenleistung des Subunternehmers für die unbestrittenen Barzahlungen in der Höhe von insgesamt CHF 62'000 bestanden haben soll, nicht aufrechterhalten, zumal die Vorinstanz den Aufwand für eine ebenfalls bar bezahlte Rechnung eines anderen Subunternehmers (F.\_\_\_\_) bei – abgesehen von der falschen Hausnummer – identischer Beweislage ohne weitere Schriftstücke wie Auftragsbestätigungen oder Korrespondenz als geschäftsmässig begründet anerkannt hat (act. 2, E. 3e.bb).

### **5.3.**

Selbst wenn man noch von verbleibenden Zweifeln an den geleisteten Arbeiten ausgehen wollte, hätte die Vorinstanz den Rekurs nicht ohne weitere Untersuchung des Sachverhalts zuungunsten der beweisbelasteten Beschwerdeführerin abweisen dürfen.

#### **5.3.1.**

Im Einspracheverfahren wurde den umstrittenen Aufwandpositionen die Abzugsfähigkeit nicht etwa wegen der unzutreffenden Bezeichnung des Bauobjekts versagt, sondern allgemein aufgrund der fraglichen Zahlungsbestätigungen mit grösseren, pauschal abgerechneten Bargeldbeträgen und fehlender weiterer Unterlagen zu den Geschäftsvorfällen (act. 8/7/III.05), weshalb die Beschwerdeführerin darauf im Rekurs nicht einging und die Bescheinigung von E.\_\_\_\_ dazu auch keine näheren Angaben enthält. Obschon die Beschwerdeführerin in der Rekurschrift die tatsächliche Ausführung der Malerarbeiten zum Beweis verstellte (Angebot der Zeugenbefragung sowohl von E.\_\_\_\_ als auch des Bauherrenvertreters K.\_\_\_\_, VR-Präsident der G.\_\_\_\_ AG), wies die Vorinstanz den Beweis Antrag ab. Sie führte dazu aus, der Zeugenbeweis sei im Steuerverfahren nicht zulässig. Im Übrigen erscheine eine Befragung der angebotenen Zeugen ohnehin nicht geeignet, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Stattdessen habe die Beschwerdeführerin entsprechende Bescheinigungen der Subunternehmer in Form von Urkunden in das Verfahren eingebracht. Diese Urkunden erschienen zur Feststellung der erheblichen Tatsachen als ausreichend (act. 2, E. 3c). Im Rahmen der Beweiswürdigung führte die Vorinstanz anschliessend jedoch aus, die Beschwerdeführerin hätte im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht weitere Belege (schriftliche Auftragserteilung, weitere Korrespondenz zu den Aufträgen) einreichen müssen, deren Vorhandensein bei grösseren Aufträgen in der Baubranche üblich sei. Ohne weitere Belege seien die geäusserten Zweifel bestehen geblieben und die Beschwerdeführerin habe die geschäftsmässige Begründetheit der Leistungen an E.\_\_\_\_ nicht nachgewiesen (act. 2, E. 3e.aa).

#### **5.3.2.**

Nach Art. 166 StG sind die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. 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. Auch wenn Zeugenbefragungen unter Strafandrohung, wie sie das Zivil- und Strafprozessrecht kennt, im Veranlagungsverfahren nicht möglich sind, bedeutet dies gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung nicht, dass Beweise in Form einer schriftlichen oder mündlichen Befragung generell nicht abzunehmen und das erhaltene Ergebnis nicht zu würdigen sind (VerwGE B 2023/33 und 34 vom 8. Juni 2023 E. 3.3.3). Auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist es keineswegs ausgeschlossen, Zeugen im Rahmen der Veranlagung seitens der Steuerbehörden zu befragen, die (freiwillig) zur Aussage bereit sind. Der entsprechende Anspruch folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör, wonach die angebotenen Beweise abzunehmen sind, soweit sie geeignet sind, rechtserhebliche Tatsachen festzustellen (BGer 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.8, 2C\_188/2010 und 2C\_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 6.5, 2A.480/2005 vom 23. Februar 2006 E. 2.3). Im vorliegenden Verfahren ist nicht ersichtlich, inwiefern die beantragten Befragungen von E.\_\_\_ und/oder K.\_\_\_ – sei dies schriftlich oder mündlich – als zum vornherein beweisuntauglich für die Klärung der Frage der Verwendung der falschen Hausnummer des Bauobjekts abgelehnt werden müssten. Ersterer ist als geschäftlicher Vertragspartner der Beschwerdeführerin ohnehin bescheinigungspflichtig. Wenn die Vorinstanz aufgrund der Aktenlage, namentlich der abweichenden Adressangabe, im Zweifel war, worin die Gegenleistung des Subunternehmers E.\_\_\_ für die Barzahlungen von insgesamt CHF 62'000 bestanden haben soll, hätte sie nicht ohne weitere Untersuchung des Sachverhalts in Bezug auf die unzutreffende Hausnummer, sei dies durch die beantragte Befragung der genannten Personen oder auch die Einholung einer schriftlichen Bescheinigung derselben, vom fehlenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit ausgehen dürfen.

#### **5.4.**

Zusammenfassend ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 26. Februar 2014 sowie der Einsprache-Entscheid vom 20. Februar 2023 sind aufzuheben. Zum ausgewiesenen Gewinn von CHF 36'064 sind CHF 35'000 (überhöhte Garantierückstellung) und CHF 60'813.80 (nicht begründete Barzahlung an D.\_\_\_ GmbH) hinzuzurechnen. Die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren unter Berücksichtigung der Steuerrückstellung an den Beschwerdegegner zurückgewiesen. Das steuerbare Kapital bleibt unverändert.

#### **6.**

##### **6.1.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Beschwerdegegner



aufzuerlegen (Art. 95 Abs.1 VRP), wobei auf die Erhebung nicht zu verzichten ist (Art. 95 Abs. 3 VRP). Eine Entscheidungsbüher von CHF 2'500 ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, GKV). Der geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'500 ist an die Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf Entschädigung ihrer ausseramtlichen Kosten zulasten des Staates (Vorinstanz). Das Honorar in der Verwaltungsrechtspflege wird nicht nach Aufwand, sondern pauschal bemessen, so dass auf eine Einholung der von der Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin "auf erste Nachfrage hin" in Aussicht gestellten Kostennote verzichtet werden kann. Das Honorar beträgt vor Verwaltungsrekurskommission und Verwaltungsgericht zwischen CHF 1'500 und CHF 15'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO). Innerhalb dieses Rahmens wird das Grundhonorar nach den besonderen Umständen, namentlich nach Art und Umfang der Bemühungen, der Schwierigkeit des Falles und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten, bemessen (Art. 19 HonO). Mit Blick auf vergleichbare Fälle und die konkreten Verhältnisse rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin eine Entschädigung von 2'000 zuzüglich Barauslagenpauschale von CHF 80 (4%) zuzusprechen. Da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (siehe [www.uid.admin.ch](http://www.uid.admin.ch), Stand: 3. September 2024), kann mangels gegenteiliger Begründung (Art. 29 HonO) in der Beschwerde davon ausgegangen werden, dass eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit für die von ihrer Rechtsvertreterin in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer besteht, weshalb diese nicht zu entschädigen ist (vgl. VerwGE B 2023/138 vom 11. Juni 2024 E. 4.4).

## **6.2.**

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In jenem Verfahren obsiegt die Beschwerdeführerin (unter Berücksichtigung der Gutheissung der vorliegenden Beschwerde) in etwa zur Hälfte. Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von CHF 2'000, deren Höhe sich innerhalb des vorinstanzlichen Ermessensspielraums bewegt (Art. 7 Ziff. 122 GKV), gehen somit je zur Hälfte zulasten der Beschwerdeführerin und des Beschwerdegegners. Auf die Erhebung des Kostenanteils des Beschwerdegegners ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der von der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Rekursverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'500 ist anzurechnen und im Betrag von 500 zurückzuerstatten.

Bei diesem Ausgang besteht für das vorinstanzliche Verfahren kein Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP).



## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 26. Februar 2024 sowie der Einsprache-Entscheid des Beschwerdegegners vom 20. Februar 2023 werden aufgehoben. Die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

### **2.**

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens von CHF 2'000 bezahlt die Beschwerdeführerin zur Hälfte unter Anrechnung des von ihr geleisteten Kostenvorschusses von CHF 1'500. Die Vorinstanz wird angewiesen, der Beschwerdeführerin CHF 500 zurückzuerstatten. Die andere Hälfte der amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens bezahlt der Beschwerdegegner.

### **3.**

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500 bezahlt der Beschwerdegegner. Der Beschwerdeführerin wird der geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'500 zurückerstattet.

### **4.**

Der Beschwerdegegner entschädigt die Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 2'080 (inkl. Barauslagen).