



**Fall-Nr.:** I/1-2020/149 und 150  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 08.11.2021  
**Entscheiddatum:** 26.04.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 26.04.2021**

**Art. 31 Abs. 1 und 3, Art. 82, Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 18 Abs. 1 und 3, Art. 58 Abs. 1 lit. a und b DBG (SR 642.11). Die Steuerpflichtigen reichten im Einspracheverfahren eine abgeänderte Erfolgsrechnung ein. Für Dritteleistungen wurde zusätzlich ein Aufwand von Fr. 109'000.– berücksichtigt. Die Steuerpflichtigen vermögen den Nachweis nicht zu erbringen, dass einer Unterakkordantin, über welche vor dem Erlass der Veranlagungsverfügungen der Konkurs eröffnet und kurz darauf mangels Aktiven wieder eingestellt worden war, ein Betrag von Fr. 109'000.– bezahlt wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. April 2021, I/1-2020/149, 150). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 21. Juli 2021 abgeschrieben (B 2021/135 und 136).**

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,  
Gerichtsschreiber Fabrizio Specchia

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. Alexander Bartl, Oberfahrstrasse 11, Postfach,  
9434 Au,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundesteuer, Eigerstrasse  
65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,



betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2016) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2016)

### Sachverhalt:

A.- Die Eheleute X und Y wohnen in C. X ist Inhaber des Einzelunternehmens "Z" mit Sitz in C. Das Unternehmen bezweckt das Ausführen von Tätigkeiten im Bereich des Baumanagements, insbesondere Malerarbeiten, Entsorgungen und Umbauten.

B.- X und Y deklarierten in der Steuererklärung 2016 ein steuerbares Einkommen von Fr. 188'100.– und kein steuerbares Vermögen. Das Einkommen setzte sich zusammen aus den Einkünften des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 174'462.– und der Ehefrau aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 42'050.–. Die Eheleute hatten die Steuererklärung 2016 am 8. November 2017 elektronisch eingereicht, und zwar mit der unterschriebenen e-Taxes-Quittung 2016. Die Steuerbehörde veranlagte das Ehepaar am 5. März 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 186'100.–, ohne steuerbares Vermögen, und für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 179'500.–. Dagegen reichten X und Y am 12. März 2019 Einsprache ein und ersuchten gleichzeitig um eine Fristverlängerung zur Vervollständigung der Einsprache. Am 17. Juni 2019 ging ein Schreiben von A (nachfolgend: die Treuhänderin) vom 13. Juni 2019 ein, worin diese darauf hinwies, dass sie die fehlenden Unterlagen erhalten und gestützt darauf den Reingewinn für das Jahr 2016 unter Berücksichtigung des Drittaufwands (im Zusammenhang mit der Beauftragung der B GmbH [nachfolgend: Unterakkordantin]) berechnet habe. Sie beantragte eine Anpassung der Steuerbeträge auf der Basis eines Reingewinns von Fr. 65'462.08 (statt Fr. 174'462.–). Am 2. Oktober 2019 und 18. März 2020 verlangte das Steueramt jeweils weitere Dokumente zur Beurteilung der Einsprache. Am 29. Oktober 2019, 14. und 21. April 2020 reichten die Steuerpflichtigen diverse Unterlagen ein (Kontokorrentauszug Raiffeisenbank 2016, Kontoauszüge 2016,



## St.Galler Gerichte

Mietvertrag und zwei Autokaufverträge). Mit Entscheiden vom 17. Juni 2020 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 16. Juli 2020 erhoben X und Y Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragten, dass die Einspracheentscheide vom 17. Juni 2020 aufzuheben seien. Die Veranlagungsverfügungen seien gemäss der nachträglichen Deklaration zu erlassen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 7. September 2020 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf eine Stellungnahme zur Beschwerde verzichtet. X und Y nahmen zur vorinstanzlichen Vernehmlassung mit Eingabe vom 8. Oktober 2020 schriftlich Stellung.

Die in den Akten fehlenden Dokumente der Steuerveranlagung vom 5. März 2019 reichte die Vorinstanz mit E-Mail vom 26. November 2020 nach.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und der direkten Bundessteuer 2016. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und



Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sach-entscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 16. Juli 2020 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist streitig und zu prüfen, wie hoch das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2016 ist. Die Steuerbehörde stützt sich auf den mit der Steuererklärung 2016 eingereichten Jahresabschluss des Einzelunternehmens "Z", woraus sich ein Reingewinn von Fr. 174'462.– ergibt. Demgegenüber berufen sich die Steuerpflichtigen auf die im Einspracheverfahren abgeänderte Jahresrechnung mit einem Reingewinn von Fr. 65'462.08. Die Differenz ergibt sich deshalb, weil in der Erfolgsrechnung zusätzlich ein Aufwand von Fr. 109'000.– für Leistungen einer Unterakkordantin verbucht wurde.

a) Die Vorinstanz bringt vor, dass die steuerliche Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Jahresrechnung auch für die Abänderung der Bilanzen Konsequenzen habe. Die Verbindlichkeit einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung verbiete es ihr, nach dem Einreichen der Steuererklärung auf eine geänderte Bilanz einzugehen. Dies gelte dann nicht, wenn eine handelsrechtswidrige Bilanz vorliege; dann könne diese für die Veranlagung nicht massgeblich sein. Es sei fraglich, ob der Umstand des nicht verbuchten Geschäftsaufwands aufgrund der Leistungen der Unterakkordantin eine Bilanzkorrektur rechtfertigen könne. Aufgrund der fehlenden Nachweise seien diverse Unterlagen eingefordert worden (unter anderem sämtliche Buchungsbelege mit den Grundaufschrieben). Die Steuerpflichtigen hätten die entsprechenden Dokumente aber nur teilweise eingereicht. Dass die Kasse



teilweise einen sehr hohen Bestand ausweise, fährt die Vorinstanz fort, widerspreche einem üblichen Geschäftsgebaren genauso wie die Barzahlungen an die Unterakkordantin. Die nachgereichten Rechnungen seien bei der Unterakkordantin nachweislich nicht verbucht worden. Weitere Abklärungen seien nicht mehr möglich, da über Letztere der Konkurs am 10. Januar 2019 eröffnet und am 18. Februar 2019 mangels Aktiven wieder eingestellt worden sei. Entgegen den Ausführungen der Steuerpflichtigen sei das Einkommen nicht ermessensweise veranlagt worden, vielmehr seien die deklarierten Werte der am 17. November 2017 eingereichten Steuererklärung übernommen worden. Gegen die Glaubwürdigkeit der eingereichten Belege, welche die Zahlung an die Unterakkordantin belegen sollten, spreche, dass die Daten der einzelnen Rechnungen exakt den Buchungsdaten entsprechen würden. Dies bedeute, dass jede Rechnung nach deren Ausfertigung gleichentags bar bezahlt worden sein solle. Weiter habe der Firmenstempel auf den Rechnungen der Unterakkordantin bereits am 4. Januar 2016 auf "D-Strasse, in E" gelautet, obwohl gemäss Handelsregistrauszug das Firmendomizil erst per 29. November 2016 gewechselt habe. Zudem hätten die Steuerpflichtigen ausgeführt, dass die Barbeträge jeweils der Inhaberin der Unterakkordantin (F) übergeben worden seien, obwohl diese die Geschäftsführung gemäss Handelsregister erst am 18. November 2016 übernommen habe. Überdies seien die Lebenshaltungskosten der Eheleute mit den behaupteten Verhältnissen unmöglich finanzierbar. So stehe dem beantragten Reineinkommen von Fr. 97'273.– ein Vermögenszuwachs von Fr. 91'126.– gegenüber. Damit verbleibe zur Deckung der Lebenshaltungskosten gerade noch ein Betrag von Fr. 6'146.–. Dem Einwand, dass die Grundbedürfnisse mit einem zinslosen Darlehen des Sohnes und den geltend gemachten Einkünften zu decken gewesen seien, wurde entgegengehalten, dass weder der Sohn noch der Vater in der Steuererklärung 2016 diesen Darlehensvertrag deklariert hätten.

b) Die Steuerpflichtigen halten demgegenüber zusammenfassend fest, dass sie korrekte und vollständige Unterlagen eingereicht hätten. Aufgrund der Einhaltung der Verfahrenspflichten lasse das Gesetz keinen Raum für eine ermessensweise Veranlagung. Die Vorinstanz versuche, die zuerst fälschlicherweise eingereichte Jahresrechnung als einzig massgebenden Beleg zu qualifizieren. Dabei verkenne sie, dass gemäss gefestigter Praxis des Bundesgerichts eine Bilanzberichtigung bis zur rechtskräftigen Veranlagung



immer vorgenommen werden könne. Zudem sei diese von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht werde, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstosse. Nur der handelsrechtlich korrekt ausgewiesene Saldo könne für die Steuerbilanz massgebend sein. Vorliegend sei zuerst gerade keine handelsrechtlich ordnungsgemässe Buchhaltung eingereicht worden. Die Regeln des Handelsrechts seien unabsichtlich verletzt worden, womit ein handelsrechtswidriger Jahresabschluss vorliegen würde, welcher in der Folge berichtigt werden müsse. Es handle sich gerade nicht um eine zu berichtigende Bilanzänderung, wie etwa eine Wertkorrektur oder Ähnliches. Der Ehemann habe umgehend nach der Zustellung der Rechnungen der Unterakkordantin jeweils die entsprechenden Beträge von der Bank abgehoben und im Restaurant "G" in Winterthur übergeben. Die Transaktionen seien aus den Kontoblättern ohne Ausnahme ersichtlich und damit belegt. Schliesslich sei nicht ausdrücklich bestritten und auch nicht belegt, dass die Quittungen nicht durch die Unterakkordantin erstellt worden seien, weshalb von deren Gültigkeit auszugehen sei. Die Inhaberin der Unterakkordantin sei während des gesamten Jahres 2016 tätig gewesen und habe in deren Namen die Zahlungen angenommen. Die Buchhaltung der Unterakkordantin stelle zudem keinerlei Indiz für den vorliegenden Sachverhalt dar. Die geforderten Arbeitsrapporte könnten nicht von den Steuerpflichtigen beigebracht werden, da der in Frage stehende Aufwand von der Unterakkordantin erbracht worden sei.

4.- a) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 31 Abs. 1 StG, Art. 18 Abs. 1 DBG). Das Erwerbseinkommen Selbständigerwerbender ist – wirtschaftlich betrachtet – im Wesentlichen gleichbedeutend mit dem Unternehmensgewinn. Bei den natürlichen Personen oder Personenunternehmen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gelten hinsichtlich der Gewinnermittlung, abgesehen von ein paar Abweichungen, die gleichen Grundsätze wie bei den juristischen Personen (vgl. Art. 31 Abs. 3 mit Verweisung auf Art. 82 StG, Art. 18 Abs. 3 mit Verweisung auf Art. 58 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 144 f.). Ausgangslage für die Bemessung des steuerbaren Reingewinns ist der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Art. 82 Abs. 1 lit. b StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Dieser Saldo wird unter anderem ergänzt



durch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung des geschäftsmässig begründeten Aufwandes verwendet werden, wie zum Beispiel die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).

Aufwendungen werden bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).

Mangels gesetzlicher Definition des Begriffs des geschäftsmässig begründeten oder geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands muss jeweils im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Neben den in Art. 84 StG und Art. 59 DBG aufgeführten Beispielen geschäftsmässig begründeter Aufwendungen ist generell nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen (Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N 182 f.). Beweisbelastet für diese steuermindernden Tatsachen ist gemäss der allgemeinen Beweislastregel die steuerpflichtige Person (BGE 144 II 427 E. 8.3.1 S. 449; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Art. 123 N 77). Bei einem buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Der Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 85). Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Als Buchungsbelege gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Abs. 3). Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl.



Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 85). Im vorliegenden Fall obliegt es den Steuerpflichtigen, die steuermindernden Tatsachen der Aufwendungen aufgrund der geltend gemachten Dritteistung durch die Unterakkordantin nachzuweisen.

b) Gewinnsteuerrechtlich ist vom Handelsrecht auszugehen. Dieses bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das "Leitrecht" und beruht seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre. Die Massgeblichkeit wird eingeschränkt durch Korrekturen aufgrund abgaberechtlicher Vorschriften. Die handelsrechtskonforme Jahresrechnung bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die Steuerpflichtigen. In begründeten Fällen ist jedoch denkbar, von der Massgeblichkeit abzuweichen. Bilanzkorrekturen werden in Bilanzänderungen und Bilanzberichtigungen unterschieden. Eine Bilanzänderung liegt vor, wenn die buchführende Person eine handelsrechtskonforme Buchung durch eine andere handelsrechtskonforme Buchung ersetzen will, was grundsätzlich nur bis zum Einreichen der Steuererklärung möglich ist. Eine Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist jedoch auch danach noch zulässig, wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige die Buchung in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind demgegenüber Bilanzänderungen, mit denen Wertveränderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.1 und 2.2.1).

Anders als bei einer Bilanzänderung geht es bei einer Bilanzberichtigung um den Ersatz einer handelsrechtswidrigen durch eine handelsrechtskonforme Buchung.

Bilanzberichtigungen dienen somit der Behebung von Verstössen gegen das Handelsrecht und sind von Amtes wegen durchzuführen, bis die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen ist. Sie schlagen sich in der Steuerbilanz nieder und können zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen ausfallen. Nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund (zugunsten des Steuerpflichtigen) oder im Fall eines Nachsteuerverfahrens (zuungunsten des Steuerpflichtigen) zulässig (BGer 2C\_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2.2).



## St.Galler Gerichte

c) Die Steuerpflichtigen machen geltend, dass die Jahresrechnung und die Steuererklärung für das Jahr 2016 fehlerhaft gewesen seien. Die während des Einspracheverfahrens eingereichte korrigierte Einkommenssituation stimme mit der korrigierten Jahresrechnung überein. Ob es sich bei der Bilanzkorrektur durch die Steuerpflichtigen um eine Bilanzänderung oder eine Bilanzberichtigung handelt, kann offenbleiben. Namentlich kommen beide Varianten der Bilanzkorrekturen nur dann in Frage, wenn die geltend gemachten Zahlungen nachvollziehbar sind. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

aa) Die Steuerpflichtigen reichten am 13. Juni 2019 eine abgeänderte Erfolgsrechnung nach. Der Reingewinn war im Vergleich zur ursprünglichen Jahresrechnung um Fr. 109'000.– geringer (act. 6/I/6). Der entsprechende Aufwand bestehe aus den Dritteleistungen durch die Unterakkordantin. Um die Begründetheit dieses Aufwands zu überprüfen, forderte die Vorinstanz die Steuerpflichtigen auf, Nachweise zu erbringen, wie der Drittaufwand bezahlt, verbucht und finanziert worden sei (act. 6/I/7). Die Steuerpflichtigen reichten daraufhin den Auszug des Kontokorrentkontos für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2016 ein. Darauf waren verschiedene Positionen (Auszahlungen an den Steuerpflichtigen, Bancomat-Bezüge und Barauszahlungen) im Gesamtbetrag von Fr. 158'184.05 rot markiert. Die Vorinstanz berechnete in der Folge, dass der vierköpfigen Familie beim geltend gemachten Reineinkommen und aufgrund der Vermögensentwicklung nur gerade ein Betrag von Fr. 6'146.– zur Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stünde, weshalb sie am 18. März 2020 zusätzliche Unterlagen anforderte (act. 6/I/9). Die Treuhänderin und die Steuerpflichtigen reichten am 14. und 20. April 2020 weitere Unterlagen ein (act. 6/I/10 und 11).

bb) Der eingereichte Auszug des Kontokorrentkontos belegt einzig, dass in der Steuerperiode 2016 insgesamt 39-mal Bargeld in Beträgen zwischen jeweils Fr. 1'000.– und Fr. 10'000.– bezogen wurde. In den meisten Fällen wurde das Geld an den Ehemann ausbezahlt; es gab aber auch Bancomat-Bezüge und Barauszahlungen, bei welchen die Bank den Empfänger des Geldes nicht bezeichnete (act. 6/I/8). Ob dieses Geld mit einem Gesamtbetrag von rund Fr. 160'000.– an Gläubiger weitergeleitet wurde, geht aus den Bankunterlagen nicht hervor. Die Steuerpflichtigen machen sinngemäss geltend, dass davon Fr. 109'000.– der Unterakkordantin zugeflossen seien. In der ursprünglichen Erfolgsrechnung für das Steuerjahr 2016 war für diesen



Betrag indessen kein Aufwand für Dritteleistungen verbucht (act. 6/II/2). Während des Einspracheverfahrens liessen die Steuerpflichtigen durch die Treuhänderin insgesamt dreizehn Rechnungen einreichen. Darin stellte die Unterakkordantin für ausgeführte Arbeiten Rechnung für insgesamt Fr. 109'000.–. Die Geschäftsführerin der Unterakkordantin bestätigte jeweils mit Stempel und Unterschrift, den entsprechenden Betrag in bar erhalten zu haben (act. 6/I/6). Im Zusammenhang mit diesen Rechnungen fällt Verschiedenes auf: Die Daten der Rechnungen stimmen – abgesehen von einer Ausnahme (23. Mai 2016) mit den Daten von Barbezügen überein. Zu berücksichtigen ist indessen, dass die einzelnen Bargeldbeträge in keinem einzigen Fall mit den Rechnungsbeträgen übereinstimmten. Der Auszug des Kontokorrentkontos ist deshalb nicht geeignet, den Nachweis für die geltend gemachten Dritteleistungen zu erbringen.

cc) Die Rechnungen der Unterakkordantin, die mit der Steuererklärung nicht eingereicht wurden, sind ebenfalls nicht geeignet, die Behauptung der Steuerpflichtigen zu stützen. Die Geschäftsführerin der Unterakkordantin bestätigte jeweils, die in Rechnung gestellten Beträge in bar erhalten zu haben. Für diese Bestätigungen zwischen 4. Januar und 29. August 2016 benützte sie einen Stempel, der mit dem damaligen Firmensitz und der Adresse im Briefkopf nicht übereinstimmte. Die "D-Strasse, in E" war erst ab 23. November 2016 das Firmendomizil. Ungewöhnlich ist auch die geschilderte Abwicklung der Übergabe der Bargeldbeträge; und zwar soll dies immer in einer Pizzeria in Winterthur stattgefunden haben. Unklar ist zudem, wem das Geld tatsächlich übergeben worden sein soll. Im Rekurs und in der Beschwerde wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführerin das Bargeld entgegengenommen habe (act. 1 Ziff. 10). Gemäss der schriftlichen Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 8. Oktober 2020 war es "der Vertreter" der Unterakkordantin, welcher das Geld erhalten habe (act. 10 Ziff. 2). Schliesslich erscheint auch merkwürdig, dass die entsprechenden Bargeldbeträge immer am Rechnungsdatum übergeben worden sein sollen, wenn der Ehemann jeweils eine Zahlungsfrist von 14 Tagen hatte. Wie die Rechnungen zugestellt wurden, ist nicht bekannt. Auf dem Postweg konnte dies jedenfalls nicht sein, denn sonst hätte der Steuerpflichtige nicht gewusst, wieviel Geld er bei der Bank holen muss. Dass er bereits früher über die Rechnungsbeträge informiert worden wäre, wird nicht geltend gemacht und geht aus den Akten nicht hervor.



dd) Würde überdies der Behauptung der Steuerpflichtigen gefolgt, wonach in ihrer Branche Bargeldzahlungen üblich seien, wäre sie gehalten gewesen, ein Kassabuch zu führen. Wer überwiegend Einnahmen und Ausgaben aus formlos geschlossenen Verträgen erzielt, in der Regel bar bezahlt oder bezahlt wird und nicht regelmässig Rechnungen oder zumindest Quittungen auszustellen hat, ist zur Führung eines Kassabuches verpflichtet. Dieses bildet den Dreh- und Angelpunkt der Aufzeichnungen. Soll das Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist unerlässlich, dass die Bareinnahmen und -ausgaben in ihm fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig kontrolliert werden (vgl. BGer 2C-973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.4.2). Ein Kassabuch wurde von den Steuerpflichtigen nicht eingereicht, weshalb davon auszugehen ist, dass der Ehemann ein solches nicht führt. Die Bargeldzu- und abflüsse sind damit nicht nachvollziehbar.

ee) Zusätzliche Zweifel an der Begründetheit des geltend gemachten Drittaufwands bestehen, weil die Steuerpflichtigen neben der rudimentären Rechnungsstellung keine weiteren Belege zu dieser Geschäftsbeziehung eingereicht haben, obwohl sie von der Vorinstanz dazu aufgefordert wurden. Falls der Ehemann mit seinem Einzelunternehmen in keiner näheren Beziehung zur Unterakkordantin gestanden haben sollte, wäre umso mehr zu erwarten, dass er sich schriftlich absichert und die entsprechenden Dokumente aufbewahrt. Wegen des Konkurses der Unterakkordantin im Jahr 2019 sind weitere Abklärungen nicht mehr möglich. Hinzu kommt, dass die Steuerpflichtigen nicht plausibel darlegen konnten, wie sie mit dem nachträglich deklarierten Einkommen den Lebensunterhalt bestritten haben. Die Vorinstanz zeigte auf, dass das Reineinkommen bei einem Reingewinn von Fr. 65'462.– insgesamt Fr. 97'723.– betragen würde. Aufgrund des Vermögenszuwachses von Fr. 91'127.– zum Vorjahr hätte nur ein Betrag von Fr. 6'146.– für die Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung gestanden. Selbst bei grösster Sparsamkeit ist es nicht möglich, damit über die Runden zu kommen. Insbesondere betragen die monatlichen Mietkosten schon Fr. 1'000.– (act. 2/9). Gemäss Art. 38 Abs. 2 StG entspricht das Reineinkommen wenigstens dem Aufwand der davon lebenden Personen, wenn nicht die Steuerpflichtigen nachweisen, dass der Aufwand aus steuerfreien Einkünften oder aus Vermögen bestritten wurde, was die Steuerpflichtigen nicht aufzuzeigen vermocht haben. Daran würde auch nichts ändern, wenn der



Ehemann von seinem Sohn am 28. November 2016 ein Darlehen von Fr. 16'000.– erhalten haben sollte (vgl. act. 2/12). Weder der Darlehensnehmer noch der Darlehensgeber haben dieses Darlehen in ihren Steuererklärungen angegeben. Der Steuerpflichtige sei der irrigen Annahme gewesen, dass er dieses wegen Zinslosigkeit nicht habe deklarieren müssen (act. 1 Ziff. 18). Die Steuerpflichtigen führen weiter aus, dass der Sohn das Darlehen gewährt habe, weil sie aufgrund des Berufsunfalls des Steuerpflichtigen und des sich daraus ergebenden schlechteren Geschäftsverlaufs nur über wenig finanzielle Mittel verfügt hätten (act. 1 Ziff. 18). Dies steht aber in einem gewissen Widerspruch zum Umstand, dass der Steuerpflichtige am 4. November 2016 Fr. 22'000.– für einen achtjährigen Mercedes Benz S 320 CDI und am 26. Dezember 2016 Fr. 11'000.– für einen zehnjährigen Fiat Doblo bezahlte (act. 6/I/11). Die Vorinstanz hat korrekterweise darauf hingewiesen, dass die Gesamtbetrachtung der Vermögensveränderung in Relation zum Reineinkommen massgebend sei. Auf welchem Konto welche Mittel bezogen wurden, ist nicht entscheidend. Die Gesamtbetrachtung zeigt eindeutig, dass mit dem nachträglich deklarierten, massiv tieferen Reingewinn eine Deckung der Lebenshaltungskosten nicht möglich ist.

ff) Zweifel an der Begründetheit der Drittleistungen ergeben sich zudem auch aus den Dokumenten und der Buchführung der Unterakkordantin. Insbesondere wurden die hier in Frage stehenden Aufträge in ihrer Buchhaltung nicht vermerkt (act. 6/II/5). Daran ändert auch nichts, dass die Verantwortung für eine korrekte Buchführung der Unterakkordantin nicht bei den Steuerpflichtigen liegt.

d) Zusammenfassend gelingt es den Steuerpflichtigen nicht, den Aufwand der Unterakkordantin im Umfang von Fr. 109'000.– nachzuweisen. Die Voraussetzungen für eine Bilanzkorrektur sind damit nicht gegeben. Daran würde auch die Befragung des Steuerpflichtigen nichts ändern. Die ausschlaggebenden Tatsachen sind mit Belegen und Dokumenten zu untermauern. Die Steuerpflichtigen hatten Gelegenheit, ihren Standpunkt schriftlich darzulegen und machten ausführlich Gebrauch davon. Fehlende Belege, die zum Beweis einer Tatsache notwendig sind, können beweismässig nicht durch mündliche Angaben der Steuerpflichtigen aufgewogen werden. Im Übrigen ist der Zeugenbeweis im ordentlichen Steuerverfahren ausgeschlossen (Urteil des Verwaltungsgerichts B 2011/243 vom 15. Oktober 2012 E. 2.1.1, im Internet abrufbar unter: [www.sg.ch/recht/gerichte](http://www.sg.ch/recht/gerichte) und dort unter Rechtsprechung; GVP 1993 Nr.19),



weshalb die beantragte Befragung des Steuerpflichtigen als Zeuge abzuweisen ist. Massgebend ist die Veranlagungsberechnung gemäss den Einspracheentscheiden vom 17. Juni 2020. Diesen liegen die Werte des Jahresabschlusses 2016 zugrunde, welche mit der Steuererklärung 2016 eingereicht wurden. Damit ist gleichzeitig gesagt, dass es sich nicht um eine Ermessensveranlagung handelt. Der Rekurs und die Beschwerde sind abzuweisen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.– erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von je Fr. 800.– sind damit zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Rekurrenten haben die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.