



Fall-Nr.:	I/1-2020/233 und 234
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	27.01.2022
Entscheiddatum:	09.12.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09. Dezember 2021

Art. 82 Abs. 1 lit. b, Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 24, Art. 25 StHG (SR 642.14), Art. 58, Art. 59 DBG (SR 642.11). Eine buchführende Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht. Es müssen nachprüfbare Nachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein. Nachvollziehbar müssen aber nicht nur die Buchungen, sondern auch die diesen zugrundeliegenden Sachverhalte sein, was jedenfalls dann nicht möglich ist, wenn jegliche Mengenangaben fehlen. Der Steuerpflichtigen gelingt es nur teilweise, die geschäftsmässige Begründetheit für Drittleistungen nachzuweisen, weshalb die vorinstanzlich aufgerechneten Aufwände teilweise zu bestätigen sind (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. Dezember 2021, I/1-2020/233, 234). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2022/13 und B 2022/14).

Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2022/13 und B 2022/14).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X GmbH, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

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

gegen



St.Galler Gerichte

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

und

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

betreffend

Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019

Sachverhalt:

A.- Die X GmbH mit Sitz in N (nachfolgend: X) wurde am 14. Mai 2018 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist M. Die Gesellschaft bezweckt die Ausführung allgemeiner Bau-, Abdichtungs- und Montagearbeiten. Als Generalunternehmerin übernimmt sie zudem Projekt- und Bauleitungen (vgl. Zentraler Firmenindex, im Internet abrufbar unter: www.zefix.ch).

B.- Am 18. August 2020 reichte die X die Steuererklärung für das Jahr 2019 ein (Dauer des Geschäftsjahres vom 1. März 2018 bis 31. Dezember 2019), wobei sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. XXX.– und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. XXX.– deklarierte. In der Folge stellte sie auf Verlangen der Steuerbehörde weitere Geschäftsunterlagen (Kontoauszüge, Verträge usw.) zu. Das Kantonale Steueramt rechnete dem ausgewiesenen Gewinn geldwerte Leistungen an die Gesellschafterin Manuela Pepic in der Höhe von Fr. 160'690.– hinzu (Bezahlung geschäftsmässig nicht begründeter Fremdarbeiten). Nach Abzug der Steuerrückstellungen von Fr. XXX.– betrug der steuerbare Reingewinn Fr. XXX.– (satzbestimmend Fr. XXX.–). Mit Verfügung vom 28. September 2020 wurde die X aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 für die Kantonssteuern 2019 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. XXX.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. XXX.– und für die direkte



St.Galler Gerichte

Bundessteuer 2019 ebenfalls mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. XXX.– veranlagt. Die dagegen am 5. Oktober 2020 erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 23. Oktober 2020 ab.

C.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 25. November 2020 erhob die X Rekurs (Kantonssteuern) und Beschwerde (direkte Bundessteuer) bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts vom 23. Oktober 2020 seien aufzuheben und die Steuerveranlagung sei gemäss ihrer Deklaration vorzunehmen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 29. Dezember 2020 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die X nahm dazu am 14. Januar und 31. März 2021 Stellung und reichte weitere Akten ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

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

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantonssteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019. 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 Kantonssteuern 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 Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 25. November 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.

II. Kantonssteuern

3.- Im Rekursverfahren ist umstritten, ob die Vorinstanz dem steuerbaren Reingewinn des Jahres 2019 zu Recht geldwerte Leistungen in der Gesamthöhe von Fr. 160'690.– hinzurechnete. Streitig sind namentlich folgende auf dem Konto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) erfolgswirksam verbuchten Aufwände für Drittleistungen:

G GmbH	Fr.	35'900.–	(E. 3c/aa)
D AG	Fr.	41'733.75	(E. 3c/bb)
Z GmbH	Fr.	48'000.–	(E. 3c/cc)
P GmbH	Fr.	35'056.35	(E. 3c/dd)

a) Die Vorinstanz erwog, es seien grössere Beträge in bar an Unterakkordanten bezahlt worden (G GmbH: Fr. 35'900.–, D AG: Fr. 41'734.–, Z GmbH: Fr. 48'000.– und P GmbH: Fr. 35'056.–). Die Aufträge seien jeweils gestützt auf Werkverträge nach Pauschalen oder Laufmetern vergeben worden. Die Rechnung an die D AG vom 12. Februar 2019 über Fr. 3'231.– sei "nach Stunden" ausgestellt worden, obwohl im Vertrag eine Pauschale vereinbart worden sei. Zudem seien zwei mit der D AG abgeschlossene Werkverträge am 3. August 2018 von B unterzeichnet worden, obwohl



dieser erst ab dem 28. Dezember 2018 für diese Gesellschaft zeichnungsberechtigt gewesen sei. Pauschale Abrechnungen seien im Bausektor in diesem Ausmass und Umfang nicht üblich. Aufgrund dieser Unstimmigkeiten (unübliche Abrechnungen) seien die entsprechenden Belege aus dem Recht zu weisen, obwohl sie aus Sicht der Rekurrentin beweiskräftig seien. Wegen dieser Umstände und der fraglichen Zahlungsbestätigungen (Belege) seien strengere Anforderungen an die Beweise zu stellen. Dies liege vor allem daran, dass Gesellschaften, bei denen ein Konkurs absehbar sei, erfahrungsgemäss keine Buchhaltung mehr führten und die Bezahlung der Rechnungen durch die Steuerbehörde nicht überprüfbar sei. Daher seien sämtliche Umstände offenzulegen, die im konkreten Fall zur Bezahlung geführt hätten. Es reiche nicht aus, nur den Empfänger zu nennen. Vielmehr seien weitere Unterlagen wie Arbeitsrapporte, Abrechnungen und Abnahmeprotokolle vorzulegen. Nur so könne die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlungen geprüft werden. Die Rekurrentin habe diese Unterlagen nicht eingereicht, sondern mitgeteilt, dass keine schriftlichen Auftragsdokumentationen vorlägen. So sei namentlich die Arbeitsabnahme nicht dokumentiert worden. Dies irritiere vor allem deshalb, weil im Baugewerbe regelmässig Garantieleistungen beansprucht würden. Daher sei zu erwarten, dass mindestens die Arbeitsvergabe mit der Garantieleistung, Terminvereinbarung sowie der Art und dem Umfang der Arbeiten schriftlich dokumentiert würden. Es erscheine nicht glaubwürdig und sei im Übrigen unüblich, dass derart grosse Zahlungen ohne Arbeitsrapporte, Abnahmeprotokolle und weitere Sicherheiten in bar abgewickelt würden. Da all dies nicht vorliege, sei der geschäftliche Hintergrund der Barzahlungen nicht ausreichend dargetan.

Die Rekurrentin bringt dagegen vor, sie sei regelmässig als Subunternehmerin tätig und erhalte ihre Aufträge von grossen Gesamtanbietern. Aus ökonomischen Gründen und wegen der kurzen Fristen vergebe sie einzelne Teilarbeiten an andere Unternehmen. Sie besuche die Baustelle jeweils mit den Subunternehmen, bestimme mit diesen den Umfang des Auftrags und den Preis. So könnten die Beauftragten sofort oder innert weniger Tage mit der Arbeit beginnen. Es handle sich mehrheitlich um Pauschalvereinbarungen oder Aufträge, die nach Laufmetern abgerechnet würden (Abdichtungsfugen). Die Unterakkordanten würden vor allem für die Vorbereitungsarbeiten aufgeboden (Betonfräsen, Fugenschlitz-Vorbereitung), da diese keine besonderen Fachkenntnisse voraussetzten und von ungeschultem Personal



ausgeführt werden könnten. Sie kümmere sich dann als Spezialistin um die Fugearbeiten und stehe im Kontakt mit dem Auftraggeber. Die Vorarbeiten hätten keinen Einfluss auf ihre Arbeit. Nur theoretisch könnten durch diese Arbeiten Mängel entstehen. Solche wären aber unmittelbar sichtbar und könnten sofort behoben werden. Eine schriftliche Abnahme und Garantievereinbarungen seien daher nicht notwendig. So könne die Qualität jederzeit gewährleistet werden. Vor diesem Hintergrund bringe der von der Vorinstanz geforderte bürokratische Aufwand keinen Nutzen, sondern verursache nur Kosten. Art. 957 OR schreibe nicht vor, dass die gesamte mit einer Buchung zusammenhängende Korrespondenz aufbewahrt werden müsse. Es reichten einzelne Buchungsbelege. Dass in bar bezahlt worden sei, ändere nichts am Grundsatz, dass die Vorinstanz die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen habe. Ihr obliege hingegen eine Mitwirkungspflicht, der sie nachgekommen sei. So habe sie die vollständige Jahresrechnung mit den Kontoblättern eingereicht, und die Barzahlungen seien schlüssig und chronologisch dokumentiert. Dies ergebe sich auch aus einem Abgleich von Post- und Kassakonto. Die Zahlungen seien ausnahmslos an unabhängige Drittgesellschaften geleistet worden, deren Eigentümer mit ihrer Gesellschafterin verwandtschaftlich nicht verbunden gewesen seien. Dass diese Gesellschaften in Konkurs geraten seien und keine Geschäftsunterlagen (mehr) vorlägen, könne nicht ihr angelastet werden. Namentlich sei sie für allfällige buchhalterische Unterlassungen ihrer Geschäftspartner nicht verantwortlich. Sie habe sämtliche Unterlagen eingereicht und ihre Mitwirkungspflicht erfüllt.

b) Ausgangslage für die Bemessung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen ist gemäss Art. 82 Abs. 1 lit. b StG der Saldo der Erfolgsrechnung. Dieser Saldo wird gemäss Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG u.a. ergänzt durch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung des geschäftsmässig begründeten Aufwandes verwendet werden. Dies sind etwa geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 6). Nach Art. 84 Abs. 1 StG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit Art. 24 und 25 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und Art. 58 und 59 DBG überein (vgl. hinten E. 4), weshalb auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den



bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. Beweisbelastet für steuermindernde Tatsachen ist gemäss der allgemeinen Beweislastregel die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 123 N 77). Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Diese 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 Nachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR [SR 220]). 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). Für die Zwecke der Rechnungsrevision, aber auch für gezielte Nachforschungen im Zusammenhang mit der Steuerbemessung oder mit Sozialabgaben müssen die Buchungstatsachen bis zum Ausgangspunkt der ursprünglichen Transaktion zurückverfolgt werden können (Botschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts vom 21. Dezember 2007, BBl 2008 1589, S. 1698). Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern – indem sie beispielsweise 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). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen wirkt sich dies wie folgt aus: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung. Sie muss den Beweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung erbringen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 85 f.). Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen an sich Gewinnausschüttungen dar, welche aber von der ausschüttenden Gesellschaft nicht als solche offen ausgewiesen werden. Als verdeckte Gewinnausschüttung ist dabei die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche



sie Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang gewähren würde und die deshalb nicht geschäftsmässig begründet und ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 N 141, Art. 123 N 77 und 85 f.). Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.3).

c) aa) Die G GmbH (nachfolgend: G) wurde am 8. September 2015 ins Handelsregister eingetragen und am 13. November 2019 infolge Konkurses aufgelöst. Sie befasste sich im Wesentlichen mit Bauarbeiten aller Art, insbesondere Gipser- und Malerarbeiten. Die Rekurrentin erteilte der G in der Steuerperiode 2018/2019 die folgenden vier Aufträge:

Die G stellte die Beträge mit Fakturen vom 28. September 2018 (Fr. 13'500.-), 12. September 2018 (Fr. 4'000.-), 21. September 2018 (Fr. 14'800.-) und 14. Dezember 2018 (Fr. 3'600.-) in Rechnung, wobei der Gesellschafter der G den Erhalt der Barbeträge jeweils auf den Rechnungen quittierte. Die Zahlungen wurden am 28. September 2018 (Fr. 13'500.-), 13. Februar 2019 (Fr. 4'000.-), 21. September 2018 (14'800.-) und am 26. März 2019 (Fr. 3'600.-) jeweils im Konto Nr. 4400 (Aufwand für bezogene Dienstleistungen) verbucht. Für alle vier Zahlungen liegen von den Parteien unterzeichnete Auftragsbestätigungen (act. 2/6) und Rechnungen, auf denen die Barzahlungen quittiert wurden (act. 2/7), vor. Die Barzahlungen wurden zudem im Konto Nr. 1000 (Kasse) ordnungsgemäss verbucht.

Die formellen Erfordernisse an die Buchhaltung wurden damit erfüllt, jedoch ist in materieller Hinsicht der Umfang der erbrachten Leistungen nicht nachvollziehbar. So wurde beispielsweise am 6. August 2018 vereinbart, die G habe von August bis September 2018 diverse Abdichtungsarbeiten auf Balkonen und Terrassen an der S-gasse 1 für pauschal Fr. 13'500.- zu erledigen. In Rechnung gestellt wurden



Bauarbeiten mit dem Vermerk "Aushilfe – Balkone beschichten und abdichten". Anhand dieser Angaben lässt sich nicht feststellen, ob tatsächlich Leistungen im fakturierten Umfang erbracht wurden oder die Zahlung (teilweise) anderen Zwecken diene. Die Vorinstanz bemängelte daher zu Recht, die Geschäftsvorfälle seien nicht ausreichend dokumentiert worden. Erforderlich ist, dass nicht nur die Buchungen, sondern auch die diesen zugrundeliegenden Sachverhalte nachvollzogen werden können (P. Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, N 88 f.). Das ist jedenfalls dann nicht möglich, wenn jegliche Mengenangaben fehlen.

Angesichts der berechtigten Zweifel wäre es an der Rekurrentin gelegen, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen zu erbringen. Diese führte zwar aus, die Geschäfte seien nicht weiter dokumentiert worden, um bürokratischen Mehraufwand zu vermeiden. Es wäre jedoch zumutbar gewesen, zumindest die den Bauobjekten zugrunde gelegenen Aufträge einzureichen, um einen Überblick über den Umfang und die Art der zu leistenden Arbeiten zu schaffen. Da grössere Aufträge auch in der Baubranche üblicherweise schriftlich erteilt oder zumindest bestätigt werden, ist nicht davon auszugehen, dass über die Aufträge an die Rekurrentin keine Korrespondenz geführt wurde. Anhand solcher Unterlagen hätte die Vorinstanz die Aufträge an die Unterakkordanten plausibilisieren können. Die Rekurrentin war verpflichtet, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und aktiv mitzuwirken, und zwar unabhängig davon, ob sie für den streitigen Sachverhalt die Beweislast trug oder nicht (Art. 170 Abs. 1 StG; Richner/ Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 126 N 5). Dies wäre auch zumutbar gewesen, zumal die Rekurrentin mehrwertsteuerpflichtig ist und schon aus diesem Grund gemäss Art. 26 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes (SR 641.20) gewisse formelle Mindeststandards zu erfüllen hat, wie beispielsweise Art, Gegenstand und Umfang der Leistung (lit. d). Andernfalls liefe sie Gefahr, den Vorsteuerabzug nicht erfolgreich geltend machen zu können (Eidgenössisches Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung [WBF], Rechnungstellung [MWST], im Internet abrufbar unter: www.kmu.admin.ch und dort unter Praktisches Wissen/Finanzen/Steuern/MWST/Rechnungstellung, letztmals besucht am 25. August 2021; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N 1570 ff.). Da die Rekurrentin die notwendige Transparenz nicht schaffte, erfolgten die Aufrechnungen im Betrag von Fr. 35'900.– zu Recht.



St.Galler Gerichte

bb) Die Z GmbH (nachfolgend: Z) wurde am 22. August 2013 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Sie bezweckt die Ausführung von Gipser- und Malerarbeiten sowie den Handel, Transport, Im- und Export von Waren. Die Rekurrentin erteilte der Z in der Steuerperiode 2018/2019 folgende Aufträge:

Die Z stellte die Beträge mit Fakturen vom 2., 23. und 28. August 2019 in Rechnung, wobei Fr. 22'000.– am 3. September 2019 via PostFinance AG überwiesen und die beiden übrigen Rechnungen (Fr. 8'000.–/Fr. 18'000.–) in bar beglichen wurden. Die Rekurrentin verbuchte die Zahlungen am 3. September 2019 (Fr. 22'000.–), 28. August 2019 (Fr. 8'000.–) und 2. August 2019 (Fr. 18'000.–) jeweils über das Konto Nr. 4400. Für alle vier Zahlungen liegen von den Parteien unterzeichnete Auftragsbestätigungen (act. 2/6) und Rechnungen vor (act. 2/7). Die Barzahlungen wurden zudem quittiert und im Konto Nr. 1000 (Kasse) verbucht. Auch hier wurden die formellen buchhalterischen Erfordernisse erfüllt. Die Leistungen wurden jedoch nur sehr pauschaliert in Rechnung gestellt:

23. August 2019	Demontage Isolierpaneele	1.00 pauschal
Fr. 12'000.00		

	Sanierung/Betonwände	1.00 pauschal
Fr. 10'000.00		

02. August 2019	Injektionsarbeit inkl. Abdichtung	1.00 pl.
Fr. 18'000.00		

28. August 2019	Aushilfe Abdichtung	1.00 pl.
Fr. 8'000.00		

Anhand dieser Angaben lässt sich nicht ansatzweise beurteilen, ob den Zahlungen äquivalente Leistungen der Z entgegenstanden. Auch hier wäre die Rekurrentin verpflichtet gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung nachzuweisen. Es kann auf die Ausführungen in E. 3c/aa verwiesen werden. Die Aufrechnung von Fr. 48'000.– erweist sich demnach ebenfalls als rechtmässig.



St.Galler Gerichte

cc) Die D AG in Liquidation mit Sitz in G (nachfolgend: D) wurde am 8. Juni 2017 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen und am 8. März 2021 von Amtes wegen als aufgelöst erklärt. Die Gesellschaft bezweckte im Wesentlichen die Erstellung von Dichtungen, Abdichtungen, Folienabdichtungen, die damit zusammenhängenden Arbeiten sowie Renovationsarbeiten aller Art. Als Mitglied des Verwaltungsrats und Liquidator ist B im Handelsregister eingetragen. Dieser übernahm am XXX (SHAB-Publikation am XXX) die Funktion des Geschäftsführers mit Einzelunterschrift. Die Rekurrentin erteilte der D AG in der Steuerperiode 2018/2019 folgende Aufträge:

In Rechnung gestellt (inkl. 7,7 Prozent MWST) wurden in der streitigen Steuerperiode die Arbeiten für die Projekte M, wobei es sich hier um die Ortschaft X handeln dürfte, (Fr. 16'962.75, Rechnung vom 30. November 2018), O, Sargans (Fr. 21'540.–, Rechnung vom 25. Dezember 2018), und D (Fr. 3'231.–, Rechnung vom 12. Februar 2019). Die Vorinstanz wies zu Recht darauf hin, dass die beiden Aufträge vom 3. August 2018 mit einem Auftragsvolumen von immerhin Fr. 35'750.– (ohne MWST) von B unterzeichnet worden sei, obwohl dieser erst am 15. Oktober 2018 als Zeichnungsberechtigter ins Handelsregister eingetragen worden sei. Dass er, wie die Rekurrentin geltend machte, bereits vorher bei der D temporär tätig gewesen sei, ist nicht dargetan und ändert nichts daran, dass er diese Gesellschaft zu jenem Zeitpunkt vertraglich nicht verpflichten konnte. Da dies zwischen der Rekurrentin und der D jedoch nicht streitig ist, hat dieser Umstand in steuerrechtlicher Hinsicht keine Auswirkungen. Ins Gewicht fällt dagegen, dass B die Rechnung vom 25. Dezember 2018 über Fr. 21'540.– (Projekt O) am 28. Dezember 2018 mit dem Vermerk "Betrag erhalten" unterzeichnete, obwohl ihm das Geld – zumindest an jenem Tag – nicht in bar zufluss. Vielmehr wurde der Rechnungsbetrag gemäss Buchhaltung der Rekurrentin (act. 6/3) am 28. Dezember 2018 über das Kontokorrentkonto der Gesellschafterin (Konto Nr. 2230) verbucht. Aus buchhalterischer Sicht wurden die Fr. 21'540.– demnach nicht an die D überwiesen, sondern kamen der Gesellschafterin zugute. Die Vorinstanz rechnete diesen Betrag daher zu Recht dem steuerbaren Reingewinn zu.

Die Rechnungen vom 30. November 2018 über Fr. 16'962.75 und 12. Februar 2019 über Fr. 3'231.– wurden gemäss Buchhaltung in bar bezahlt, wobei B die Zahlungen



St.Galler Gerichte

quittierte ("Betrag erhalten"). Die Rekurrentin buchte diese Beträge am 7. Dezember 2018 und 2. April 2019 aus der Kasse aus. Unklar ist, weshalb in der Auftragsbestätigung für das Projekt D vom 10. Januar 2019 eine Pauschale von Fr. 3'000.– für Abdichtungsarbeiten vereinbart, dann aber doch nach Stunden abgerechnet wurde ("eine Person à 60 St." zu einem Ansatz von Fr. 50.–). Die Rechnung vom 30. November 2018 entspricht hingegen der Auftragsbestätigung vom 3. August 2018, worin 350 Laufmeter Fensterabdichtungen zu einem Preis von Fr. 45.– pro Laufmeter, insgesamt Fr. 15'750.– (exkl. MWST), vereinbart wurden. Die Zahlungen sind zwar knapp, aber ausreichend dokumentiert und begründet, zumal die Projekte D (dabei handelte es sich um die Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses) und M (Bau einer Residenz) zu der von der Rekurrentin angegebenen Zeit realisiert wurden (vgl. Referenzobjektbeschreibungen der X AG, im Internet abrufbar unter: xxx). Auf die Aufrechnung von Fr. 20'193.75 ist deshalb zu verzichten.

dd) Die P GmbH mit Sitz in O (bis 31. Januar 2019 in W) wurde am 8. Februar 2018 ins Handelsregister eingetragen. Sie ist ebenfalls in der Baubranche tätig (Armierungs-, Plattenleger- und Reinigungsarbeiten sowie allgemeine Baudienstleistungen), wobei sie auch Handel mit Bau-, Baunebenprodukten, Möbeln, Fahrzeugen und Waren aller Art betreibt. Diese Gesellschaft wurde von der Rekurrentin am 11. September 2019 wie folgt beauftragt: Projekt O; Sanierung Betonwände; KomiFlex, -FLK, Abdichtungen, Rissinjektionen; Material wird vom Auftraggeber gestellt; 93 Laufmeter à Fr. 350.– = Fr. 32'550.– (exkl. MWST); Arbeitsbeginn September 2019.

Die P GmbH stellte der Rekurrentin am 8. Oktober 2019 folgende Arbeiten in Rechnung: "Baustelle O, Wasserdicht, 93 Laufmeter à Fr. 350.–, Total Fr. 32'550.–" (zzgl. MWST von Fr. 2'506.35), wobei auf dem Rechnungsformular aufgedruckt wurde "Geld Bar erhalten". Die P GmbH quittierte mittels Stempel und Unterschrift, ohne jedoch zu vermerken, wann sie das Geld erhielt. In der Buchhaltung der Rekurrentin wurde der Rechnungsbetrag am 26. November 2019 als Aufwand für bezogene Dienstleistungen (Konto Nr. 4400) über die Kasse ausgebucht. Der Geschäftsvorfall wurde demnach ordnungsgemäss verbucht, zwar knapp, aber ausreichend dokumentiert und begründet, auch wenn es ungewöhnlich erscheint, dass die Rechnung am 8. Oktober 2019 mit dem aufgedruckten Vermerk "Geld Bar erhalten" erstellt, die Barzahlung seitens der Rekurrentin aber erst am 26. November 2019



verbucht wurde. Auf eine Aufrechnung im Betrag von Fr. 35'056.35 ist demnach ebenfalls zu verzichten.

ee) Als Zwischenfazit kann somit festgehalten werden, dass sich die Zahlungen an die P GmbH von Fr. 35'056.35 und an die D AG in der Höhe von Fr. 20'193.75 (Fr. 3'231.– und Fr. 16'962.75), insgesamt Fr. 55'250.10, als gerade noch ausreichend dokumentiert und begründet erweisen. Hingegen ist es der Rekurrentin nicht gelungen, die geschäftlichen Hintergründe der übrigen streitigen Zahlungen darzulegen. Diese basierten auf nur pauschal formulierten Rechnungen, die keine Rückschlüsse auf tatsächlich geleistete Arbeiten zulassen. Die Aufrechnungen der Vorinstanz erweisen sich daher im Umfang von Fr. 105'439.90 als rechtmässig (Fr. 160'690.– abzüglich Fr. 55'250.10). Eine Korrektur des steuerbaren Reingewinns in dieser Grössenordnung erscheint auch unter dem Blickwinkel der Verhältnismässigkeit als angemessen, wie nachfolgend zu zeigen ist.

d) In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Rekurrentin in der Steuerperiode 2018/2019 einen Nettoerlös (Umsatz) von Fr. XXX erzielte. Dieser Betrag wurde von der Vorinstanz nicht korrigiert. Weiter wurden in der Steuerperiode Material- und Warenaufwand (inkl. Import- und Bearbeitungsgebühren) in der Höhe von Fr. XXX, Aufwand für bezogene Dienstleistungen (Konto Nr. 4400) von insgesamt Fr. XXX, übriger Betriebsaufwand von Fr. XXX und Personalaufwand von Fr. XXX verbucht. Der Aufwand belief sich somit auf Fr. XXX. Die Personalaufwandquote (Personalaufwand/ Umsatz x 100) betrug demnach 32,4 Prozent und lag damit deutlich unter dem statistischen Durchschnitt des vergleichbaren Baugewerbes von 42,1 Prozent, was für eine sehr hohe Produktivität sprechen würde (vgl. Bundesamt für Statistik [BFS], Buchhaltungsergebnisse Schweizer Unternehmen, Geschäftsjahre 2017-2018, Neuchâtel 2020, TA3.43, S. 64, im Internet abrufbar unter www.bfs.admin.ch und dort unter Statistiken finden/06-Industrie, Dienstleistungen/Wertschöpfungsstatistik, besucht am 9. Dezember 2021; vgl. zur Personalaufwandquote M. Zollinger, Das [kaufmännische] Unternehmen, Zürich/St. Gallen 2019, N 822 mit Hinweisen). Zu beachten ist allerdings, dass die im Konto Nr. 4400 verbuchten Zahlungen (mit Ausnahme derjenigen für Kranarbeiten von insgesamt Fr. XXX.–) den Charakter von Personalkosten haben, da damit zusätzliche Personalressourcen eingekauft wurden. Die verbuchten Kosten, insgesamt Fr. XXX, wären demnach eher dem



St.Galler Gerichte

Personalaufwand zuzuordnen (Konto Nr. 5900: Leistungen Dritter; vgl. Schweizer Kontenrahmen KMU, im Internet abrufbar unter: www.kmu.admin.ch und dort unter Praktisches Wissen/Finanzen/Buchhaltung und Revision/Jahresabschlüsse/Revisionsstelle/Wie man seine Buchhaltung organisiert, besucht am 9. Dezember 2021). Die gesamten Personalkosten beliefen sich demnach nicht auf Fr. XXX, sondern auf Fr. XXX (Fr. XXX + [Fr. XXX abzüglich Fr. XXX.–]). Daraus resultierte eine für die Baubranche ungewöhnlich hohe Personalaufwandquote von 58,05 Prozent, was ein Hinweis auf überhöhte Zahlungen an die Unterakkordanten sein kann. Da sich weder aus der Buchhaltung der Rekurrentin noch aus deren Ausführungen eine Erklärung für die rund Fr. 100'000.– über dem Branchendurchschnitt liegenden Personalkosten ergibt, erscheint eine entsprechende Aufrechnung auch aufgrund dieser Kontrollrechnung als angemessen.

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 23. Oktober 2020 ist aufzuheben. Die aufgerechneten Aufwände für bezogene Dienstleistungen in der Höhe von Fr. 160'690.– sind um Fr. 55'250.10 zu reduzieren und auf Fr. 105'439.90 festzulegen. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Art. 82 Abs. 1 und Art. 84 Abs. 1 StG entsprechen im Wesentlichen Art. 58 und 59 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 24 und 25 StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantonssteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantonssteuern. Demnach ist die Beschwerde ebenfalls teilweise gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 23. Oktober 2020 ist aufzuheben. Die aufgerechneten Aufwände für bezogene Dienstleistungen in der Höhe von Fr. 160'690.– sind um Fr. 55'250.10 zu reduzieren und auf Fr. 105'439.90 festzulegen. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

IV. Kosten



5.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens der Rekurrentin und Beschwerdeführerin zu zwei Dritteln aufzuerlegen; einen Drittel der Kosten hat der Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.–, insgesamt Fr. 1'600.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung [sGS 941.12] und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.– sind mit dem Kostenanteil der Rekurrentin und Beschwerdeführerin von Fr. 1'066.– zu verrechnen und der Rekurrentin und Beschwerdeführerin im Restbetrag von Fr. 534.– zurückzuerstatten.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP; PK VRP/SG-Linder, Art. 98^{bis} N 16; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021]; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N 1184).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 23. Oktober 2020 aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 23. Oktober 2020 aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) zu zwei Dritteln zu bezahlen; einen Drittel der Kosten trägt der Staat. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird mit dem Kostenanteil der Rekurrentin von Fr. 533.– verrechnet und der Rekurrentin im Restbetrag von Fr. 267.– zurückerstattet.



4.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) zu zwei Dritteln zu bezahlen; einen Drittel der Kosten trägt der Staat. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird mit dem Kostenanteil der Beschwerdeführerin von Fr. 533.– verrechnet und der Beschwerdeführerin im Restbetrag von Fr. 267.– zurückerstattet.