



Fall-Nr.:	I/1-2020/64, 65, 66, 67, 68, 69
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	30.11.2022
Entscheiddatum:	25.04.2022

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25.04.2022

Art. 82 Abs. 1 lit. b, Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 58 Abs. 1 lit. a und b, Art. 59 DBG (SR 642.11), Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR (SR 220). Im Rahmen verschiedener Veranlagungen wurden dem Reingewinn verschiedene Beträge mangels geschäftlicher Begründetheit hinzugerechnet. Die eingereichten Belege sind nicht geeignet, die angeblichen Barzahlungen an Dritte nachzuweisen. Dass einzelne Rechnungen quittiert wurden, reicht allein nicht aus für den Nachweis der Zahlung. Vielmehr ist der konkrete Einzelfall zu prüfen. Auch wenn eine Barzahlung belegt wurde, ist damit deren geschäftlicher Hintergrund noch nicht dargetan. Die Rekurrentin kann sich in dieser Hinsicht nicht auf Branchenüblichkeit berufen. Sie hat die Geschäftsvorfälle ebenso nachvollziehbar zu dokumentieren wie alle anderen Steuerpflichtigen auch (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. April 2022, I/1-2020/64-69).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 25. April 2022

Besetzung

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

Geschäftsnr.

I/1-2020/64, 65, 66, 67, 68, 69

Parteien

A __ GmbH,

**Rekurrentin und
Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Rechtsanwalt Armin Thaler und Rechtsanwältin Erna Sinanovic, at ag Rechtsanwälte und Steuerexperten, Gartenstrasse 8, Postfach 38, 9004 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2013, 2014 und 2015



Sachverhalt:

A.- Die A.___ GmbH mit Sitz in R.___ wurde am ___ ins Handelsregister eingetragen. Deren Zweck ist unter anderem das Ausführen von Gipserarbeiten an Neu- und Umbauten im Innen- und Aussenbereich. Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der mit einem Stammkapital von Fr. ___ ausgestatteten Gesellschaft ist B.___; er ist einzelzeichnungsbe-rechtigt.

B.- Die A.___ GmbH deklarierte in den Steuererklärungen 2013, 2014 und 2015 steuerbare Reingewinne von Fr. 5'477.– (2013), Fr. 3'421.– (2014) und Fr. 15'169.– (2015) sowie Eigenkapitale von Fr. 33'780.– (2013), Fr. 37'201.– (2014) und Fr. 52'370.– (2015). Im Rahmen der zeitweise sistierten Veranlagungsverfahren rechnete das Kantonale Steueramt den steuerbaren Reingewinnen 2013 und 2014 je Fr. 50'000.– und dem steuerbaren Reingewinn 2015 Fr. 84'665.– hinzu. Unter Berücksichtigung zusätzlicher Abzüge, namentlich der Steuerrückstellungen, wurde die A.___ GmbH mit Verfügungen vom 28. Juli 2017 für die Kantonssteuern 2013, 2014 und 2015 mit steuerbaren Reingewinnen von Fr. 45'400.– (2013), Fr. 43'400.– (2014), Fr. 66'800.– (2015) und steuerbaren Eigenkapitalen von Fr. 20'000.– (2013), Fr. 14'000.– (2014), Fr. 17'000.– (2015) sowie für die direkte Bundessteuer mit steuerbaren Reingewinnen von Fr. 45'400.– (2013), Fr. 43'400.– (2014) und Fr. 66'800.– (2015) veranlagt. Die am 28. August 2017 dagegen erhobenen Einsprachen wies das Kantonale Steueramt hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 mit Entscheidungen vom 13. Februar 2020 ab. Die Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen 2015 wurden dagegen – ebenfalls mit Entscheidungen vom 13. Februar 2020 – teilweise gutgeheissen, der steuerbare Reingewinn auf Fr. 29'500.– und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 26'000.– festgesetzt.

C.- Mit Eingaben vom 16. März 2020 erhob die A.___ GmbH bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) Rekurse (Kantonssteuern 2013-2015) und Beschwerden (direkte Bundessteuer 2013-2015) gegen die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts vom 13. Februar 2020. Sie beantragte, die steuerbaren Gewinne seien auf die ursprünglich deklarierten Beträge festzusetzen (2013: Fr. 5'477.–, 2014: Fr. 3'421.–, 2015: Fr. 15'169.–), eventualiter sei festzustellen, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen, sondern geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand vorgelegen habe. Die Verfahren der einzelnen Steuerjahre seien zudem zu vereinigen. Mit Vernehmlassung vom 8. Mai 2020 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Rekurse und Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Stellungnahme zu den Beschwerden. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin nahm zur Vernehmlassung des Kantonalen



Steueramts mit Eingabe vom 22. Juni 2020 schriftlich Stellung. Das Kantonale Steueramt verzichtete auf eine weitere schriftliche Eingabe.

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

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- [...]

2.- [...]

3.- a) [...]

b) Die Steuerpflichtige stellte den Eventualantrag, es sei festzustellen, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand vorliege. Das Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung setzt ein spezifisches schutzwürdiges, rechtliches oder tatsächliches Interesse voraus. Schutzwürdig ist das Interesse dann, wenn der Private bei Verweigerung der nachgesuchten Feststellung Vorkehrungen treffen oder unterlassen würde und ihm dadurch Nachteile entstünden. Eine Feststellungsverfügung fällt hingegen ausser Betracht, wenn das schutzwürdige Interesse mit einer rechtsgestaltenden Verfügung gewahrt werden kann (BGE 137 II 199 E. 6.5; RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, N 1279 ff.). Hier ist zu untersuchen, ob verbuchter Aufwand geschäftsmässig begründet war. Die Vorinstanz hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen oder geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand vorliege, keinen Einfluss auf die Gewinnsteuer habe. In beiden Fällen sind die entsprechenden Aufwendungen aufzurechnen. Relevant ist die Beantwortung der Frage hingegen im Zusammenhang mit der Steuerpflicht natürlicher Personen. Auf dieser Ebene ist zu prüfen, ob die Aufrechnung eines geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands beim Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung der Einkommenssteuer unterliegt. In diesem Verfahren geht es jedoch ausschliesslich um die Steuerpflichtige als juristische Person. Ein Feststellungsinteresse liegt daher nicht vor, weshalb auf den Eventualantrag nicht einzutreten ist. Im Übrigen ist auf die Rekurse und die Beschwerden einzutreten.



II. Kantonssteuern

4.- Im Rekursverfahren ist streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz in den Steuerjahren 2013 bis 2015 zu Recht verschiedene Barzahlungen an einzelne Unterakkordantinnen dem Reingewinn zugerechnete. Es handelt sich um folgende Aufrechnungstatbestände:

Jahr 2013: 65 % der Barzahlungen an C.___ GmbH	Fr. 50'000.– (E. 4c)
Jahr 2014: 75 % der Barzahlungen an D.___ GmbH, E.___ GmbH und F.___ GmbH	Fr. 50'000.– (E. 4d)
Jahr 2015: Barzahlungen an die G.___ GmbH und die H.___ GmbH.	Fr. 17'400.– (E. 4e)

a) Die Vorinstanz brachte vor, dass in den Geschäftsjahren 2013 bis 2015 grössere Beträge jeweils bar an Unterakkordantinnen bezahlt worden seien. Die Rekurrentin habe entsprechende Rechnungen und Regierapporte eingereicht. Die Arbeiten seien auf den Rechnungen ungenau umschrieben worden, wie z.B. "Gipserarbeiten – diverse Baustellen" oder "innere Verputzarbeiten". Gemeinsam sei den Regierapporten, dass die jeweiligen Baustellen nicht bezeichnet und insbesondere keine Adressen angegeben worden seien. Entweder sei pauschal über einen gewissen Zeitraum oder tageweise abgerechnet worden, was in diesem Umfang unüblich sei. Zudem fehlten auf den Regierapporten die Namen der Mitarbeiter und die Unterschriften der beauftragten Unternehmen. Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Barzahlungen ergäben sich auch aus dem Umstand, dass die Rekurrentin keine Barumsätze verbucht habe. Sämtliche von ihr gestellten Rechnungen seien mittels Banküberweisung beglichen worden. Angesichts der hohen Verlust- und Diebstahlrisiken sei nicht nachvollziehbar, weshalb derart hohe Summen an die Unterakkordantinnen in bar ausbezahlt worden seien. Weiter sei eine Gesellschaft nach Art. 957a OR verpflichtet, ihre Geschäftsvorfälle konkret und umfassend zu dokumentieren. Weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren seien aber entsprechende Unterlagen, wie Offerten, Werkverträge oder Korrespondenz, eingereicht worden. Dies erstaune, weil im Baugewerbe regelmässig Garantieleistungen beansprucht würden, die vom Verursacher des Mangels erbracht werden müssten. Daher seien die Aufträge zumindest minimal zu dokumentieren, zumal die Steuerpflichtige mit den Unterakkordantinnen keine längerfristigen Geschäftsbeziehungen gepflegt habe. Gerade bei solch neuen Geschäftsbeziehungen mit Jungunternehmen sei eine vertragliche Absicherung besonders wichtig. Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der streitigen Zahlungen sei nicht erbracht, weshalb die Aufrechnung zu Recht erfolgt sei.

Die Rekurrentin hielt demgegenüber zusammengefasst fest, dass sie aufgrund des harten Preiskampfes im Baugewerbe jeden Auftrag habe annehmen müssen, um weitere Aufträge



vom grössten Auftraggeber zu erhalten. Zudem habe ihr Geschäftsführer seinen Führerausweis für die Dauer von zwei Jahren abgeben müssen und sei daher auf die Chauffeurdienste eines Mitarbeiters angewiesen gewesen. Entsprechend habe sie Unterakkordantinnen beiziehen müssen. Die Barzahlungen seien von deren Geschäftsführern auf den Rechnungen jeweils quittiert worden. Allein aus der Höhe der Beträge könnten sich keine Zweifel an der geschäftlichen Begründetheit der Aufwendungen ergeben. Die Regierapporte lägen vor und die Geschäftsvorfälle seien ordnungsgemäss verbucht worden. Weiter habe die Vorinstanz die ordnungsgemäss geführte Jahresrechnung nicht rechtsgenügend angezweifelt und den Beweis der materiellen Unrichtigkeit nicht erbracht. Da sie einen Teil der Barzahlungen an einen unabhängigen Dritten als geschäftsmässig begründet akzeptiert habe, sei es willkürlich, den Rest anders zu beurteilen.

b) Ausgangspunkt 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). 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 Aufwands 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). Aufwendungen werden bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 84 Abs. 1 StG). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit dem Recht zur direkten Bundessteuer überein (Art. 58 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 59 DBG), weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. 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 aufgeführten Beispielen ist generell nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Eine Aufwendung ist 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 einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründet-



heit 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). 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 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).

c) Im Jahr 2013 verbuchte die Rekurrentin insgesamt fünf Barzahlungen an die C.____ GmbH (nachfolgend C.____) im Gesamtbetrag von Fr. 75'000.– (13. Mai: Fr. 10'000.–, 28. Mai: Fr. 5'000.–, 7. Juni: Fr. 10'000.–, 24. August: Fr. 25'000.–, 30. September: Fr. 25'000.–). Die Buchungen erfolgten über das Konto Nr. 3900 (Unterakkordanten/Fremde Arbeiten) und wurden in der Erfolgsrechnung als Ertragsminderung ausgewiesen (act. 6/V/03c).

aa) Die Rechnung vom 13. Mai 2013 über Fr. 10'000.– betraf Gipserarbeiten auf diversen Baustellen. Gemäss dem nicht datierten Regierapport handelte es sich jedoch nur um ein Objekt, ein Mehrfamilienhaus in Rorschacherberg. Danach sollen dort vom 1. bis 8. Mai 2013 200 Arbeitsstunden geleistet worden sein. Die C.____ quittierte den Erhalt der Barzahlung auf der Rechnung (act. 6/V/03c/1). Die Rekurrentin machte geltend, dieser Betrag decke sich mit demjenigen über Fr. 15'811.20, den sie der K.____ AG, L.____, am 26. April 2013 in Rechnung gestellt habe (act. 2a/27). Aus den Akten erschliesst sich dies jedoch nicht. Die entsprechende Transferbuchung ist nicht nachvollziehbar. Einerseits ist der von der C.____ fakturierte Betrag nicht annähernd deckungsgleich mit dem streitigen Barbetrag von Fr. 10'000.–. Andererseits wurde die Rechnung der C.____ nach Zeitaufwand, die Rechnung an die K.____ AG hingegen nach Fläche abgerechnet (act. 6/X/01b/11). Weiter will die C.____ die Arbeiten gemäss Regierapport zwischen dem 1. und 8. Mai 2013 ausgeführt haben, die Rechnung an die K.____ AG datiert indes vom 26. April 2013, mithin vor Abschluss der Arbeiten. Die K.____ AG bestätigte gegenüber der Vorinstanz, dass die Arbeiten auf der Baustelle



"R.____" bereits vor Rechnungsstellung ausgeführt worden seien (act. 6/IX/04). Das Vorbringen der Rekurrentin, es sei logisch, dass bei Rechnungsstellung nach Fläche keine Regiestunden verrechnet werden könnten und der Zeitpunkt der Arbeiten nicht ersichtlich sei, hilft vor diesem Hintergrund nicht weiter. Dass die Daten auf dem Regierapport nicht den eigentlichen Arbeitsdaten entsprechen, weil die Regierapporte oftmals erst im Nachhinein in Eile erstellt würden, wie die Rekurrentin weiter vorbrachte, überzeugt ebenfalls nicht. Im Gegenteil, dies erweckt grundsätzliche Zweifel an der Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen. Die Rechnung vom 13. Mai 2013 korreliert auch mit keiner anderen der K.____ AG gestellten Faktura, namentlich nicht mit derjenigen vom 9. Mai 2013. Gemäss Rapport vom 25. April 2013 wurden vom 12. bis 20. April 2013 lediglich 15,5 Regiestunden in "R.____" geleistet (act. 6/X/01a/12).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es an der Rekurrentin gelegen wäre, die geschäftlichen Transaktionen transparent und nachvollziehbar zu belegen. Dies betrifft namentlich auch die geltend gemachten Leistungen von Unterakkordanten, die einem ursprünglich der Rekurrentin erteilten, von ihr aber nicht selbst ausgeführten Auftrag zuzuordnen sind. Dem Gericht ist es nicht zuzumuten, in den Akten nach möglichen geschäftlichen Zusammenhängen zu suchen. Die Rekurrentin kann sich in dieser Hinsicht nicht auf Branchenüblichkeit berufen. Sie hat die Geschäftsvorfälle ebenso nachvollziehbar zu dokumentieren wie alle anderen Steuerpflichtigen auch.

bb) Gemäss der Rechnung vom 28. Mai 2013 verrichtete die C.____ vom 16. bis 29. Mai 2013 Gipserarbeiten im Umfang von 100 Stunden auf "div. Baustellen". Aufgrund des nicht datierten Regierapports wurde jedoch nur auf der Baustelle "H.____strasse" gearbeitet. An welchem Ort das war, ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich. Zwar wurde der K.____ AG für dieses Objekt Rechnung gestellt, jedoch bereits im 11. April 2013 für 27 Stunden und am 9. Mai 2013 für 9 Stunden (act. 6/X/01a/12 und 13), somit vor dem von der C.____ angegebenen Zeitraum. Die geschäftsmässige Begründetheit der Barzahlung ist daher nicht dargetan.

cc) Gemäss Rechnung vom 7. Juni 2013 und entsprechendem Regierapport sind im Zeitraum zwischen 30. Mai und 6. Juni 2013 für die Baustelle "Mehrfamilienhaus R.____" Gipserarbeiten im Umfang von 200 Stunden zu je Fr. 50.– erbracht und nach Angaben der Rekurrentin bar beglichen worden. Die Rechnung vom 30. Mai 2013 an die K.____ AG in der Höhe von Fr. 20'356.90 (act. 2a/29) deutet darauf hin, dass der Auftrag an die C.____ weitergegeben worden sei. Ein Vergleich der beiden Rechnungen zeigt indessen, dass es nicht um



dieselbe Arbeitsleistung geht. In zeitlicher Hinsicht bestätigte die K.____ AG, dass die abgerechneten Arbeiten für die Baustelle in R.____ im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, somit vor dem 30. Mai 2013, bereits ausgeführt worden seien (act. 6/IX/04). Dies steht im Widerspruch zu den rapportierten Daten der C.____ (30. Mai bis 6. Juni 2013). Zudem fakturierte die C.____ nach Zeitaufwand, während die Rekurrentin die Arbeiten nach Fläche in Rechnung stellte. Der Hinweis der Rekurrentin, wonach es in der Gipserbranche bei der Dokumentierung öfters zu Datumsverwechslungen komme, hilft nicht weiter. Aufgrund der zeitlichen und inhaltlichen Diskrepanz zwischen beiden Rechnungen ist mit der Vorinstanz von erheblichen Zweifeln an der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlung auszugehen.

Die Rekurrentin beantragt in diesem Zusammenhang die Edition der Jahresrechnung und der Steuererklärung der C.____, um nachzuprüfen, ob diese Gesellschaft den streitigen Betrag verbucht habe. Dies würde indes nicht weiterhelfen, denn die geschäftliche Begründetheit ergibt sich nicht aus dem blossen Buchungsvorgang, sondern aus Zweck und Hintergrund einer Transaktion. Der Beweisantrag ist daher abzuweisen. Ebenso ist der Antrag, V.____ persönlich zu befragen, abzuweisen. Gemäss der Rekurrentin habe dieser Mitarbeiter den Geschäftsführer, dem für mindestens zwei Jahre der Führerausweis entzogen worden sei, jeweils zu den Baustellen gefahren. Da jedoch unbestritten ist, dass die Rekurrentin auf Baustellen tätig war, kann auf die Befragung verzichtet werden.

dd) Mit den Akontorechnungen der C.____ vom 24. August und 30. September 2013 wurden der Rekurrentin jeweils pauschal Fr. 25'000.– in Rechnung gestellt und von dieser angeblich bar bezahlt. Gemäss den beiden Regierapporten sollen in den Zeiträumen vom 22. Juli bis 19. August 2013 und 2. September bis 27. September 2013 Aussenwärmämmungen angebracht worden sein, und zwar auf den Baustellen "MFH S.____" und "MFH C.____" (act. 6/V/03c); nähere Angaben zu Mengen und Zeiten fehlen. Die Rekurrentin führte aus, die Leistungen der K.____ AG seien mit Rechnungen vom 12. September 2013 (Fr. 17'946.–) und 27. September 2013 (Fr. 13'591.80) weiterverrechnet worden (act. 2a/30 und 31). Es fällt zunächst auf, dass die zwei Rechnungen der C.____ (act. 6/V/03c/4 und 5) die BKP-Nummern 262.2 (Verputzte Aussenwärmämmung) betrafen, während der K.____ AG am 27. September 2013 innere Verputzarbeiten (BKP 271.0) in Rechnung gestellt wurden. Ein sachlicher Zusammenhang zwischen diesen beiden Rechnungen ist nicht ersichtlich. Mit Rechnung vom 12. September 2013 stellte die Rekurrentin der K.____ AG Gipserarbeiten für diverse Baustellen in Rechnung. Gemäss den Rapporten betrafen die Arbeiten den Zeitraum vom 19. August bis 11. September 2013. Zu jenem Zeitpunkt lag zwar die Rechnung der C.____ vom 24. August 2013 vor. Diese betraf jedoch den Zeitraum vom 22. Juli bis 19. Au-



gust 2013. Die zweite Rechnung der C.____ wurde erst später, am 30. September 2013, erstellt, weshalb diese Leistungen der K.____ AG nicht bereits am 12. September 2013 fakturiert werden konnten. Die Rekurrentin machte geltend, die C.____ sei wohl in Liquiditätsschwierigkeiten gewesen, weshalb pauschal akonto Fr. 25'000.– überwiesen worden seien. Da es sich um Akontozahlungen gehandelt habe, sei der Zeitpunkt der Rechnungsstellung nicht entscheidend. Aus den Akten lässt sich nicht nachvollziehen, weshalb die Rekurrentin der C.____ für Leistungen, die sie der K.____ AG mit insgesamt Fr. 31'087.80 (Fr. 17'496.– + Fr. 13'591.80) in Rechnung stellte, Akontozahlungen von insgesamt Fr. 50'000.– hätte leisten sollen. Soweit auch hier die Edition der Jahresrechnung und der Steuererklärung beantragt wurde, kann auf die vorstehenden Ausführungen (E. 4c/cc) verwiesen werden. Der Beweisantrag ist abzuweisen.

ee) Die Rekurrentin macht unter Verweis auf die Rechtsprechung der VRK (VRKE I/1-2016/127, 128 vom 18. August 2011 E. 3c, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung) geltend, die Rechnungen der C.____ seien jeweils quittiert worden, was gemäss VRK grundsätzlich zum Nachweis der Zahlung ausreiche. In dieser Absolutheit trifft dies jedoch nicht zu. Zu prüfen ist vielmehr der konkrete Einzelfall. Auch wenn eine Barzahlung rechtsgenügend belegt wurde, ist damit deren geschäftlicher Hintergrund noch nicht dargetan. Lässt sich dieser nicht nachweisen, ist von berechtigten Zweifeln an der geschäftlichen Begründetheit auszugehen. Dies ist hier der Fall, zumal auch die ordnungsgemässe Buchführung in Frage steht. So wies das Kassenkonto im September 2013 einen Negativsaldo auf, was ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein nicht ordnungsgemäss verbuchter Geschäftsvorgänge ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1635/2006 vom 27. August 2008).

ff) Somit ergibt sich, dass die geschäftsmässige Begründetheit der im Jahr 2013 an die C.____ geleisteten Barzahlungen im Betrag von Fr. 75'000.– nicht dargetan ist. Die Vorinstanz verzichtete indes auf eine vollständige Aufrechnung, weil sie es als erwiesen erachtete, dass die C.____ im Auftrag der Steuerpflichtigen für deren Hauptkundin, die K.____ GmbH, in gewissem Umfang tätig war. Sie rechnete daher Fr. 50'000.– auf, was als zurückhaltend erscheint.

d) Im Steuerjahr 2014 leistete die Rekurrentin Barzahlungen in der Gesamthöhe von Fr. 80'300.– an die D.____ GmbH, E.____ GmbH und die F.____ GmbH. Sie macht geltend, dass die diesen Unterakkordantinnen bar bezahlten Beträge mit den der K.____ AG in Rechnung gestellten Arbeiten übereinstimmten und daher geschäftsmässig begründet seien.



aa) Aus der Rechnung der D.____ GmbH vom 23. Mai 2014 und dem nicht datierten Regierapport ergibt sich, dass zwischen dem 5. und 13. Mai 2014 auf der Baustelle "MFH R.____" Leistungen ("innere Verputzarbeiten") im Umfang von insgesamt 226 Stunden à Fr. 50.– (Fr. 11'300.–) erbracht wurden (act. 6/V/04b-1). Die Steuerpflichtige verweist in diesem Zusammenhang auf ihre Rechnungen vom 12. und 15. Mai 2014 an die K.____ AG. Darin seien Arbeiten auf der Baustelle "R.____" im Wert von Fr. 3'400.– (Anteil "R.____", Rechnung vom 12. Mai 2014) und Fr. 2'353.30.– (Rechnung 15. Mai 2014) fakturiert worden (vgl. act. 1a, S. 14 Ziff. 16). Die Vorinstanz habe wissentlich eine weitere Rechnung an die K.____ AG über Fr. 17'168.75 ausser Acht gelassen. Inwiefern eine Verbindung zwischen den beiden Rechnungen vom 12. und 15. Mai 2014 (act. 6/X/02b/23 und 26) und der Rechnung der D.____ GmbH vom 23. Mai 2014 bestehen soll, ist nicht nachvollziehbar. Einerseits stimmen sie betragsmässig nicht überein, andererseits wurden der K.____ GmbH mit Rechnung vom 12. Mai 2014 für die Arbeiten vom 5. bis 9. Mai 2014 92 Stunden in Rechnung gestellt, auf dem Regierapport Nr. 5 der Steuerpflichtigen wurden in dieser Zeit aber 160 Stunden notiert. In der Rechnung vom 15. Mai 2014 (act. 6/X/02b/24) wurden zudem nicht Stunden, sondern Quadratmeter und Laufmeter fakturiert. Aus der im Rekurs- und Beschwerdeverfahren neu eingebrachten Rechnung vom 15. Mai 2014 über Fr. 17'168.75 (act. 2a/31) ergibt sich ebenfalls keine eindeutige Übereinstimmung der Leistungen. Es ist daraus insbesondere nicht ersichtlich, wann die Arbeiten ausgeführt wurden. Die geschäftliche Begründetheit der weiteren Rechnungen der D.____ GmbH im Gesamtbetrag von Fr. 23'000.–, datiert vom 5., 15. und 29. Dezember 2014 (act. 6/V/4b/6, 7 und 8), ist ebenfalls nicht dargetan. Da jeweils lediglich der Vermerk "div. Baustellen von K.____ GmbH" angebracht wurde, ist insbesondere nicht ersichtlich, wo gearbeitet worden sein soll. Damit ist nicht nachvollziehbar, ob tatsächlich Leistungen im verrechneten Umfang erbracht wurden.

bb) Mit zwei Rechnungen der E.____ GmbH wurden pauschal je Fr. 13'500.– für Verputzarbeiten in Rechnung gestellt (act. 6/V/04b/2 und 3). Die Rechnung vom 22. August 2014 (act. 6/V/46) betraf "diverse Baustellen in X.____, Y.____, S.____". Nähere Angaben zu den Objekten wurden nicht gemacht. Aus dem nicht datierten Regierapport Nr. 7 ist einzig ersichtlich, dass insgesamt 250 Stunden aufgeschrieben wurden. Mit der zweiten Rechnung vom 24. September 2014 wurden ebenfalls pauschal Fr. 13'500.– für Verputzarbeiten fakturiert. Die Rechnung stützte sich auf den nicht datierten "Vertrag Neubau MFH, B.____", den die Rekurrentin mit der E.____ GmbH abgeschlossen hatte. Auffallend ist, dass gemäss Rechnung alle Arbeiten am 24. September 2014 ausgeführt wurden. Bei einem Stundensatz von Fr. 50.– hätten folglich an einem einzigen Tag mehr als 30 Personen tätig sein müssen. Hinzu kommt, dass die Vertragspartner eine Auftragssumme von Fr. 13'500.– (inkl. 8 Pro-



zent Mehrwertsteuer) vereinbart hatten, der Rechnungsbetrag dann aber als "Akontozahlung pauschal" bezeichnet wurde. Wegen all dieser Unstimmigkeiten ergeben sich auch hier erhebliche Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Barzahlungen. Es wäre an der Rekurrentin gelegen, diese auszuräumen. Da sie unterliess, die notwendige Klarheit zu schaffen, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

cc) Die F. __ GmbH stellte der Steuerpflichtigen mit Rechnungen vom 20. Oktober und 25. November 2014 Fr. 7'000.– und Fr. 12'000.– für Verputzarbeiten in Rechnung (act. 6/V4b/4). Sie betrafen "Diverse Baustellen" der K. __ AG. Um welche Baustellen es sich handelte, erschliesst sich aus den nicht datierten Regierapporten 12 und 13 nicht. Daher ist es nicht möglich, die notierten Stunden einzelnen Objekten zuzuordnen und die Leistungen mit denjenigen abzustimmen, die der K. __ AG in Rechnung gestellt wurden. Auffällig ist zudem, dass es sich gemäss Rechnungsformularen um Akontozahlungen gehandelt haben soll. Schlussrechnungen finden sich in den Akten nicht.

dd) Somit ergibt sich, dass der geschäftliche Hintergrund der Barzahlungen im Jahr 2014 nicht nachvollziehbar ist. Namentlich sind die Zusammenhänge mit den für die K. __ AG ausgeführten Arbeiten nicht ausreichend dokumentiert. Die Vorinstanz erachtete aber auch hier einen Teilbetrag als geschäftsmässig begründet, weshalb sie den Aufrechnungsbetrag eher zurückhaltend auf Fr. 50'000.– festlegte. Gleichwohl besteht kein Anlass, daran etwas zu ändern.

Soweit auch hier die Edition der Jahresrechnungen und der Steuererklärungen der D. __ GmbH, der E. __ GmbH und der F. __ GmbH beantragt wurde, ist auf die Ausführungen in Erwägung 4c/cc zu verweisen. Die entsprechenden Beweisanträge sind abzuweisen.

e) aa) Im Steuerjahr 2015 verbuchte die Steuerpflichtige folgende Barzahlungen:

16.01.2015	G. __ GmbH (div. Bauten)	Fr. 10'800.–
27.05.2015	H. __ GmbH (EFH W. __)	Fr. 8'000.–
23.10.2015	H. __ GmbH (MFH A. __, N. __)	Fr. 10'800.–
07.12.2015	H. __ GmbH (MFH B. __)	Fr. 3'000.–
14.12.2015	H. __ GmbH (EFH C. __)	Fr. 4'000.–
28.12.2015	H. __ GmbH (MFH A. __, N. __)	Fr. 20'000.–
Total		Fr. 56'600.–

Die Vorinstanz rechnete dem steuerbaren Reingewinn 2015 Fr. 42'000.– hinzu, weil sie den verbuchten Aufwand nicht als vollständig geschäftsmässig begründet erachtete (act. 6/VIII/01). Im Einspracheverfahren korrigierte sie diese Beurteilung und akzeptierte die Barzahlungen im Zusammenhang mit dem MFH A. __ (Fr. 10'800.– und Fr. 20'000.–) und



dem Einfamilienhaus in W.___ (Fr. 8'000.–). Sie reduzierte den Aufrechnungsbetrag auf Fr. 17'400.–, wobei sich rechnerisch ein Betrag von Fr. 17'800.– ergeben hätte. Somit sind noch folgende Barzahlungen streitig:

16.01.2015	G.___ GmbH (div. Bauten)	Fr. 10'800.–
07.12.2015	H.___ GmbH (MFH B.___)	Fr. 3'000.–
14.12.2015	H.___ GmbH (EFH C.___)	Fr. 4'000.–
Total		Fr. 17'800.–

bb) Gemäss der Quittung der G.___ GmbH arbeitete diese Gesellschaft 250 Stunden auf den Baustellen W.___, Q.___, H.___ und K.___, und zwar vom 25. November bis 30. Dezember 2014. Auf den Regierapporten wurden jedoch 256 Stunden rapportiert (W.___: 128, Q.___: 64, H.___: 48, K.___: 16). Da unklar ist, um welche Baustellen es sich handelte, verweist die Steuerpflichtige auf die Rechnungen der K.___ AG vom 8. Januar (inkl. Regierapport Nr. 62) und 15. Januar 2015 (act. 2a/18 und 19). Dies überzeugt indes nicht, denn während die G.___ GmbH bspw. rapportierte, am 29. Dezember in H.___ und am 30. Dezember 2014 in K.___ gearbeitet zu haben, stellte die Rekurrentin der Multigips am 29. und 30. Dezember 2014 Arbeiten in W.___ in Rechnung. Die geschäftsmässige Begründetheit ist damit keineswegs dargetan, wie die Rekurrentin geltend machte. Hinsichtlich des Antrags auf Edition der Jahresrechnung und der Steuererklärung der G.___ GmbH kann auf die Ausführungen in Erwägung 4c/cc verwiesen werden. Er ist abzuweisen.

cc) Die beiden Barzahlungsquittungen der H.___ GmbH betrafen nicht näher bezeichnete Baustellen in B.___ und C.___. Die Leistungen wurden pauschal mit Fr. 3'000.– und Fr. 4'000.– in Rechnung gestellt, wobei sich die Rekurrentin nicht dazu äusserte, in welchen Objekten gearbeitet wurde. Sie machte einzig gelten, die Aufträge seien von einem anderen Gipsergeschäft (P.___) an die H.___ GmbH weitervergeben worden. Die ins Recht gelegten Quittungen erhellen den Sachverhalt nicht weiter (act. 2a/21 und 23) belegen aber, dass diese Drittgesellschaft zwei Barzahlungen an die Steuerpflichtige leistete. Auf dem Kassenkonto wurden am 7. Dezember 2015 Fr. 3'000.– und am 14. Dezember 2015 Fr. 4'000.– ertragswirksam über das Konto Nr. 3000 verbucht. Da die Zahlungen an die H.___ GmbH als Aufwand (Konto Nr. 4400) erfasst wurden, wirkten sich beide Transaktionen erfolgsneutral aus. Daher rechtfertigt sich eine Aufrechnung nicht. Somit ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen.

dd) Der von der Vorinstanz im Jahr 2015 aufgerechnete Betrag erweist sich demnach als zu hoch. Er ist um Fr. 7'000.– zu reduzieren und auf Fr. 10'400.– festzulegen.



f) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 13. Februar 2020 hinsichtlich der Kantonssteuern 2015 ist aufzuheben. Die im Steuerjahr 2015 aufgerechneten Aufwände sind auf Fr. 10'400.– festzusetzen. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen (Kantonssteuern 2013 und 2014) ist der Rekurs abzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

5.- 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 13. Februar 2020 hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2015 ist aufzuheben. Die im Steuerjahr 2015 aufgerechneten Aufwände sind um Fr. 7'000.– zu reduzieren und auf Fr. 10'400.– festzusetzen. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen (direkte Bundessteuern 2013 und 2014) ist die Beschwerde abzuweisen.

IV. Kosten

6.- [Kostenspruch]



Entscheid:

1. Die Rekurse I/1-2020/64, 66 und 68 sowie die Beschwerden I/1-2020/65, 67, 69 werden vereinigt und gemeinsam beurteilt.
2. Der Rekurs hinsichtlich der Kantonssteuern 2015 wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 13. Februar 2020 aufgehoben. Im Übrigen werden die Rekurse abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2015 wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 13. Februar 2020 aufgehoben. Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
4. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung (Kantonssteuern und direkte Bundessteuer 2015) im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
5. Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
6. Die Beschwerdeführerin hat die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.