



Fall-Nr.: I/1-2021/20 und 21
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 26.10.2021
Entscheiddatum: 23.08.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23. August 2021

Art. 84 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 58 Abs. 1 lit. b, Art. 59 DBG (SR 642.11), Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR (SR 220). Die Veranlagungsbehörde rechnete für die Geschäftsjahre 2017 und 2018 323'250 Franken und 679'038 Franken auf wegen fehlender geschäftsmässiger Begründetheit der geltend gemachten Barzahlungen für Drittleistungen; Bestätigung der Einspracheentscheide (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. August 2021, I/1-2021/20, 21).

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richterin Barbara Steinbacher, Gerichtsschreiberin Nicole Ingold

X GmbH, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt M.A. HSG Samuel Horner, Rorschacher Strasse 107, 9000 St. Gallen,

gegen

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

und

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

Kantonssteuern und direkte Bundessteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31.12.2017 und 31.12.2018



Sachverhalt:

A.- Die X GmbH mit Sitz in Wil wurde am 23. Dezember 2016 im Handelsregister eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt das Anbieten von Dienstleistungen im Baugewerbe, insbesondere die Ausführung von Armierungs- und Schalungsarbeiten sowie alle damit zusammenhängenden Dienstleistungen, den Handel mit sowie Import und Export von Waren aller Art. Die Gesellschaft kann Lizenzen erwerben, halten und veräussern, sich an anderen Gesellschaften im In- und Ausland beteiligen sowie Grundstücke erwerben, halten und veräussern. Ferner kann sie alle kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten ausüben, die geeignet sind, den Zweck der Gesellschaft zu fördern, oder die direkt oder indirekt damit in Zusammenhang stehen. Als Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der mit einem Stammkapital von Fr. 20'000.– ausgestatteten Gesellschaft ist Y eingetragen, welcher einzelzeichnungsberechtigt ist.

B.- Die X GmbH wies in der Jahresrechnung per 31. Dezember 2017 einen Gewinn von Fr. 133'208.– aus und deklarierte diesen in der Steuererklärung 2017 als steuerbaren Reingewinn. In der Jahresrechnung per 31. Dezember 2018 wies sie einen Gewinn von Fr. 97'232.– aus, welchen sie in der Steuererklärung 2018 als steuerbaren Reingewinn deklarierte. Mit Schreiben vom 29. Juni 2020 und Mahnung vom 15. September 2020 forderte die Veranlagungsbehörde zusätzliche Belege und Informationen für die Jahre 2017 und 2018 an. Da die Treuhänderin die Unterlagen nicht vollständig einreichte, mahnte die Veranlagungsbehörde sie am 1. Oktober 2020 ein zweites Mal unter Androhung einer Ermessensveranlagung und Busse. Die X GmbH reichte der Veranlagungsbehörde für das Jahr 2017 ein Kontoblatt, verschiedene Rechnungen der konkursiten und per 18. November 2019 im Handelsregister gelöschten A GmbH sowie "Stundenpläne" (Stundenrapporte) der A GmbH nach. Für das Jahr 2018 liess sie der Veranlagungsbehörde zwei Kontoblätter, drei Rechnungen der konkursiten B GmbH und zwei Barquittungen der C GmbH zukommen. Mit Verfügung vom 22. Oktober 2020 wurde die X GmbH aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2017 für die Kantonssteuern 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 391'800.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 88'000.– und für die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 391'800.– veranlagt. Mit der Begründung, die Barzahlungen an die inzwischen konkursite A GmbH seien geschäftsmässig nicht



nachgewiesen, rechnete die Veranlagungsbehörde Fr. 323'250.– auf. Für das Jahr 2018 wurde die X GmbH mit Verfügung vom 22. Oktober 2020 aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2018 für die Kantonssteuern 2018 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 640'400.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 49'000.– und für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 640'400.– veranlagt. Auch hier nahm die Veranlagungsbehörde eine Aufrechnung im Umfang von Fr. 679'038.– vor mit der Begründung, die Barzahlungen an die inzwischen konkursite B GmbH, an die D GmbH und an die C GmbH hätten nicht ausreichend nachgewiesen werden können. Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob die X GmbH mit Eingabe vom 20. November 2020 und Ergänzung vom 30. November 2020 jeweils Einsprache. Mit Schreiben vom 7. Dezember 2020 forderte die Veranlagungsbehörde zusätzliche Unterlagen an und mit Antwort vom 16. Dezember 2020 teilte die X GmbH mit, dass keine weiteren Belege hinsichtlich der Zusammenarbeit mit den Subunternehmern vorhanden seien. Die Einsprachen wurden vom Kantonalen Steueramt mit Entscheiden vom 18. Januar 2021 abgewiesen.

C.- Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 15. Februar 2021 erhob die X GmbH bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) Rekurs und Beschwerde. Sie beantragte, der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde vom 18. Januar 2021 sei vollumfänglich aufzuheben. Die dem Einspracheentscheid vom 18. Januar 2021 zugrundeliegenden Veranlagungsverfügungen des Kantonalen Steueramts – die definitive Veranlagungsverfügung für die Periode vom 23. Dezember 2016 bis 31. Dezember 2017 (Kantonssteuern und direkte Bundessteuer 2017) vom 22. Oktober 2020 sowie die definitive Veranlagungsverfügung für die Periode vom 1. Januar bis 31. Dezember 2018 (Kantonssteuern und direkte Bundessteuer 2018) vom 22. Oktober 2020 – seien vollumfänglich aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Stellungnahme vom 10. März 2021 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die X GmbH erhielt Gelegenheit, sich zur vorinstanzlichen Vernehmlassung zu äussern, wovon sie keinen Gebrauch machte. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

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



Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantonssteuern und der direkten Bundessteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per Ende 2017 und 2018. 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. Rekurs und Beschwerde vom 15. Februar 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht 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 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, ob die Vorinstanz zu Recht die Barzahlungen an die A GmbH von insgesamt Fr. 323'250.– im Jahr 2017 und die Barzahlungen an die B GmbH (Fr. 558'678.–), die D GmbH (Fr. 76'800.–) und die C GmbH (Fr. 43'560.–) von insgesamt Fr. 679'038.– im Jahr 2018 mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit dem Reingewinn zurechnete.



a) Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Da der Begriff des geschäftsmässig nicht begründeten bzw. geschäftsmässig begründeten Aufwands im Gesetz nicht definiert wird, 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 von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ist generell nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Es bedarf daher eines sachlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in irgendeinem 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 123 DBG N 77). Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die 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 DBG N 85). Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbar Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 des schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, abgekürzt: 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. 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 DBG 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 nahe stehende 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 sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20 DBG N 141).

b) Die Vorinstanz führte aus, die Steuerpflichtige habe geltend gemacht, in den Jahren 2017 und 2018 von der E AG, Bilten, erhaltene Aufträge an Subunternehmen weiterzugeben und grössere Beträge (insgesamt Fr. 323'250.– an die A GmbH im Jahr 2017 und Fr. 679'038.– an die B GmbH, die D GmbH sowie die C GmbH im Jahr 2018) bar bezahlt zu haben. Strittig sei, ob diese Barzahlungen geschäftsmässig begründet seien. Den eingereichten Belegen sei gemeinsam, dass die Baustellen nicht explizit (mit Adresse) erwähnt werden und alles in Regie oder pauschal abgerechnet worden sei. Solche pauschalen Abrechnungen seien im Bausektor in diesem Ausmass und Umfang nicht üblich. Bargeld als einziges Zahlungsmittel könne dort noch sinnvoll sein, wo die Infrastruktur im Finanzwesen mangelhaft ausgebaut sei. Bekanntlich gehöre die Schweiz nicht dazu. Erschwerend komme hinzu, dass bei Beleg Nr. 1090/2018 der gebuchte Betrag nicht mit dem Beleg übereinstimme. Die uneingeschränkte Annahme, dass die Aufwände gesamthaft ohne weiteres geschäftsmässig begründet seien, sei erschüttert. Ausser mit den pauschalen Rechnungen und den darauf quittierten Barzahlungen würden die durch die A GmbH, die B GmbH, die D GmbH sowie die C GmbH geleisteten Arbeiten nicht mit Unterlagen nachgewiesen. Auffällig sei zudem, dass die hohen Bargeldbeträge an Gesellschaften geflossen seien, über die kurze Zeit später der Konkurs eröffnet worden sei. Die Vorinstanz hielt weiter fest, sie erachte es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als nicht sachgerecht, dass Fremdleistungen an Dritte im Umfang von Fr. 323'250.– (2017) und Fr. 679'038.– (2018)



ohne Korrespondenz vergeben worden seien. Die Massgeblichkeit der Jahresrechnung bleibe erschüttert. Zu den im Rekurs aufgeführten Barbezügen vom Geschäftskonto seien die Nachweise über die Bargeldbezüge für die jeweiligen Barzahlungen an die Unterakkordanten bei der Q Bank Toggenburg unvollständig und die Barbezüge von der Steuerpflichtigen nicht lückenlos aufgezeigt worden. Einerseits sei bei der Barzahlung an die inzwischen konkursite B GmbH vom 21. Februar 2018 über den Betrag von Fr. 23'371.82 kein Bargeldbezug bei einer Bank aufgeführt. Andererseits führe die Steuerpflichtige bei den Barzahlungen an die C GmbH über Fr. 46'914.12 am 20. Dezember 2018 sowie der D GmbH über Fr. 20'678.40 am 12. April 2018 aus, dass vor den Barzahlungen keine direkte Barabhebung erfolgt sei. Die unvollständigen Nachweise über die Bargeldbezüge für die geleisteten Barzahlungen an die Unterakkordanten könnten die Zweifel an den ordnungsmässig geführten Jahresrechnungen 2017 und 2018 zusätzlich nicht ausräumen.

Die Steuerpflichtige macht demgegenüber geltend, sie habe in den Jahren 2017 und 2018 verschiedene Grossprojekte bedient (insbesondere Arbeiten für die E AG), bei denen sie aufgrund ihrer beschränkten eigenen personellen Ressourcen Arbeiter aus Drittbetrieben (Unterakkordanten) beigezogen habe. Die Konditionen mit diesen Unterakkordanten seien aufgrund vermehrter Zusammenarbeit bekannt gewesen. Die Mitarbeiter seien regelmässig und kurzfristig beigezogen worden. Abgerechnet worden sei nach Einsätzen und Stundenrapporten. Weitere vertragliche Grundlagen mit diesen Unterakkordanten habe es nicht gegeben. Dies sei in der Branche für solche Arbeiten aber auch nicht unüblich. Es existierten für die in Frage gestellten Ausgaben zwei Arten von Belegen: die Rechnungen, welche sie von den Unterakkordanten erhalten habe und auf welchen auch die Auszahlung von den Empfängern jeweils schriftlich bestätigt worden sei, sowie die Stundenrapporte, mit denen die beigezogenen Mitarbeiter der A GmbH, der B GmbH, der D GmbH sowie der C GmbH bei den einzelnen Projekten jeweils ihre Arbeiten dokumentiert hätten. Auf der Basis dieser Rapporte hätten die Vertragspartner die vorliegenden Rechnungen gestellt. Dass die Rechnungen der Unterakkordanten teilweise etwas ungenau erschienen, könne die Steuerpflichtige nicht ändern, da sie nicht Verfasserin dieser Rechnungen gewesen sei. Des Weiteren reichte sie verschiedene Subunternehmerverträge für Mauerwerksarbeiten mit der E AG als Auftraggeberin ein. Es erstaune sehr, dass die Vorinstanz aufgrund eines laufenden Strafverfahrens gegen den Geschäftsführer Schlüsse für das vorliegende Verfahren



gezogen habe und aufgrund dieses Strafverfahrens pauschal eine Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Steuerpflichtige annehme. Dies komme einer Vorverurteilung des Geschäftsführers der Steuerpflichtigen sowie der Steuerpflichtigen selbst gleich. Die im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vorgelegten Bankbelege zeigten mit wenigen Ausnahmen die durchaus noch übliche Branchenpraxis und von den entsprechenden Unterakkordanten gewünschte sowie bewährte Methode, die angefallenen Leistungen in bar zu bezahlen. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz würden damit nicht hohe Bargeldzahlungen ohne weitere minimale schriftliche Unterlagen vorliegen, sondern der geltend gemachte Geschäftsaufwand erscheine plausibel und sei hinreichend belegt.

c) Die Steuerpflichtige weist in der Jahresrechnung 2017 einen Aufwand für Drittleistungen "Fremdleistungen" von insgesamt Fr. 323'250.– aus (act. 4/I, 2). Wie aus den nachgereichten Kontoblättern hervorgeht, handelt es sich bei den 18 Leistungen an die Subunternehmerin A GmbH um Beträge zwischen Fr. 9'111.10 und Fr. 27'666.65 (act. 4/III, 5). Alle Leistungen waren jeweils Barzahlungen. In der Buchhaltung des Jahres 2017 wurde die Zahlung von insgesamt Fr. 323'250.– auf dem Konto 4406 "Fremdleistungen" verbucht und die entsprechenden Barbezüge auf dem Konto 1000 "Kasse" ausgewiesen (vgl. Detailkontoblatt, act. 4/III, 5). Die Vorinstanz ging bei diesen Leistungen von geschäftsmässig nicht begründeten Barzahlungen aus und nahm in der Folge in der Veranlagungsverfügung 2017 eine Aufrechnung von Fremdleistungen von insgesamt Fr. 323'250.– vor. In der Jahresrechnung 2018 weist die Steuerpflichtige einen Aufwand für Drittleistungen "Fremdleistungen" von insgesamt Fr. 884'294.35 aus. In der Buchhaltung des Jahres 2018 wurde die Zahlung von insgesamt Fr. 679'038.– (drei Zahlungen an die Subunternehmerin D GmbH im Umfang von Fr. 76'800.–, eine Zahlung an die Subunternehmerin C GmbH im Betrag von Fr. 43'560.– sowie 22 Zahlungen an die Subunternehmerin B GmbH von insgesamt Fr. 558'677.80) auf dem Konto 4406 "Fremdleistungen" verbucht und die entsprechenden Barbezüge auf dem Konto 1000 "Kasse" ausgewiesen (vgl. Detailkontoblatt, act. 4/III, 6). Die Vorinstanz ging bei diesen Leistungen von geschäftsmässig nicht begründeten Barzahlungen aus und nahm in der Folge in der Veranlagungsverfügung 2018 eine Aufrechnung von Fremdleistungen von insgesamt Fr. 679'038.– vor.



aa) Die Steuerpflichtige reichte – wie von der Vorinstanz gefordert – für die fünf höchsten Leistungen an die A GmbH im Jahr 2017 Belege (Rechnungen mit darauf vermerkter Barquittung) ein (act. 4/III, 5). Auch für die fünf höchsten Beträge des Jahres 2018 im Zusammenhang mit dem Konto 4406 "Fremdleistungen" reichte sie – wie von der Vorinstanz einverlangt – Belege (Rechnungen mit darauf vermerkter Barquittung) nach (act. 4/III, 6). Damit erscheinen diese Buchungen in den Jahren 2017 und 2018 grundsätzlich ordnungsgemäss. Der Vorinstanz ist jedoch zuzustimmen, dass Barzahlungen in dieser Grössenordnung auch in der Baubranche eher unüblich sind. Die Übergabe eines grösseren Barbetrages an eine Drittunternehmung entspricht nicht den üblichen Gegebenheiten; solche Vorgänge betreffen vielmehr meistens Zahlungsempfänger in Entwicklungs- oder Schwellenländern, in denen mangels ausgebauter Infrastruktur im Finanzwesen Bargeld das einzig sinnvolle Zahlungsmittel darstellt (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2020/103 vom 30. November 2020, E. 4.2, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung). Vorliegend werden Einzelzahlungen in bar im Umfang von mehr als Fr. 60'000.– resp. Fr. 40'000.– und Fr. 30'000.– geltend gemacht, was als sehr ungewöhnlich bezeichnet werden muss. Nachträglich beigebrachte Barzahlungsbestätigungen sind zudem für sich alleine nicht geeignet, die Barzahlungen zu beweisen. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass bei einer der – auf Aufforderung der Vorinstanz hin – eingereichten Rechnungen/Barquittungen (Rechnung: 2018-36) die bestätigte Zahlung (Fr. 68'856.–) nicht mit dem Betrag in der Buchhaltung (Beleg Nr. 1090/2018; Fr. 63'933.15) übereinstimmt (vgl. act. 4/III, 6) und beim Totalbetrag die Mehrwertsteuer nicht aufgerechnet wurde. Es scheint im Zusammenhang mit den Rechnungen/Barquittungen der Unterakkordanten weiter merkwürdig, dass die von der Vorinstanz nachgeforderten Unterlagen resp. präzisierenden Angaben im Zusammenhang mit der höchsten Barzahlung an die Subunternehmerin A GmbH im Umfang von Fr. 27'666.65 (Beleg Nr. 534/2017, vgl. act. 4/III, 2) trotz zweier Mahnungen (act. 4/III, 3 und 4/III, 4) nicht beigebracht wurden. Auch die nach Einsprache mit Schreiben vom 7. Dezember 2020 von der Vorinstanz verlangten ergänzenden Angaben und Unterlagen zu einer Barzahlung im Umfang von Fr. 35'568.– an die B GmbH (Beleg Nr. 1131/2018), zu einer Barzahlung im Umfang von Fr. 43'560.– an die C GmbH (Beleg Nr. 1179/2018) sowie zur höchsten Zahlung an die D GmbH im Umfang von Fr. 31'200.– (Beleg Nr. 1081/2018) wurden von der Steuerpflichtigen nicht



eingereicht. Vielmehr hielt sie mit Schreiben vom 16. Dezember 2020 lediglich fest, da sie zum Teil zeitlich unter Druck arbeite und mit den Unterakkordanten in den Jahren 2017 und 2018 viel zusammengearbeitet habe, sei es nicht erforderlich gewesen, schriftliche Vereinbarungen zu treffen. Die Rechnungen/Barquittungen und die mit der Einsprache eingereichten Stundenrapporte der Unterakkordanten würden den geltend gemachten Geschäftsaufwand genügend belegen.

bb) Die zusätzlichen Rechnungen/Barquittungen und die Stundenpläne des Unterakkordanten A GmbH für das Jahr 2017 (vgl. Beilage 1 zu act. 4/IV, 1) sind ebenfalls nicht geeignet, die Behauptung der Steuerpflichtigen zu stützen. So sind die Belege unvollständig und es bestehen aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht für alle auf dem Kontoblatt ausgewiesenen Buchungen Rechnungen/Quittungen, insbesondere wurden für den Beleg Nr. 538/2017 im Umfang von Fr. 20'277.80, für den Beleg Nr. 545/2017 im Umfang von Fr. 12'888.90 und den Beleg Nr. 547/2017 im Umfang von Fr. 9'333.35 keine Rechnungen/Quittungen eingereicht. Die vorgelegten Stundenpläne der A GmbH weichen teilweise von den eingereichten Stundenabrechnungen auf den Rechnungen/Barquittungen ab und sind nicht nachvollziehbar (vgl. die Rechnungen 2017/32, 34 und 38 mit den beigelegten Stundenplänen). Die Rechnung 2017/39 über 368 Stunden datiert vom 23. August 2017 und somit zwei Tage bevor die ausgewiesenen Arbeitsstunden des Unterakkordanten gemäss dem beigelegten Stundenplan August bekannt waren. Die Baustellen und die Bauprojekte wurden zudem weder auf den Rechnungen noch auf den Stundenplänen explizit erwähnt. Zudem fällt auf, dass alle Rechnungen an die X GmbH in S adressiert sind. Die X GmbH hatte jedoch ihren Firmensitz per Dezember 2016 bis September 2020 in R. Auch die vorgelegten Rechnungen/Barquittungen und Stundenrapporte der Unterakkordanten B GmbH, D GmbH sowie C GmbH für das Jahr 2018 (vgl. Beilagen 4a, 4b, 4c und 5 zu act. 4/IV, 1) vermögen die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Aufwendungen nicht auszuräumen. So sind die gestützt auf die eingereichten Stundenrapporte erstellten Rechnungen der B GmbH und der C GmbH nicht nachvollziehbar. Die Rechnungen der B GmbH und der D GmbH sind zudem ebenfalls an die X GmbH in S adressiert, obwohl der Firmensitz per Dezember 2016 in R war.



Somit genügen die Rechnungen/Barquittungen der Unterakkordanten den Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 OR nicht, denn sie erfassen weder systematisch den Geschäftsvorfall und den Sachverhalt noch sind sie klar. Daran vermögen auch die mit den Rechnungen/Barquittungen eingereichten Stundenpläne, -rapporte und -zettel nichts zu ändern. Wie die Steuerpflichtige ausführte, habe sie nicht zu verantworten, dass die Rechnungen der Unterakkordanten teilweise etwas ungenau erschienen, da sie nicht Verfasserin dieser Rechnungen gewesen sei, sondern nur Empfängerin. Dass die Steuerpflichtige die gemäss eigenen Worten "teilweise etwas ungenauen" Rechnungen der Unterakkordanten in solchen Grössenordnungen in der Folge jedoch ohne gründliche Überprüfung und Plausibilisierung bar bezahlte, scheint wenig glaubwürdig. Im Hinblick auf die spätere Erstellung einer korrekten Buchhaltung, wäre sie geradezu verpflichtet gewesen, detailliertere und aussagekräftigere Unterlagen anzufordern, was sie aber nicht getan hat.

cc) Schliesslich erstaunt, dass die entsprechenden Bargeldbeträge an die A GmbH und die D GmbH immer am Rechnungsdatum übergeben worden sein sollen, wenn die Steuerpflichtige doch, wie auf den Rechnungen vermerkt, eine Zahlungsfrist von 10 resp. 30 Tagen hatte. Auch bei allen anderen Rechnungen/Quittungen der Unterakkordanten fällt auf, dass die Bargeldbeträge immer am Rechnungsdatum übergeben worden sein sollen. Wie die Rechnungen zugestellt wurden, ist nicht bekannt. Auf dem Postweg wäre dies nicht möglich gewesen, ansonsten hätte die Steuerpflichtige nicht gewusst, wieviel Geld bei der Bank zu beziehen gewesen ist. Dass sie bereits früher über die Rechnungsbeträge informiert worden wäre, wird nicht geltend gemacht und geht aus den Akten nicht hervor. 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 der



Steuerpflichtigen nicht eingereicht, weshalb davon auszugehen ist, dass kein solches geführt wurde. Indem die Steuerpflichtige auf die Führung eines Kassabuchs verzichtet hat und damit auch nicht belegt, woher sie das Geld hat, um die behaupteten Bargeldzahlungen überhaupt vorzunehmen, sind durchaus Zweifel an den Transaktionen angebracht. Diese können auch nicht durch die im Rahmen des Rekurses und der Beschwerde nachgereichten Bankbelege ausgeräumt werden. Die Daten der Rechnungen stimmen mit den Daten von Barbezügen – abgesehen von ein paar gestaffelten Bargeldbezügen, bei welchen das Geld offenbar "auf Vorrat" bezogen wurde (vgl. act. 1, S. 5 und 6) – überein. Zu berücksichtigen ist indessen, dass die einzelnen Bargeldbeträge in keinem einzigen Fall den Rechnungsbeträgen entsprechen. Zudem fehlen für drei Zahlungen an die Unterakkordanten im Umfang von Fr. 90'965.– (vgl. act. 1, S. 6 und 7) die Nachweise für Bargeldbezüge vollständig, weshalb sich diesbezüglich die Frage nach der Herkunft des Bargeldes stellt.

dd) Zusätzliche Zweifel an der Begründetheit des geltend gemachten Drittaufwandes bestehen, weil die Steuerpflichtige neben der rudimentären, schablonenhaften Rechnungsstellung und Stundenabrechnung keinerlei weiteren Belege (schriftliche Unterlagen oder schriftliche Korrespondenz) zu diesen Geschäftsbeziehungen mit den Unterakkordanten A GmbH, B GmbH, D GmbH sowie C GmbH eingereicht hat, obwohl sie von der Vorinstanz dazu aufgefordert wurde. Die Ausführungen der Steuerpflichtigen, wonach es aufgrund des zeitlichen Drucks und weil sie mit den Unterakkordanten in den Jahren 2017 und 2018 viel zusammengearbeitet habe, nicht erforderlich gewesen sei, die Aufträge schriftlich zu vergeben, weitere Korrespondenz zu führen oder Margen abzurechnen, sind insbesondere auch in Anbetracht des Auftragsvolumens an die Unterakkordanten nicht glaubwürdig. Die von der Steuerpflichtigen nachgereichten Subunternehmerverträge für Mauerwerksarbeiten zwischen ihr und der E AG als Auftraggeberin sowie die von der X GmbH gegenüber der E AG ausgestellten Rechnungen (act. 4/III, 8-14 sowie Beilagen 2 und 3 zu act. 4/IV, 1) sind ebenfalls nicht geeignet, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit des Drittaufwandes der Steuerpflichtigen an die Unterakkordanten auszuräumen. Die Verträge zwischen der E AG und der Steuerpflichtigen zeigen lediglich auf, dass die E AG die Steuerpflichtige für verschiedene Baustellen mit Mauerwerksarbeiten beauftragte. Durch wen die Mauerwerksarbeiten in der Folge erbracht wurden, ist nicht zweifelsfrei belegt. Insbesondere garantierte die



St.Galler Gerichte

Steuerpflichtige mit diesen Verträgen, dass sie die Arbeiten mit eigenem Personal ausführe und dass das eingesetzte Personal einen Arbeitsvertrag mit ihr habe, in dem sämtliche Vereinbarungen des Landesmantelvertrages für das Bauhauptgewerbe eingehalten würden.

ee) Damit liegen Umstände vor, die erhebliche Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit des umstrittenen Aufwands von insgesamt Fr. 323'250.– für das Jahr 2017 und Fr. 679'038.– für das Jahr 2018 für Leistungen an Dritte aufkommen lassen. Diese auszuräumen, liegt an der Steuerpflichtigen, welche jedoch weder eine Erklärung für die unstimmgige Rechnung/Quittung im Zusammenhang mit der höchsten Einzelzahlung an die B GmbH vorbrachte oder das Fehlen von einzelnen Rechnungen/Barquittungen begründete noch glaubwürdige Belege im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zu den Unterakkordanten einreichte. Allein die Begründung, sie sei zeitlich teilweise unter Druck gestanden und es sei im hektischen Baugewerbe weit verbreitet, mündliche Aufträge zu erteilen sowie auf Offerten und Auftragsvergaben zu verzichten, reicht nicht. Es wäre der Steuerpflichtigen während der laufenden Geschäftsbeziehungen mit den Unterakkordanten zweifelsohne möglich und zumutbar gewesen, beispielsweise Verträge abzuschliessen. Wer bei Barzahlungen auf die Ausstellung lückenlos nachvollziehbarer Belege und Unterlagen verzichtet, bringt sich damit selber um die Möglichkeit, den Aufwand als solchen nachzuweisen und steuerlich abzurechnen. Es fällt zudem auf, dass alle Unterakkordanten – ausser der C GmbH – relativ kurz nach den Geschäftsbeziehungen zur Steuerpflichtigen entweder aufgrund fehlender Geschäftstätigkeit und verwertbarer Aktiven im Handelsregister gelöscht (A GmbH), von Amtes wegen aufgelöst (D GmbH in Liquidation) oder aufgelöst und nach den Vorschriften über den Konkurs liquidiert (B GmbH) wurden, weshalb weitere Abklärungen durch die Steuerbehörde nicht mehr möglich sind. Bei der C GmbH handelt es sich zudem um eine neu gegründete Unternehmung (Eintragung im Handelsregister am 16. November 2018; die Barquittung datiert vom 20. Dezember 2018), weshalb umso mehr zu erwarten gewesen wäre, dass sich die Steuerpflichtige schriftlich absichern und die Dokumente aufbewahren würde.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass es der Steuerpflichtigen nicht gelingt, die berechtigten Zweifel der Vorinstanz auszuräumen und den Nachweis zu erbringen, dass die geltend gemachten Barzahlungen an Dritte in der Höhe von insgesamt



Fr. 323'250.– im Jahr 2017 und von Fr. 679'038.– im Jahr 2018 geschäftsmässig begründet waren. Gegen die von der Vorinstanz entsprechend vorgenommene Aufrechnung ist somit nichts einzuwenden. Daran würde auch nichts ändern, wenn gegen den Geschäftsführer der Steuerpflichtigen kein Strafverfahren laufen würde. Damit ist gleichzeitig gesagt, dass diesem Umstand in diesem Verfahren keine Bedeutung zukommt, und deshalb nicht weiter darauf einzugehen ist. Entgegen der Behauptung der Steuerpflichtigen hat die Vorinstanz die Begründung des Einspracheentscheides nicht massgebend auf das Strafverfahren abgestellt. Der Rekurs und die Beschwerde sind folglich abzuweisen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 1'000.– erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG, Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von je Fr. 1'000.– sind damit zu verrechnen.

Bei diesem Verfahrensausgang ist keine ausseramtliche Entschädigung zuzusprechen (Art. 98^{bis} VRP).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'000.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4.



Die Beschwerdeführerin hat die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'000.– (Entscheidgebür) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.