

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.153 vom 3. August 2018

BS Appellationsgericht, 2018-08-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.153

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.153 du 3 août 2018

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.153 del 3 agosto 2018

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E. 1.2).

1.2 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Entscheide berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin der angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz diesbezüglich keine speziellen Vorschriften für das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde

alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.4 Nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts werden in Steuersachen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren neue Tatsachen und Beweismittel grundsätzlich nicht zugelassen. In Abweichung von diesem Grundsatz werden Novenim verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch in Steuersachen zugelassen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte oder wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (VGE VD.2020.120 und VD.2020.121 vom 11. Januar 2021 E. 3.4.6, mit Nachweisen).

1.5 Steuersachen sind keine Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche oder Verpflichtungen im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101). Daher kann die Rekurrentin aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK und § 25 Abs. 2 VRPG keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ableiten (vgl. VGE VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 1.6, mit Nachweisen). Dementsprechend begründet sie ihren Antrag bloss damit, dass sie die Befragung verschiedener Personen beantragt. Wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt (vgl. unten E. 3.3.2 und 3.4), sind alle Beweisanträge auf Befragung von Personen abzuweisen. Damit ist kein sachlicher Grund für die Durchführung einer mündlichen Verhandlung ersichtlich. Folglich ist der Verfahrens Antrag der Rekurrentin abzuweisen und das vorliegende Urteil in Anwendung von § 25 Abs. 3 VRPG auf dem Zirkulationsweg zu fällen.

E. 2

2.1 Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss § 69 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c). Zum steuerbaren Gewinn der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gehören zudem die Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Art. 69 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Art. 85 Abs. 4 StG; Art. 65 DBG). Ein verbuchter Aufwand ist dann als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren, wenn zwischen diesem und dem Betrieb sowie dem mit ihm verfolgten Zweck der Gewinnerzielung ein sachlicher kausaler Zusammenhang besteht, wobei nicht erforderlich ist, dass die Aufwendung im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung auch tatsächlich notwendig gewesen ist (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 4.1, mit Nachweisen).

2.2 Aus der expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns in § 69 Abs. 1 lit. a StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG wird das sogenannte Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, das die Steuerbehörden grundsätzlich dazu verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Jahresrechnung abzustellen, sofern nicht steuerliche Vorschriften eine Korrektur verlangen (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 2.2, mit Nachweisen). Die sich damit aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergebende Bindungswirkung der handelsrechtlichen Jahresrechnung setzt voraus, dass die Bücher ordnungsgemäss geführt sind (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E.

3, mit Nachweisen). Das Kriterium der Ordnungsmässigkeit richtet sich dabei nach sämtlichen geschriebenen und ungeschriebenen Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung, die sich aus dem Handelsrecht ergeben. Danach müssen insbesondere die relevanten Geschäftsvorfälle vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch erfasst werden, die Nachprüfbarkeit der vorgenommenen Buchungen anhand von Belegen gewährleistet sein und der gesamte Prüfpfad von der Erfassung des Buchungstatbestands über die Verarbeitung bis zur letztendlichen Darstellung der Information, namentlich in der Bilanz und der Erfolgsrechnung, nachprüfbar sein (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 3.1.1, mit Nachweisen; vgl. Art. 957a Abs. 2 des Obligationenrechts [SR 220]). Erweisen sich die von der steuerpflichtigen Person eingereichten Geschäftsbücher als formell ordnungsgemäss geführt, begründet die handelsrechtliche Jahresrechnung eine natürliche Vermutung für die wahrheitsgemässe Wiedergabe der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und des darin ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung. Damit gilt die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung als bewiesen (VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 2.3, mit Nachweisen, VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 3.1.2, mit Nachweisen). Durch Gegenbeweis kann die natürliche Vermutung entkräftet und das Gelingen des Beweises der materiellen Richtigkeit der Jahresrechnung verhindert werden. Dabei ist der Gegenbeweis erbracht, wenn Anhaltspunkte erstellt sind, die begründete Zweifel an der Richtigkeit der natürlichen Vermutung erwecken (vgl. VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 2.3, mit Nachweisen, VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 3.1.2, mit Nachweisen). Wenn die natürliche Vermutung durch den Gegenbeweis umgestossen wird, gilt die entsprechende Tatsache als nicht bewiesen (VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 2.3).

2.3 Eine mit formellen Mängeln behaftete Buchhaltung wird von vornherein als materiell unrichtig vermutet, sofern die festgestellten Mängel derart zahlreich oder erheblich sind, dass sie die inhaltliche Richtigkeit der Bücher als unwahrscheinlich erscheinen lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 123 N 55; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 115 DBG N 19). Die materielle Unrichtigkeit einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung darf insbesondere vermutet werden, wenn sich ein offensichtlicher, erheblicher und unerklärbarer Widerspruch zwischen dem in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen Bruttogewinn und den entsprechenden, für gleichartige Betriebe nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobenen Erfahrungszahlen ergibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 54; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N 18). Das setzt aber voraus, dass die Kriterien, nach denen das Zahlenmaterial erhoben und ausgewertet worden ist, und die darauf angewandten statistischen Grundlagen offengelegt werden, damit sie von den Beteiligten und Behörden überprüft werden können (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2018, § 14 N 30; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N 18). Bei der Vermutung der materiellen Unrichtigkeit der Buchhaltung handelt es sich um eine widerlegbare natürliche Vermutung (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N 18 f.).

2.4 Trotz der Vermutung der materiellen Richtigkeit einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss geführten Buchhaltung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist die steuerpflichtige Person gemäss § 153 Abs. 2 StG

und Art. 126 Abs. 2 DBG verpflichtet, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde über die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwänden Auskunft zu erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege, weitere Bescheinigungen und Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen. Diese Mitwirkungspflicht wird durch den Verhältnismässigkeitsgrundsatz beschränkt. Die Mitwirkungshandlung zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts muss demnach geeignet und erforderlich sowie der steuerpflichtigen Person zumutbar sein. Die Vorlagepflicht setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person im Besitz des Beweismittels ist oder sich den Besitz daran verschaffen kann. Dabei genügt eine bloss faktische Beschaffungsmöglichkeit nicht, sondern muss die steuerpflichtige Person einen Rechtsanspruch auf den Besitz haben (VGE VD.2020.120 und VD.2020.121 vom 11. Januar 2021 E. 2.5.4).

2.5 Das Beweisantrags- und Beweisabnahmerecht ergibt sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Es setzt voraus, dass der Betroffene frist- und formgerecht einen Beweisantrag stellt und dass das Beweismittel zulässig und verfügbar sowie zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts tauglich ist. Aus dem Beweisantrag muss hervorgehen, für welche rechtserhebliche Tatsache mit dem Beweismittel der Beweis oder der Gegenbeweis erbracht werden soll. Die Behörde kann von der Abnahme eines beantragten Beweismittels insbesondere dann absehen, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt bereits hinreichend geklärt ist. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich mittels einer antizipierten Beweiswürdigung. Demnach darf die Behörde von weiteren Beweisabnahmen absehen, wenn sie aufgrund der bereits erhobenen Beweise bzw. aufgrund der Aktenlage ihre Überzeugung gebildet hat und mit nachvollziehbaren Gründen annehmen kann, dass diese durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde. Insbesondere ist die Behörde nicht gehalten, Beweise abzunehmen, wenn die Tatsachen bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind (VGE VD.2018.221 und VD.2018.222 vom 19. Juni 2019 E. 2.4.1).

2.6 Wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslingt, bestimmt sich nach den Regeln über die objektive Beweislast (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2). Grundsätzlich tragen nach der Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB, SR 210) die Veranlagungsbehörden die (objektive) Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden und die steuerpflichtige Person die (objektive) Beweislast für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen. Vorbehalten bleiben Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung (VGE VD.2020.120 und VD.2020.121 vom 11. Januar 2021 E. 2.5.1, mit Nachweisen). Aufwendungen und Tatsachen, aus denen sich deren geschäftsmässige Begründetheit ergeben, sind steuermindernd, weshalb dafür grundsätzlich die steuerpflichtige Person die objektive Beweislast trägt (vgl. VGE VD.2018.209 und VD.2018.210 vom 29. September 2019 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 80 und 85). Misslingt der Beweis eines verbuchten Aufwands oder der Tatsachen, aus denen sich seine geschäftsmässige Begründetheit ergibt, so ist der Aufwand daher aufzurechnen (vgl. BGer 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4).

E. 3

3.1 Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission machen nicht geltend, dass die Buchhaltung der Rekurrentin mit formellen Mängeln behaftet sei. Daher ist davon auszugehen, dass die von der Rekurrentin eingereichten Geschäftsbücher formell ordnungsgemäss geführt worden sind. Erst recht fehlt jeglicher Hinweis darauf, dass

allfällige formelle Mängel derart zahlreich oder erheblich sei könnten, dass sie die inhaltliche Richtigkeit der Bücher als unwahrscheinlich erscheinen liessen. Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission haben auch nicht festgestellt, dass zwischen dem in den Geschäftsbüchern der Rekurrentin ausgewiesenen Bruttogewinn und den entsprechenden, für gleichartige Betriebe nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobenen Erfahrungszahlen ein offensichtlicher, erheblicher und unerklärbarer Widerspruch bestehe. In der Erfolgsrechnung für das Jahr 2017 verbuchte die Rekurrentin Aufwand für Fremdleistungen in der Form von Arbeiten mit Mehrwertsteuer von CHF 156'978.■ und Lohnaufwand von CHF 518'745.■ (Erfolgsrechnung 2017; STRK.2019.116 S. 1182). Dies ergibt für Fremdleistungen und Löhne insgesamt einen Aufwand von CHF 675'723.■. Basierend auf der angeblich erfahrungsgemässen Annahme, dass ein Bauarbeiter einen durchschnittlichen Nettolohn von CHF 50'000.■ erziele und dabei einen Bruttoumsatz von CHF 100'000.■ erwirtschaftete, stellte die Steuerverwaltung im Revisionsbericht vom 13. Juni 2018 zwar fest, dass der erwartbare Aufwand für Fremdleistungen und Löhne bloss CHF 407'696.■ betrage (STRK.2019.114 S. 1182). Einen offensichtlichen, erheblichen und unerklärbaren Widerspruch zwischen dem in den Geschäftsbüchern der Rekurrentin ausgewiesenen Bruttogewinn und den entsprechenden, für gleichartige Betriebe nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobenen Erfahrungszahlen stellte die Steuerverwaltung damit aber nicht fest. Zudem bezieht sich die angeblich erfahrungsgemässe Annahme nicht auf Betriebe von der Art desjenigen der Rekurrentin. Sie betrifft offensichtlich Unternehmen, die Bauarbeiten durch eigene Mitarbeitende erbringen lassen. Die Rekurrentin erzielte gemäss ihrer Erfolgsrechnung im Jahr 2017 aber rund 23 % ihres Ertrags aus Dienstleistungen nicht mit eigenen Mitarbeitenden, sondern mit Subunternehmern. Dieser Besonderheit wird im Revisionsbericht der Steuerverwaltung nicht Rechnung getragen. Im Übrigen kann auf die angeblich erfahrungsgemässe Annahme der Steuerverwaltung ohnehin nicht abgestellt werden, weil sie nicht einmal behauptet, dass es sich dabei um eine nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobene Erfahrungszahl handle und jegliche Angaben zu den Grundlagen der angeblich erfahrungsgemässen Annahme fehlen. Die Differenz zwischen dem in der Erfolgsrechnung der Rekurrentin ausgewiesenen und dem gemäss dem Revisionsbericht der Steuerverwaltung erwartbaren Aufwand für Fremdleistungen und Löhne wird weder im Einspracheentscheid der Steuerverwaltung noch im angefochtenen Entscheid der Steuerrekurskommission erwähnt. Damit leiten offensichtlich auch die Vorinstanzen aus der erwähnten Differenz keine natürliche Vermutung der materiellen Unrichtigkeit der Buchhaltung der Rekurrentin ab. Schliesslich hat die Steuerverwaltung auch keine materiellen Mängel der Buchhaltung der Rekurrentin nachgewiesen, die das Vertrauen in die Buchführung als Ganzes erschüttern könnten (vgl. dazu Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 DBG N 21). Damit ist die materielle Richtigkeit der Buchhaltung der Rekurrentin zu vermuten und hat die Rekurrentin den Beweis dafür, dass es sich beim in der Erfolgsrechnung für das Jahr 2017 verbuchten Aufwand für Fremdleistungen in der Form von Arbeiten mit Mehrwertsteuer von CHF 156'978.■ um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt, grundsätzlich durch die Einreichung der Erfolgsrechnung erbracht (vgl. dazu VGE VD.2018.209 und 2018.210 vom 29. September 2019 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 85). Zu prüfen bleibt im Folgenden, ob die Steuerverwaltung die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit der Buchhaltung der Rekurrentin für einzelne Geschäftsvorfälle entkräftet hat.

E. 3.2

3.2.1 Die Rekurrentin verbuchte im Jahr 2017 Vergütungen für Fremdleistungen der B_____ AG und der C_____ AG in Höhe von CHF 156'978.55 (STRK.2019.116 S. 1181 und 1219).

3.2.2 Die Rechnungen vom 12. Juli 2017 (nachfolgend Rechnung 37; STRK.2019.116 S. 1227), 29. Juni 2017 (nachfolgend Rechnung 38a; STRK.2019.116 S. 1236), 22. Juni 2017 (nachfolgend Rechnung 38b; STRK.2019.116 S. 1244) und 7. Juli 2017 (nachfolgend Rechnung 38c; STRK.2019.116 S. 1252) wurden von einer B_____ AG ausgestellt. Als Adresse wurde [...] in [...] angegeben und als Mehrwertsteuernummer [...]. Die Aktiengesellschaft mit der Firmennummer [...] hiess vom 4. Juli 2016 bis 29. Mai 2018 B_____ AG und seit dem 30. Mai 2018 B_____ [...] AG. Ihr Domizil befand sich seit dem 4. Juli 2016 an der [...] in [...]. Ihre Mehrwertsteuernummer lautete [...] MWST (STRK.2019.116 S. 1953, 1956 und 1951). Seit dem 12. Oktober 2018 hatte sie eine Zweigniederlassung an der [...] in [...] (vgl. STRK.2019.116 S. 1181; Kantonaler Datenmarkt). Die Aktiengesellschaft mit der Firmennummer [...] hiess bis am 21. Februar 2016 D_____ AG, vom 22. Februar bis 9. Juni 2016 B_____ AG, vom 10. Juni bis 11. Oktober 2016 erneut D_____ AG, vom 12. Oktober 2016 bis 23. Januar 2017 D_____ SA und seit dem 24. Januar 2017 D_____ SA en liquidation. Ihr Domizil befand sich bis am 10. November 2015 an [...] in [...], vom 11. November 2015 bis am 9. Juni 2016 an der [...] in [...], vom 10. Juni 2016 bis am 11. Oktober 2016 erneut an der [...] in [...] und seit dem 12. Oktober 2016 an der [...] in [...] (STRK.2019.116 S. 1325-1327 und 1330-1334). Da die Aktiengesellschaft mit der Firmennummer [...] im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen nicht B_____ AG geheissen hat und sich ihr Domizil im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen nicht an der [...] befunden hat und auf den Rechnungen die Mehrwertsteuernummer der Aktiengesellschaft mit der Firmennummer [...] angegeben wird, ist davon auszugehen, dass es sich bei der Rechnungsstellerin um die Aktiengesellschaft mit der Firmennummer [...] gehandelt hat, obwohl auf den Rechnungen nicht deren Domizil, sondern das frühere Domizil der Aktiengesellschaft mit der Firmennummer [...] angegeben wird. Die Rechnungen vom 20. Juli 2017 (nachfolgend Rechnung 39; STRK.2019.116 S. 1261), 24. August 2017 (nachfolgend Rechnung 40; STRK.2019.116 S. 1270), 6. Oktober 2017 (nachfolgend Rechnung 42; STRK.2019.116 S. 1287) und vom 22. Dezember 2017 (nachfolgend Rechnung 43; STRK.2019.116 S. 1295) sowie eine Rechnung mit einem nicht erkennbaren Datum (nachfolgend Rechnung 41; STRK.2019.116 S. 1279) wurden von der C_____ AG ausgestellt. Die Steuerrekurskommission erwähnt im angefochtenen Entscheid aktenwidrig Fremdarbeiten einer B_____ GmbH (angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. A).

3.2.3 Für alle im Jahr 2017 verbuchten Vergütungen für Fremdleistungen der B_____ AG und der C_____ AG hat die Rekurrentin im erstinstanzlichen Verfahren Subunternehmerverträge und Rechnungen eingereicht. Dass die Rekurrentin alle Rechnungen der B_____ AG und der C_____ AG bezahlt hat, ist unbestritten. Ausser bei einer Rechnung, die bar bezahlt wurde, erfolgte die Bezahlung mittels Postüberweisung (vgl. zur Bezahlung der Rechnungen insb. STRK.2019.116 S. 1160, 1182 und 1219).

3.2.4 Die Subunternehmerverträge (Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B_____ AG vom 26. Juni 2017 betreffend die [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1229 ff.], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B_____ AG vom 14. Juni 2017 betreffend den [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1237 ff.], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B_____ AG vom 3. Juli 2017 betreffend ein Objekt in [...] [STRK.2019.116 S. 1245 ff.], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der

B____ AG vom 19. Juni 2017 betreffend die [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1254 ff.]; Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 6. August 2017 betreffend ein Objekt an der [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1263 ff.], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 9. August 2017 betreffend ein Objekt [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1272 ff.], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 18. Oktober 2017 betreffend ein Objekt [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1280 ff.], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 20. September 2017 betreffend den [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1288 ff.] und Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 3. Dezember 2017 betreffend den [...] in [...] [STRK.2019.116 S. 1297 ff.]) beruhen auf einem Standardvertrag der Rekurrentin, der jeweils nur hinsichtlich der Subunternehmerin und des Objekts angepasst worden ist. Unter dem Titel Vertragsgegenstand vereinbarten die Parteien, dass die Rekurrentin als Unternehmerin der B____ AG bzw. der C____ AG als Subunternehmerin «div. allg. [...]massnahmen» überträgt (Ziff. 1.1). Unter dem Titel Vergütung der Leistungen des Subunternehmers enthalten die Verträge in Ziff. 8 zwar Bestimmungen betreffend verschiedene Möglichkeiten der Bemessung der geschuldeten Vergütung. Wie die Vergütung im konkreten Fall zu bemessen ist, kann den schriftlichen Verträgen aber nicht entnommen werden. Ausgeschlossen ist allerdings die Methode der Bemessung je Arbeitsstunde der eingesetzten Arbeiter im Sinn von Ziff. 8.6 der Subunternehmerverträge. Stellt die Subunternehmerin der Unternehmerin Arbeitskräfte zur Verfügung, so gelten gemäss Ziff. 8.6 der Subunternehmerverträge bestimmte Verrechnungsansätze pro Arbeiter und Stunde. Da der Vertragsgegenstand nicht in der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften, sondern in [...]massnahmen und damit einem körperlichen Werk besteht, ist diese Bestimmung in den vorliegenden Fällen nicht anwendbar. Gemäss dem Geschäftsführer der Rekurrentin wurde als Vergütung für die Fremdleistungen der B____ AG und der C____ AG auf der Grundlage der Subunternehmerverträge jeweils mündlich eine Pauschale vereinbart (vgl. Schreiben der Rekurrentin vom

E. 3.3

3.3.1 In der Erfolgsrechnung für das Jahr 2017 verbuchte die Rekurrentin einen Ertrag aus Dienstleistungen von CHF 815'393.■, Aufwand für Fremdleistungen in der Form von Arbeiten von CHF 156'978.■ und Lohnaufwand von CHF 518'745.■ (Erfolgsrechnung 2017; STRK.2019.116 S. 1182). Basierend auf der angeblich erfahrungsgemässen Annahme, dass ein Bauarbeiter einen durchschnittlichen Nettolohn von CHF 50'000.■ erziele und dabei einen Bruttoumsatz von CHF 100'000.■ erwirtschaftete, stellte die Steuerverwaltung fest, dass der erwartbare Aufwand für Fremdleistungen und Löhne bloss CHF 407'696.■ betrage und der verbuchte Aufwand für Fremdleistungen von CHF 156'978.■ daher geschäftsmässig nicht begründet sei (STRK.2019.116 S. 1182). Damit hat die Steuerverwaltung im Ergebnis angenommen, dass die von der Rekurrentin für das Jahr 2017 verbuchten Fremdleistungen überhaupt nicht erbracht worden sind. Wie aus den vorstehenden Erwägungen (oben E. 3.2) ersichtlich ist und durch die nachstehende Erwägung (unten E. 3.3.2) bestätigt wird, entspricht dies offensichtlich nicht den Tatsachen.

3.3.2 Die Staatsanwaltschaft Basel-Stadt ermittelte wegen des Verdachts auf ungetreue Geschäftsbesorgung, Urkundenfälschung und Steuerbetrug unter anderem gegen die Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Rekurrentin. Es bestand der Verdacht, dass sie als Verantwortliche der Rekurrentin zusammen mit Mittätern zwischen März 2016 und

Februar 2018 die Bilanz und Erfolgsrechnung der Rekurrentin mit Hilfe fingierter Rechnungen anderer Firmen steuerrelevant verändert habe. Gemäss der Einstellungsverfügung vom 26. Mai 2021 (Rekursbeilage 19) «zeigte sich indes, dass durchaus Leistungen in Form von Arbeitseinsätzen getätigt wurden und somit die Aussagen in Bezug auf verrichtete Subunternehmertätigkeiten nicht widerlegt werden können.» Hätten die Ermittlungen der Staatsanwaltschaft zum Ergebnis geführt, dass die im Jahr 2017 verbuchten Fremdarbeiten entsprechend der Annahme im Revisionsbericht der Steuerverwaltung überhaupt nicht erbracht worden sind (vgl. oben E. 3.3.1), hätte die Staatsanwaltschaft die Tatsache, dass Leistungen erbracht worden sind, offensichtlich nicht zum Anlass genommen, das Strafverfahren einzustellen. Die Einstellung lässt sich nur damit erklären, dass sie zum Schluss gekommen ist, dass die verbuchten Fremdarbeiten zumindest in erheblichem Umfang tatsächlich erbracht worden sind. Der genaue Umfang der geschäftsmässig begründeten Fremdleistungen lässt sich mit der Einstellungsverfügung allerdings nicht belegen. Da die Staatsanwaltschaft auf weitere Abklärungen verzichtet hat, weil zielführende Ermittlungen aufgrund der Ausgangslage und der zeitlichen Distanz zu den Ereignissen nicht mehr ersichtlich gewesen sind (vgl. Aktennotiz vom 18. Februar 2021 [Rekursbeilage 19] und Einstellungsverfügung vom 26. Mai 2021 [Rekursbeilage 19]), erscheint es ausgeschlossen, dass der zuständige Staatsanwalt oder der zuständige Kriminalkommissär nähere Angaben zum konkreten Betrag der erbrachten Fremdleistungen machen könnten. Der Beweisantrag der Rekurrentin auf Befragung dieser beiden Personen (Rekurs vom 22. Juli 2021 Ziff. 24) ist daher in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu oben E. 2.5) abzuweisen.

E. 3.4

3.4.1E____ war vom 10. Juli 2017 bis 7. Mai 2018 einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats der C____ AG (Handelsregisterauszug [Rekursbeilage 21]). Die Staatsanwaltschaft Basel-Stadt hielt E____ in einem gegen ihn geführten Strafverfahren vor, er habe insgesamt CHF 79'636.75, welche die Rekurrentin im Jahr 2017 auf ein Konto der C____ AG überwiesen habe, bar bezogen, und es bestehe der Verdacht, dass er die Gelder unter Abzug einer Provision wieder den Verantwortlichen der Rekurrentin zurückgegeben habe. E____ antwortete, dass dies nicht stimme. Er habe Subunternehmer geschickt und teilweise auch selber gearbeitet. Als Begründung für die Barbezüge erklärte er, er habe Rechnungen immer bar bezahlt. Zudem erklärte er, die Rekurrentin habe zu wenig Leute gehabt, um ihre Aufträge selbst zu erledigen (Einvernahme vom 24. Oktober 2019 [Rekursbeilage 22] S. 8-11). Es erscheint offensichtlich, dass E____ im Rahmen einer Zeugeneinvernahme im vorliegenden Verfahren seine Aussagen als Beschuldigter bestätigen würde. Seinen Zeugenaussagen könnte daher kein wesentlich grösserer Beweiswert zugemessen werden als seinen Aussagen als Beschuldigter. Dass er nähere Angaben zum konkreten Umfang der erbrachten Fremdleistungen machen könnte, erscheint ausgeschlossen, zumal inzwischen bald vier Jahre vergangen sind. Der Beweisantrag der Rekurrentin auf Einvernahme von E____ als Zeuge (Rekurs vom 22. Juli 2021 Ziff. 25) ist daher in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu oben E. 2.5) abzuweisen.

3.4.2Die Rekurrentin behauptet, auch aktuelle und ehemalige Mitarbeiter von ihr hätten erlebt, dass Subunternehmer beigezogen worden seien, und beantragt ihre Einvernahme als Zeugen (Rekurs vom 22. Juli 2021 Ziff. 26). Dass die Rekurrentin Subunternehmer beigezogen hat, ist bereits aufgrund der Akten erstellt. Dass die Mitarbeiter nähere Angaben zum konkreten Umfang der erbrachten Fremdleistungen machen könnten, erscheint

ausgeschlossen, zumal inzwischen bald vier Jahre vergangen sind. Der Beweisantrag der Rekurrentin ist daher in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu oben E. 2.5) abzuweisen.

3.4.3 Die Rekurrentin beantragt eine Parteibefragung ihres Geschäftsführers als Beweismittel (Rekurs vom 22. Juni 2021 Ziff. 15, 20 f. und 24-26). Organe einer am Verfahren beteiligten juristischen Person sind als Partei zu behandeln (Weissenberger/Hirzel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 14 N 7). Ein Parteiverhör oder gar eine Beweisaussage einer Partei unter Straffolge ist im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren ausgeschlossen (vgl. § 21 Abs. 1 VRPG in Verbindung mit Art. 19 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG, SR 172.021]; Krauskopf/Emmenegger/Babey, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 12 N 106; Weissenberger/Hirzel, a.a.O., Art. 14 N 6). Die Aussagen des Geschäftsführers im Rahmen einer Befragung wären daher bloss als mündliche Parteiauskünfte zu qualifizieren. Damit könnte ihnen keine wesentlich höhere Beweiskraft beigemessen werden als den schriftlichen Angaben der Rekurrentin. Dass der Geschäftsführer der Rekurrentin detailliertere Angaben machen könnte als die Rekurrentin in ihrer Rekursbegründung, erscheint ausgeschlossen. Aus den vorstehenden Gründen sind die Beweisanträge auf Parteibefragung in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu oben E. 2.5) abzuweisen.

3.5 In den vorinstanzlichen Verfahren versuchte die Rekurrentin den Mindestumfang der Fremdarbeiten folgendermassen herzuleiten: Sie teilte ihren Ertrag durch einen Stundenansatz von CHF 55.■. Davon subtrahierte sie die behauptete Anzahl der Arbeitsstunden ihrer eigenen Mitarbeiter. Die Differenz multiplizierte sie mit dem einem Stundenansatz von CHF 55.■ (vgl. Einsprache [STRK.2019.116 S. 4 f.]; Rekurs vom 6. September 2019 [STRK.2019.116 S. 1 ff.] S. 1 f.). Diese Herleitung ist aus den folgenden Gründen zum Beweis des Umfangs der Fremdarbeiten nicht geeignet: Erstens ist die Anzahl der Arbeitsstunden der eigenen Mitarbeiter der Rekurrentin nicht bewiesen, weil sie selbst erklärt, dass sie einen Teil der Arbeitsrapporte ihrer Mitarbeiter nicht einreichen könne, weil sie nur in elektronischer Form auf dem Laptop ihres Geschäftsführers vorhanden gewesen seien und dieser gestohlen worden sei (Rekurs vom 6. September 2019 [STRK.2019.116 S. 1 ff.] S. 1 f.). Zweitens erzielte die Rekurrentin einen Teil ihres Ertrags mit Pauschalaufträgen und erbrachten ihre Subunternehmerinnen ihre Leistungen zu Pauschalpreisen. Der aus den Pauschalpreisen resultierende hypothetische Stundenansatz ist nicht bekannt und kann erheblich über oder unter dem in der Herleitung der Rekurrentin verwendeten Stundenansatz von CHF 55.■ liegen.

3.6 In der Veranlagungsverfügung verwies die Steuerverwaltung zur Begründung der Aufrechnung auf das Urteil des Verwaltungsgerichts VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017. Dieses Urteil stellt keine taugliche Begründung für die Aufrechnung des von der Rekurrentin verbuchten Aufwands dar, weil zwischen dem vorliegend zu beurteilenden und dem mit dem erwähnten Urteil beurteilten Sachverhalt mehrere wesentliche Unterschiede bestehen. Beispielhaft und nicht abschliessend seien die folgenden erwähnt: Erstens galt im mit dem Urteil vom

E. 8

Juli 2018 [STRK.2019.116 S. 1197]). Ein Grund, weshalb diese Angabe nicht den Tatsachen entsprechen sollte, ist entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission (vgl.

angefochtener Entscheid E. 5b) nicht ersichtlich. Für den Fall der Zurverfügungstellung von Personal ist in den schriftlichen Standardverträgen zwar eine Vergütung nach Stundenansatz vorgesehen. Wie vorstehend dargelegt worden ist, ist diese Methode der Bemessung der geschuldeten Vergütung im vorliegenden Fall aber nicht anwendbar. Entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission sind die diesbezüglichen Angaben des Geschäftsführers der Rekurrentin auch nicht widersprüchlich. Die Erklärung, es gebe keine Stundenrapporte, weil mündlich eine Pauschale vereinbart worden sei, bezieht sich auf die Vergütung der Leistungen der Subunternehmerinnen. Mit der Behauptung, viele Stundenaufstellungen seien auf dem Laptop des Geschäftsführers der Rekurrentin geführt worden und der Laptop sei gestohlen worden, begründet die Rekurrentin hingegen, weshalb nur für einen Teil der Leistungen der eigenen Mitarbeiter der Rekurrentin Stundenrapporte vorhanden sind (Rekurs vom 6. September 2019 [STRK.2019.116 S. 1 ff.] S. 2). Bei einem Teil der von der Rekurrentin ausgestellten Rechnungen wurde das Entgelt zwar nach Zeitaufwand berechnet. Eine erhebliche Zahl der Rechnungen, mit denen die Rekurrentin die Vergütungen für ihre Dienstleistungen in Rechnung gestellt hat, beruhen aber zweifelsfrei auf der Vereinbarung eines Pauschalpreises (STRK.2019.116 S. 913, 953, 954, 964, 973, 974, 985, 986, 988, 1023, 1027, 1029, 1032, 1043, 1069, 1074, 1075, 1097, 1098, 1099, 1129, 1140, 1141, 1142 und 1143). Bei weiteren Rechnungen erwecken die in Rechnung gestellten Beträge den Eindruck von Pauschalpreisen. Die Rekurrentin macht sinngemäss zu Recht geltend, dass sich die Vereinbarung von Pauschalpreisen mit den Subunternehmerinnen zumindest in den Fällen, in denen sie mit den Bestellerinnen Pauschalpreise vereinbart hat, aufgedrängt habe (vgl. Rekurs vom 22. Juli 2021 Ziff. 37). Bei einer Vergütung der Subunternehmerin nach Zeitaufwand hätte der Preis, den die Rekurrentin der Subunternehmerin geschuldet hätte, unter Umständen den mit der Bestellerin vereinbarten Pauschalpreis überstiegen, wenn die Subunternehmerin mehr Aufwand betrieben hätte als erwartet. Aus den vorstehenden Gründen ist davon auszugehen, dass es für die Fremdleistungen der B ____ AG und der C ____ AG tatsächlich keine Arbeitsrapporte gibt. Folglich hat die Rekurrentin ihre Mitwirkungspflicht diesbezüglich entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission (vgl. angefochtener Entscheid E. 5a) nicht verletzt, indem sie trotz Aufforderung der Steuerverwaltung keine Arbeitsrapporte eingereicht hat.

3.2.5 Die B ____ AG stellte der Rekurrentin mit ihren Rechnungen jeweils für bestimmte Arbeiten betreffend ein bestimmtes Objekt eine bestimmte Pauschale zuzüglich Mehrwertsteuer in Rechnung. Die C ____ AG stellte der Rekurrentin mit ihren Rechnungen jeweils für näher umschriebene [...]arbeiten betreffend ein bestimmtes Objekt eine bestimmte Pauschale zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung. Diese Art der Rechnungsstellung entspricht den schriftlichen Subunternehmerverträgen und den vom Geschäftsführer der Rekurrentin behaupteten mündlichen Vereinbarungen. Die Steuerrekurskommission stellte fest, aus den Rechnungen gehe in der Regel nicht hervor, wie sich der in Rechnung gestellte Betrag zusammensetze. Es fehlten Einzelheiten darüber, in welchem Zeitpunkt, an welchem Ort, durch welche Person und in welchem zeitlichen Rahmen die Fremdleistungen erbracht worden seien (angefochtener Entscheid E. 5b). Die Feststellung der Steuerrekurskommission, es fehlten Angaben dazu, an welchem Ort die Fremdleistungen erbracht worden seien (vgl. angefochtener Entscheid E. 5b), ist aktenwidrig. Aus jeder Rechnung ist der Ort der Leistungserbringung ersichtlich. Der Zeitraum der Leistungserbringung und der Umfang der Leistung werden in den Rechnungen zwar nicht angegeben. Weshalb die Rechnungen diese Angaben enthalten

müssten, wenn die Parteien als Vergütung eine Pauschale vereinbart haben, ist aber nicht ersichtlich und wird von der Steuerrekurskommission nicht dargelegt. Die natürlichen Personen, welche die Arbeit faktisch verrichtet haben, müssen auf den Rechnungen, die eine juristische Person als Leistungserbringerin erstellt, offensichtlich nicht angegeben werden. Das Layout aller Rechnungen der B____ AG einerseits und aller Rechnungen der C____ AG andererseits ist identisch. Das Erscheinungsbild der Rechnungen der B____ AG ist in jeder Hinsicht professionell und vertrauenswürdig. Dass auf den Rechnungen der C____ AG die Mehrwertsteuer mit dem in Deutschland und Österreich verwendeten Begriff der Umsatzsteuer bezeichnet wird, mag etwas unprofessionell erscheinen. Dies kann aber nicht als Indiz dafür betrachtet werden, dass die in Rechnung gestellten Beträge nicht dem vertraglich Vereinbarten entsprechen oder die betreffenden Leistungen nicht erbracht worden sind.

3.2.6 Der Sitz der C____ AG befand sich in [...]. Mit Entscheid vom 26. Februar 2018 eröffnete das Zivilgericht über die Gesellschaft den Konkurs. Am 5. Februar 2019 wurde sie gelöscht (Handelsregisterauszug der C____ AG in Liquidation). Gemäss den Angaben der Steuerverwaltung wurde die C____ AG im Jahr 2016 amtlich veranlagt und im Jahr 2017 infolge Konkurses intern veranlagt. Die C____ AG war nie im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen (STRK.2019.116 S. 1182 und 1364). Trotzdem wies sie auf ihren Rechnungen unter der Bezeichnung Umsatzsteuer Mehrwertsteuer aus. Dies ist unzulässig (vgl. Art. 27 Abs. 1 Mehrwertsteuergesetz [MWSTG, SR 641.20]) und als Übertretung strafbar (vgl. Art. 98 lit. g und h MWSTG). Gemäss der unwiderlegbaren Darstellung der Rekurrentin wusste sie nicht, dass die C____ AG nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen war (vgl. Rekurs vom 6. September 2019 S. 2). Entgegen der unrichtigen Ansicht der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission (Einspracheentscheid E. 3b; angefochtener Entscheid E. 5b) gehört die Abklärung, ob ein anderes Unternehmen, mit dem vertragliche Beziehungen unterhalten werden, im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist, nicht zu den Sorgfaltspflichten eines Unternehmens, wie die Rekurrentin zu Recht geltend macht (Rekurs vom 22. Juli 2021 Ziff. 38). Gemäss Art. 28 Abs. 1 lit. a MWSTG kann eine steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen. Gemäss Art. 59 Abs. 2 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV, SR 641.201) muss die Leistungsempfängerin nicht prüfen, ob die Mehrwertsteuer zu Recht eingefordert worden ist. Auch bezüglich der Eintragung als steuerpflichtige Person besteht keine Prüfungspflicht der Leistungsempfängerin (Henzen, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 28 MWSTG N 32). Nur wenn die Leistungsempfängerin weiss, dass die Person, welche die Mehrwertsteuer überwälzt hat, nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. Art. 59 Abs. 2 MWSTV; Blum, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 27 MWSTG N 2). Da der Vorsteuerabzug nur bei positivem Wissen vom fehlenden Eintrag ausgeschlossen ist, werden Rechnungen betreffend die Mehrwertsteuer regelmässig nicht weiter hinterfragt (vgl. Blum, a.a.O., Art. 27 MWSTG N 1). Folglich ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin den fehlenden Eintrag der C____ AG auch bei sorgfältigem Vorgehen nicht erkennen musste. Dies ändert zwar nichts daran, dass die Tatsache, dass die C____ AG trotz fehlenden Eintrags im Register der steuerpflichtigen Personen Mehrwertsteuer ausgewiesen hat, ein Indiz dafür darstellt, dass sie bereit gewesen sein könnte, auf ihren Rechnungen unrichtige Angaben zu

machen. Für sich allein genommen genügt dieses Indiz aber eindeutig nicht, um Zweifel an der materiellen Richtigkeit der übrigen Angaben auf den Rechnungen zu begründen. Dass die C____ AG zu Unrecht Mehrwertsteuer ausgewiesen hat, ist im vorliegenden Fall auch insoweit irrelevant, als die Mehrwertsteuer bei der Verbuchung des Aufwands nicht berücksichtigt worden ist (vgl. STRK.2019.116 S. 1219) und die C____ AG die ausgewiesene Mehrwertsteuer grundsätzlich trotzdem geschuldet hat (vgl. Art. 27 Abs. 2 MWSTG). Aus den vorstehenden Feststellungen folgt, dass das Geschäftsgebaren der C____ AG nicht korrekt gewesen ist. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, auch die Rekurrentin habe sich unkorrekt verhalten, indem sie der C____ AG Vergütungen für nicht erbrachte Leistungen oder nicht geschuldete Vergütungen erbracht hätte, zumal nicht feststeht, dass das unkorrekte Geschäftsgebaren der C____ AG für die Rekurrentin erkennbar gewesen ist. Dementsprechend sind die vorstehend erwähnten Umstände abgesehen vom fehlenden Eintrag im Register der steuerpflichtigen Personen auch von der Steuerrekurskommission nicht als Indizien für die Unrichtigkeit der Rechnungen der C____ AG berücksichtigt worden.

3.2.7 Aus den vorstehenden Gründen bestehen aufgrund der schriftlichen Subunternehmerverträge und der Rechnungen sowie der schlüssigen Angaben der Rekurrentin keine ernsthaften Zweifel daran, dass alle im Jahr 2017 verbuchten Vergütungen für Fremdleistungen der B____ AG und der C____ AG dem vertraglich Vereinbarten entsprechen und die betreffenden Leistungen tatsächlich erbracht worden sind. Damit hat die Steuerverwaltung die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit der Buchhaltung der Rekurrentin (vgl. dazu oben E. 2.2 und 3.1) diesbezüglich nicht entkräftet. Wenn im vorliegenden Fall zu Unrecht von einer natürlichen Vermutung der materiellen Unrichtigkeit der Buchhaltung ausgegangen würde (vgl. dazu oben E. 2.3 und 3.1), hätte die Rekurrentin diese mit den schriftlichen Subunternehmerverträgen, den Rechnungen und ihren schlüssigen Angaben betreffend die erwähnten Vergütungen durch den direkten Nachweis der materiellen Richtigkeit widerlegt.

E. 10

April 2017 beurteilten Fall für die Jahresrechnung einer der beiden beurteilten Steuerperioden wegen schwerer formeller Mängel eine natürliche Vermutung der materiellen Unrichtigkeit (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 3.2.1). Im vorliegenden Fall ist dagegen die materielle Richtigkeit der Buchhaltung der Rekurrentin zu vermuten (vgl. oben E. 3.1). Zweitens wäre es der steuerpflichtigen Person im mit dem Urteil vom 10. April 2017 beurteilten Fall ohne weiteres möglich gewesen, die von der Steuerverwaltung verlangten vollständigen und lückenlosen Arbeitsrapporte mit den Angaben, wer wann auf welcher Baustelle gearbeitet hat, zu beschaffen und einzureichen, wenn die Fremdleistungen tatsächlich in der verbuchten Höhe angefallen wären. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass die steuerpflichtige Person geltend gemacht hätte, sie habe mit Subunternehmerinnen Pauschalpreise vereinbart (vgl. VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 4.3.1.2 und 4.3.2.2). Im vorliegenden Fall hingegen war der Rekurrentin die Einreichung der von der Steuerverwaltung verlangten Arbeitsrapporte in den meisten Fällen nicht möglich, weil es solche aufgrund der Vereinbarung von Pauschalpreisen nicht gab (vgl. oben E. 3.2.4). Drittens sollten im mit dem Urteil vom 10. April 2017 beurteilten Fall sämtliche Rechnungen bar bezahlt worden sein, obwohl für ihre Begleichung in der Kasse der steuerpflichtigen Person nicht ausreichend Mittel vorhanden gewesen sind

(VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 4.3.2.3). Im vorliegenden Fall ist jedoch unbestritten, dass die Rekurrentin über die zur Bezahlung der Rechnungen der Subunternehmerinnen erforderlichen Mittel verfügt hat.

3.7 Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass der in der Erfolgsrechnung der Rekurrentin für das Jahr 2017 verbuchte Aufwand für Fremdleistungen von CHF 156'978.■ entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission geschäftsmässig begründet und daher nicht aufzurechnen ist.

4.

4.1

4.1.1 Gemäss der Veranlagungsverfügung und dem Einspracheentscheid der Steuerverwaltung sowie den angefochtenen Entscheiden der Steuerrekurskommission sind für die Steuerperiode 2017 geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen von CHF 156'978.■ aufzurechnen. Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, dass keine geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen aufgerechnet werden. Gemäss dem vorliegenden Entscheid sind keine geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen aufzurechnen. Damit obsiegt die Rekurrentin vollständig. Folglich sind für die Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben und hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht eine volle Parteientschädigung zu bezahlen.

4.1.2 Mit ihrem Rekurs und ihrer Beschwerde vom 22. Juli 2021 beantragt die Rekurrentin auch für die Verfahren vor der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission Parteientschädigungen. Für das Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung besteht mangels gesetzlicher Grundlage kein Anspruch auf Parteientschädigung (vgl. Weihrauch, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 163 N 2; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 135 DBG N 28). Für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren für die notwendigen und verhältnismässigen Kosten der Vertretung zu Lasten der Steuerverwaltung eine Parteientschädigung zugesprochen werden (vgl. § 170 Abs. 3 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 VwVG; Sarasin, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 170 N 6). Die Kosten der Vertretung umfassen das Anwaltshonorar oder die Entschädigung für eine nichtanwaltliche berufsmässige Vertretung (vgl. Beusch, in: Auer et al. [Hrsg.], VwVG Kommentar, 2. Auflage, Zürich 2019, Art. 64 N 13; Maillard, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 64 N 35; Sarasin, a.a.O., § 170 N 7). Wenn die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, besteht ein Anspruch auf Parteientschädigung (BGer 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.3; Sarasin, a.a.O., § 170 N 6). Im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission wurde die Rekurrentin von der [...] AG vertreten. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin berufsmässig vertreten worden ist und dass ihr Vertretungskosten entstanden sind. Folglich hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin auch für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission eine volle Parteientschädigung zu bezahlen. Die Tatsache, dass die Rekurrentin im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission

noch keinen Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung gestellt hat, ändert daran nichts, weil die Parteientschädigung wie bereits erwähnt auch von Amtes wegen zugesprochen werden kann.

4.2 Der für die Bemessung der Parteientschädigung massgebende Stundenansatz beträgt für Anwältinnen und Anwälte nach der Praxis des Appellationsgerichts in der Regel CHF 250.■. Für nichtanwältliche Vertreterinnen und Vertreter ist von einem Stundenansatz von etwa der Hälfte (vgl. Beusch, a.a.O., Art. 64 N 13; Maillard, a.a.O., Art. 64 N 41) und damit CHF 125.■ auszugehen. Der Vertretungsaufwand für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission ist mangels Angaben der Rekurrentin zu schätzen. Die Vertreterin der Rekurrentin reichte betreffend die Steuern für das Steuerjahr 2016, die Gegenstand des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens STRK.2019.114 und STRK.2019.115 bilden, und betreffend die Steuern für das Steuerjahr 2017, die Gegenstand des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens STRK.2019.116 und STRK.2019.117 bilden, eine einzige als Rekurs bezeichnete Rechtsmittelschrift vom 6. September 2019 ein. Zudem ersuchte sie mit vier separaten Eingaben vom 8. September 2020 um schriftliche Begründung der vier Entscheide der Steuerrekurskommission. Insgesamt ist dafür von einem geschätzten Aufwand von knapp acht Stunden auszugehen. Dies ergibt einschliesslich der notwendigen Auslagen einen Vertretungsaufwand von CHF 1'000.■. Dieser ist hälftig auf das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren STRK.2019.114 und STRK.2019.115 einerseits und das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren STRK.2019.116 und STRK.2019.117 andererseits aufzuteilen. Folglich beträgt eine volle Parteientschädigung für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren STRK.2019.114 und STRK.2019.115 CHF 500.■.

4.3

4.3.1 Für die Bemessung der Parteientschädigung für das verwaltungsgerichtliche Rekurs- und Beschwerdeverfahren gilt das Honorarreglement (HoR, SG 291.400; vgl. zum intertemporalen Recht § 26 Abs. 2 HoR). Das Honorar bemisst sich nach dem Zeitaufwand.

4.3.2 Die Rekurrentin reichte beim Verwaltungsgericht die folgenden Rechtsmittel ein: Rekurs vom 22. Juli 2021 gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission STRK.2019.114 vom 27. August 2020 betreffend kantonale Steuern pro 2016, Beschwerde vom 22. Juli 2021 gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission STRK.2019.115 vom 27. August 2020 betreffend direkte Bundessteuer pro 2016, Rekurs vom 22. Juli 2021 gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission STRK.2019.116 vom 27. August 2020 betreffend kantonale Steuern pro 2017 und Beschwerde vom 22. Juli 2021 gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission STRK.2019.117 vom 27. August 2020 betreffend direkte Bundessteuer pro 2017. Die beiden Rechtsmittel betreffend das Steuerjahr 2016 werden im Rekurs- und Beschwerdeverfahren VD.2021.151 und VD.2021.152 behandelt und die beiden Rechtsmittel betreffend das Steuerjahr 2017 im Rekurs- und Beschwerdeverfahren VD.2021.153 und VD.2021.154. Soweit bei summarischer Prüfung ersichtlich sind der Rekurs und die Beschwerde abgesehen von den Bezeichnungen des Rechtsmittels und der Parteien jeweils identisch. Auch die Rechtsmittel betreffend die Steuerperiode 2016 einerseits und diejenigen betreffend die Steuerperiode 2017 andererseits unterscheiden sich nur marginal (vgl. insb. Rechtsbegehren und Ziff. 6 f.). Mit Eingabe vom 29. Oktober 2021 reichte der Rechtsvertreter der Rekurrentin Honorarnoten vom 30. April und 29. Oktober 2021 ein mit der Erklärung, diese umfassten den gesamten Aufwand für alle vier vorstehend erwähnten Verfahren.

4.3.3 Mit der Honorarnote vom 30. April 2021 macht der Rechtsvertreter der Rekurrentin einen Zeitaufwand von 1.5 Stunden sowie Auslagen für 20 Kopien und Porto geltend. Dieser Aufwand betrifft die folgenden Bemühungen vom 19., 20., 22. und 26. April 2021: «Tel mit Klient, Durchsicht Unterlagen, Aktenstudium, E-Mail Korr (40 Min.)», «Brief an Steuerverwaltung und Aktenstudium / E-Mail Korr (35 Min.)», «Tel von StV (5 Min.)» und «Tel mit Klient & E-Mail (10 Min.)». Was diese Bemühungen mit den Rekurs- und Beschwerdeverfahren STRK.2019.114-117 oder VD.2021.151-154 zu tun haben könnten, ist nicht nachvollziehbar. Der Umstand, dass mehrmals die Steuerverwaltung erwähnt wird, deutet vielmehr darauf hin, dass sie ein erstinstanzliches Verfahren betreffen. Dafür, dass die Bemühungen kein Rekurs- oder Beschwerdeverfahren betreffen, spricht schliesslich auch die Tatsache, dass auf der Honorarnote vom 30. April 2021 anders als auf der Honorarnote vom 29. Oktober 2021 keine Verfahrensnummer erwähnt wird. Im Übrigen ist nicht ersichtlich, weshalb die Bemühungen zur Wahrung der Interessen der Rekurrentin in den Rekurs- und Beschwerdeverfahren erforderlich gewesen sein könnten. Die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 27. August 2020 wurden den Parteien ohne Begründung mitgeteilt. Mit Eingaben vom 8. September 2020 ersuchte die bisherige Vertreterin der Rekurrentin um schriftliche Begründung der Entscheide. Die schriftliche Begründung lag im April 2021 noch nicht vor. Unter diesen Umständen ist nicht nachvollziehbar, weshalb die erwähnten Bemühungen des Rechtsvertreter der Rekurrentin zur Wahrung ihrer Interessen in den Rekurs- und Beschwerdeverfahren erforderlich gewesen sein könnten. Aus den vorstehenden Gründen sind die mit der Honorarnote vom 30. April 2021 geltend gemachten Bemühungen bei der Bemessung der Parteientschädigung nicht zu berücksichtigen.

4.3.4 Mit der Honorarnote vom 29. Oktober 2021 macht der Rechtsvertreter der Rekurrentin einen Zeitaufwand von 26.92 Stunden geltend. Die entsprechenden Bemühungen betreffen erkennbar die Rekurs- und Beschwerdeverfahren und der dafür geltend gemachte Aufwand erscheint grundsätzlich erforderlich und angemessen. Dies gilt insbesondere auch für die unter dem Datum 29. Oktober 2021 erwähnte Bemühung «Studium Urteile / Bspr mit Klient etc. (60 Min.)». Dabei handelt es sich offensichtlich um den antizipierten Aufwand für das Studium der Urteile des Verwaltungsgerichts in den Rekurs- und Beschwerdeverfahren VD.2021.151 und VD.2021.152 sowie VD.2021.153 und VD.2021.154 und deren Besprechung mit der Rekurrentin. Unnötig ist allerdings der unter dem Datum 15. Juli 2021 für «Abholen Akten bei StRK etc. (30 Min.)» geltend gemachte Zeitaufwand. Die Steuerrekurskommission stellte die Akten dem Rechtsvertreter der Rekurrentin auf einem USB-Memory-Stick zur Verfügung (vgl. Schreiben vom 15. Juli 2021). Diesen hätte er sich ohne weiteres auch per Post zustellen lassen können. Daher ist insgesamt bloss ein Aufwand von 26.42 Stunden zu berücksichtigen. Der Bemessung der Parteientschädigung wird praxisgemäss ein Stundenansatz von CHF 250.■ zugrunde gelegt (statt vieler VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E. 3.2.2.2). Besondere Umstände, die ausnahmsweise die Berücksichtigung des mit der Honorarnote vom 29. Oktober 2021 geltend gemachten Stundenansatzes von CHF 275.■ rechtfertigen könnten, werden nicht geltend gemacht und sind nicht ersichtlich. Als Auslagen macht der Rechtsvertreter der Rekurrentin mit der Honorarnote vom 29. Oktober 2021 Fahrspesen für 10 km zu CHF 0.70, 473 Kopien zu CHF 0.50 und Porto von CHF 35.■ geltend. Die Fahrspesen betreffen offensichtlich das Abholen des USB-Memory-Sticks mit den Akten. Diese Auslagen sind unnötig, weil sich der Rechtsvertreter der Rekurrentin den USB-Memory-Stick hätte per Post zustellen lassen können. Sie sind daher nicht zu

berücksichtigen. Die Auslagen für Kopien und Porto können gemäss der HoR nicht separat in Rechnung gestellt werden. Für Telefonate, Porti, Kopien usw. kann eine Pauschale von maximal 3 % des Honorars, mindestens aber CHF 30.■, in Rechnung gestellt werden (§ 23 Abs. 1 HoR). Separat in Rechnung gestellt werden können nur ausserordentliche Auslagen (vgl. § 23 Abs. 2 HoR). Um solche handelt es sich bei den Kopien und dem Porto offensichtlich nicht. Statt der geltend gemachten Auslagen wird daher eine Pauschale von 3 % des Honorars berücksichtigt. Aus den vorstehenden Gründen sind für die Bemessung der Parteientschädigung Anwaltskosten von insgesamt CHF 6'803.■ (26.42 Stunden x CHF 250.■ + 3/100 x CHF 6'605.■ = CHF 6'803.15) zu berücksichtigen. Diese sind hälftig auf das Rekurs- und Beschwerdeverfahren VD.2021.151 und VD.2021.152 einerseits und das Rekurs- und Beschwerdeverfahren VD.2021.153 und VD.2021.154 andererseits aufzuteilen. Folglich beträgt eine volle Parteientschädigung für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren VD.2021.153 und VD.2021.154 CHF 3'402.■.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.