

BGer 2C_1101/2014 vom 23. November 2015

Bundesgericht, 2015-11-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1101_2014

FR: TF 2C_1101/2014 du 23 novembre 2015

IT: TF 2C_1101/2014 del 23 novembre 2015

Erwägungen

E. 1.1

Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um kantonale letztinstanzliche Entscheide über die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG (SR 642.11) sowie Art. 73 StHG (SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichten Beschwerden der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist grundsätzlich einzutreten.

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich eine Rechtsverletzung nach Art. 95 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415). In Bezug auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232). Auf ungenügend begründete Rügen und bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (vgl. BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Die Rüge, der Sachverhalt sei offensichtlich unrichtig festgestellt worden, ist gleichzusetzen mit der Willkürüge (vgl. BGE 140 III 115 E. 2 S. 117).

E. 2

Strittig ist einzig die Frage, ob die Steuerverwaltung des Kantons Zürich zu Unrecht das Delkredere auf 20% der angegebenen Forderungen geschätzt hat.

I. Direkte Bundessteuer

E. 3

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG u.a. zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des

Saldovortrages des Vorjahres (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b). Nach Art. 63 Abs. 1 DBG sind Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen zu Lasten der Erfolgsrechnung u.a. zulässig für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b) bzw. für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c). Mit den sogenannten Delkredere-Rückstellungen werden Verlustrisiken für Forderungen des Umlaufvermögens berücksichtigt. Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigung richtet sich nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderung (MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Rz. 32 zu Art. 29 DBG mit Hinweisen). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns mittels übersetzter Rückstellungen. Die Berechtigung von Rückstellungen ist daher laufend zu überprüfen (Urteil 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.4 und 3.2 mit Hinweisen). Trotz Vermutung der materiellen Richtigkeit einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss geführten Buchhaltung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz muss die steuerpflichtige Unternehmung auf Verlangen der Behörde über die geschäftsmässige Begründetheit von Rückstellungen Auskunft geben können (vgl. Art. 126 Abs. 2 DBG ; Urteil 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2).

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine solche ist immer dann durchzuführen, wenn nach Abklärung des Sachverhalts durch die Veranlagungsbehörde eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, d.h. ein Untersuchungsnotstand, besteht (vgl. 2C_273/2013 / 2C_274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.4 mit Hinweisen). Allerdings führt nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen. Der Grundtatbestand, etwa dass Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt worden ist, muss gewiss sein. Die pflichtgemässe Schätzung kann sich grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen (Urteil 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 mit Hinweisen).

Vorgängig einer Ermessenseinschätzung ist aber im Untersuchungs- und Beweisverfahren zu prüfen, ob eine steuerbegründende oder -erhöhende bzw. steuermindernde oder -aufhebende Tatsache besteht. Ist dieser Beweis nicht geleistet, ist zuungunsten der mit dem Beweis belasteten Person zu entscheiden. Zu einer Ermessensveranlagung kommt es erst, wenn ausreichende Anhaltspunkte für eine solche Tatsache bestehen, die aber im Quantitativen der Abklärung bedürfen (Urteil 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4 mit Hinweisen).

E. 4.1

Die Vorinstanz erwog im Wesentlichen, es sei der Beschwerdeführerin nicht gelungen, die Gefahr des Totalausfalls der Forderungen gegenüber der Z. _____ Corp. per 31. Dezember 2011 rechtsgenüglich nachzuweisen. Neben den geltend gemachten, aber unbewiesenen telefonischen Abmahnungen und einer E-Mail an eine "Mrs. A. _____", aus welcher hervorgehe, dass "Mr. B. _____" um Zahlung der ausstehenden

Forderungen gebeten werde, seien keine weiteren Inkassobemühungen seitens der Beschwerdeführerin ersichtlich. Insbesondere seien für den Zeitraum zwischen September und Dezember 2011 keinerlei Zahlungsaufforderungen bzw. angesetzte, aber nicht eingehaltene Zahlungsfristen dokumentiert, die das erhöhte Ausfallrisiko begründet hätten.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin rügt eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts sowie die Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Sie sei ihren Verfahrenspflichten nachgekommen und habe alles getan, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Die kantonalen Behörden hätten nicht erkannt, dass Betreibungsunterlagen aufgrund der Situation nicht erhältlich gewesen seien. Telefonische und mündliche Inkassobemühungen seien nicht berücksichtigt worden. Ebenso seien die angebotenen Zeugenbefragungen zur Sachverhaltsergänzung ausser Acht gelassen worden. Schliesslich sei die Ermessensveranlagung willkürlich erfolgt.

E. 5.1

Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) umfasst das Recht des Betroffenen, dass die Behörde alle erheblichen und rechtzeitigen Vorbringen der Parteien würdigt und die ihr angebotenen Beweise abnimmt, wenn diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Für die Gewährung des rechtlichen Gehörs sind die Umstände des Einzelfalls massgebend. Wegleitend muss der Gedanke sein, einer Partei zu ermöglichen, ihren Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (Urteil 8C_258/2014 vom 15. Dezember 2014 E. 7.2.7). Der Gehörsanspruch schliesst indes kein Recht auf mündliche Anhörung ein (BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148; 130 II 425 E. 2.1 S. 428 f.; 127 V 491 E. 1b S. 494 ; 125 I 209 E. 9b S. 219). Auch lässt sich daraus keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise und zur Würdigung sämtlicher Argumente ableiten. So kann ein Beweisantrag abgelehnt werden, wenn die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde sich ihre Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und sie ohne Willkür in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236 ; 134 I 140 E. 5.3 S. 148 ; 131 I 153 E. 3 S. 157).

E. 5.2

Die Beschwerdeführerin moniert im Wesentlichen, die kantonalen Behörden hätten die mündliche Einvernahme von Zeugen, namentlich des Verwaltungsrats, zu Unrecht verweigert. Sie legt aber nicht dar, welche neuen entscheiderelevanten Erkenntnisse, die sich nicht bereits aus den Akten ergeben, durch eine mündliche Befragung der betreffenden Zeugen hätten gewonnen werden können. Insbesondere ist nicht ersichtlich, welche neuen Erkenntnisse von der Anhörung des Verwaltungsrats zu erwarten gewesen wären, hatte dieser doch während des kantonalen Verfahrens ausreichend Gelegenheit, sich zur Angelegenheit schriftlich zu äussern. Folglich ist nicht zu beanstanden, dass die kantonalen Behörden in willkürfreier antizipierter Beweiswürdigung auf die beantragten Befragungen verzichtet haben. Die Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich damit als unbegründet.

E. 5.3

Auch der Vorwurf, die kantonalen Behörden hätten den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, zielt ins Leere. Mit ihren weitgehend appellatorischen Ausführungen verfehlt die Beschwerdeführerin die Begründungsanforderungen an eine Sachverhaltsrüge (vgl. E. 1.3 hiervor), zeigt sie doch nicht hinlänglich auf, dass die vorinstanzlichen Feststellungen

geradezu willkürlich wären bzw. auf einer willkürlichen Beweiswürdigung beruhen würden. In Wirklichkeit betreffen die sachverhaltsbezogenen Vorbringen der Beschwerdeführerin vielmehr die rechtliche Würdigung der Vorinstanz hinsichtlich der geschäftsmässigen Begründetheit des Delkredere im fraglichen Umfang.

Es ist unbestritten, dass das kantonale Steueramt mit Auflage vom 30. Juli 2013 bzw. Mahnung vom 3. Oktober 2013 von der Beschwerdeführerin eine substantiierte Sachdarstellung bezüglich des Delkredere von Fr. 150'918.75 inklusive Untermauerung durch sachdienliche Unterlagen verlangte. Daraufhin legte die Beschwerdeführerin Kontoauszüge vor und verwies auf den Revisionsbericht bezüglich des treuhänderisch verwalteten Vermögens, wonach ein Rechtsstreit bestehe und die Werthaftigkeit des Treuguts zweifelhaft sei. Ferner reichte sie Kopien ihrer Rechnungen an die Z. _____ Corp. ein und verwies auf eine E-Mail ihres Verwaltungsratspräsidenten an die Buchhaltung, wonach die Z. _____ Corp. inzwischen "struck off" sei und "C. _____" offensichtlich nicht einsichtig und nicht willens sei, zu zahlen. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, weitere Belege eingereicht zu haben, die von den kantonalen Behörden zu Unrecht nicht berücksichtigt worden seien.

Dass die kantonalen Behörden angesichts der ihnen zur Verfügung gestellten Informationen die Bildung eines Delkredere im Umfang des gesamten Forderungsbetrages als nicht geschäftsmässig begründet erachteten, ist nicht zu beanstanden. Aus den von der Beschwerdeführerin gemachten Angaben bzw. eingereichten Unterlagen geht nicht hervor, dass die betreffenden Forderungen zum Bilanzstichtag (31. Dezember 2011) in ihrer vollen Höhe als gefährdet zu betrachten waren. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin war den kantonalen Behörden durchaus bewusst, dass eine betriebsrechtliche Durchsetzung der fraglichen Forderungen gegenüber der Z. _____ Corp. mit Schwierigkeiten verbunden war. Wie die Vorinstanz jedoch zu Recht ausführt, ändert dies nichts daran, dass die Beschwerdeführerin keinen Nachweis für weitere Inkassobemühungen vorgelegt hat. Dass die kantonalen Behörden eine einmalige E-Mail zur Zahlungsaufforderung als nicht ausreichende Inkassobemühungen betrachteten, ist nicht zu bemängeln. Daran ändern auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin bezüglich der angeblichen Täuschungsmanipulationen durch den wirtschaftlich Berechtigten der Z. _____ Corp. nichts, deren genauer Zeitpunkt im Dunkeln bleibt. Auch der Verweis auf den Revisionsbericht, welcher ohne nähere Angaben die Werthaftigkeit des Treuguts aufgrund eines laufenden Rechtsstreits in Frage stellt, vermag die Höhe des geltend gemachten Delkredere nicht zu begründen. Insgesamt kann den kantonalen Behörden somit nicht vorgeworfen werden, dass sie einen Totalausfall der Forderungen zum Bilanzstichtag als nicht belegt erachteten und daher eine Delkredere-Rückstellung im genannten Umfang ablehnten.

E. 5.4

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liegt im Vorgehen der kantonalen Behörden keine Verletzung des Gleichheitsgebots. Das Argument, dass Steuerpflichtige, welche Schuldner in der Schweiz haben, besser gestellt wären als Steuerpflichtige mit Schuldnern im Ausland, weil erstere durch die Vornahme von betriebsrechtlichen Massnahmen leichter den Nachweis für Ausfallrisiken liefern könnten, verfährt nicht. Wie bereits erwähnt, haben die kantonalen Behörden berücksichtigt, dass vorliegend betriebsrechtliche Schritte mit Schwierigkeiten verbunden waren. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Beschwerdeführerin weder weitere Inkassobemühungen noch die

Zahlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit der Schuldnerin rechtsgenügend nachgewiesen hat.

E. 6

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben waren.

E. 6.1

Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnotstand besteht, d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden oder nachgewiesen werden können (vgl. Urteil 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 10 und 11 zu Art. 130 DBG).

Von der Ermessensveranlagung zu unterscheiden ist die Aufrechnung nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG für Nichtaufwand bzw. nach Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG für nicht erfolgten Ertragsausweis. Dabei geht es primär um Rechtsfragen (Qualität) und nur sekundär um das Quantitative bzw. um Schätzungen (PETER LOCHER, a.a.O., N. 14 zu Art. 130 DBG mit Hinweis). Sobald aber der quantitative Aspekt gegenüber dem qualitativen den Vorrang hat, steht das Ermessen im Vordergrund. Bezieht sich der Untersuchungsnotstand nur auf einzelne Teile des Steuerfaktors, handelt es sich um eine partielle Ermessensveranlagung (PETER LOCHER, a.a.O., N. 14 und 16 zu Art. 130 DBG).

Eine Ermessensveranlagung kann nicht nur dann vorgenommen werden, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, sondern auch dann, wenn sich die für die Veranlagung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse nicht feststellen lassen, obwohl der Steuerpflichtige keine Verfahrenspflicht verletzt hat, das heisst, wenn die nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt andere Gründe hat (Urteil 2A.53/2003 vom 13. August 2003 E. 4.1).

E. 6.2

Vorliegend haben die kantonalen Steuerbehörden anerkannt, dass die Durchsetzung der Forderung gegenüber der Schuldnerin offensichtlich mit Schwierigkeiten verbunden war. Aufgrund der ihnen zur Verfügung gestellten Unterlagen kamen sie jedoch zu Recht zum Schluss, die Beschwerdeführerin habe trotz entsprechender Aufforderung nicht den Nachweis erbracht oder erbringen können, dass per 31. Dezember 2011 mit dem Totalausfall der Forderungen gegenüber der Z. _____ Corp. zu rechnen war. Die Notwendigkeit der Delkredere-Bildung in der vollen Höhe der Forderungen war somit nicht dargetan. Damit waren die Voraussetzungen für eine ermessensweise Schätzung des Delkredere, d.h. für eine partielle Ermessensveranlagung, gegeben.

Nach dem Gesagten ist das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung nicht zu beanstanden. Unerheblich ist, aus welchen Gründen die Beschwerdeführerin - trotz Auflage und Mahnung - die Entstehung des Delkredere nicht belegen konnte oder wollte. Wie bereits erwähnt, genügt für die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen, dass die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können; ein Verschulden ist nicht erforderlich (Art. 130 Abs. 2 DBG ; vgl. Urteil 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2.2).

E. 6.3.1

Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Das Bundesgericht ist an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung und auf einer sachgerechten Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht, wobei den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung der Untersuchungsergebnisse zusteht; solange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, kann das Bundesgericht nicht eingreifen (Urteil 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 3.1 mit Hinweisen).

E. 6.3.2

Aus verfahrensökonomischen Gründen lässt die Praxis eine pauschale Bemessung von Delkredere-Rückstellungen ohne besonderen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit zu (Urteil 2C_243/2012 vom 12. Juli 2012 E. 2.1). Nach der Praxis betragen die Pauschalansätze für die direkte Bundessteuer 5% auf inländischen und 10% auf ausländischen Guthaben. Dem Unternehmer steht es offen, für bestimmte Forderungen ein grösseres Verlustrisiko nachzuweisen (vgl. Urteil 2A.157/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 5; MARKUS REICH / MARINA ZÜGER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Rz. 32 zu Art. 29 DBG mit Hinweisen).

Vorliegend haben die kantonalen Behörden das Delkredere nach pflichtgemäßem Ermessen auf 20% der angegebenen Forderungen gegenüber der Schuldnerin bzw. auf Fr. 30'184.-- geschätzt und aufgrund dessen den steuerbaren Reingewinn und das Eigenkapital neu festgesetzt. Die Schätzung des Delkredere auf 20% liegt im Rahmen der einschlägigen Pauschalansätze für ausländische Forderungen. Folglich erweist sich die Schätzung nicht als offensichtlich unrichtig.

E. 6.4

Das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung war nach dem Gesagten in formeller wie in materieller Hinsicht korrekt.

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer.

E. 7.1

Die Rechtslage hinsichtlich einer Ermessensveranlagung ist bei den Staats- und Gemeindesteuern dieselbe wie bei der direkten Bundessteuer: Nach Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. nach § 139 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) ist eine solche dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können.

E. 7.2

Das für die direkte Bundessteuer Ausgeführte gilt somit auch für die Staats- und Gemeindesteuern, und es kann auf die vorstehenden Erwägungen hierzu verwiesen werden.

Die Beschwerde ist daher auch hinsichtlich der kantonalen direkten Steuern abzuweisen.

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