

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.170 vom 7. Juni 2019

BS Appellationsgericht, 2019-06-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2018.170

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.170 du 7 juin 2019

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.170 del 7 giugno 2019

Erwägungen

E. 1

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2012 (Verfahren VD.2018.170) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2012 (Verfahren VD.2018.171). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.2016.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 1.1 und BGer 2C_711 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2).

1.2 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 Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 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.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

1.3 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 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

1.4 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 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und BGer 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

E. 2

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht den von der Rekurrentin im Geschäftsjahr 2012 verbuchten Factoringaufwand im Betrag von CHF 1'297'402.■ sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer als geldwerte Leistung an eine nahestehende Person dem steuerbaren Reingewinn aufgerechnet hat.

E. 2.1

2.1.1 Die Gewinnsteuer wird auf dem Reingewinn von juristischen Personen erhoben (§ 68 StG, Art. 57 DBG). Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns bildet jeweils der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG, Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird das sog. Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, welches 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 150 vom 10. April 2017 E. 2.2 mit Hinweisen). Eine solche steuerliche Korrekturvorschrift stellen § 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG dar, wonach zum steuerbaren Reingewinn unter anderem alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses gehören, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Unter dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist im Allgemeinen die Zuweisung des Gewinnes einer Kapitalgesellschaft an die Anteilhaber oder diesen nahestehende Personen zu verstehen, welche buchmässig nicht als solche ausgewiesen, sondern durch Buchungen verdeckt worden sind, die diese Leistungen entweder überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen (VGE VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.3.3.1 mit Hinweisen). Mit der Ausrichtung der geldwerten Leistungen kommt die Gesellschaft insofern nicht ihren geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern sie

verwendet den Gewinn im Interesse der Inhaber der Beteiligungsrechte.

2.1.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn (i) die Gesellschaft eine Zuwendung tätigt, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten, (ii) die Zuwendung an einen Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person erfolgt, (iii) die Leistung zu diesen Bedingungen nicht einem aussenstehenden Dritten ausgerichtet worden wäre und (iv) Leistung und Gegenleistung offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander stehen, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92, in: Pra 103 [2014] Nr. 77, 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f., 131 II 593 E. 5.1 S. 607, in: Pra 95 [2006] Nr. 117, 119 Ib 116 E. 2 S. 119, in: Pra 83 [1994] Nr. 31; vgl.; siehe auch Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Besteuerung juristischer Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil/Basel 2004 [nachfolgend Locher, Kommentar DBG II], Art. 58 N 97 und Richner et al., Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 58 N 99).

2.1.2.1 Ob die Leistung der Gesellschaft einem aussenstehenden Dritten erbracht worden wäre oder nicht, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich insofern mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, mithin als nicht geschäftsmässig begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c S. 25; BGer 2P.280/2001 vom 30. April 2002 E. 2.1). Dazu ist ein sog. Drittvergleich anzustellen, bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (sog. **Dealing at Arm's Length-Prinzip**; BGE 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.; Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 58 N 226; Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 98). Bei Dienstleistungen ist dabei grundsätzlich auf den Marktwert abzustellen (BGer 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.3, 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.3). Die Beurteilung hat aus der Sicht der juristischen Person zu erfolgen, welche die Zuwendung tätigt (BGer 2C_862 und 863/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.2, 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012 E. 2.2; Locher, Kommentar DBG II, Art. 58 N 98; Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 97). Sofern es sich nach den Erkenntnissen des Drittvergleichs um eine ungewöhnliche Leistung handelt, kann darin gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch ein gewichtiges Indiz für die Annahme gesehen werden, dass es sich beim Leistungsempfänger um eine der Gesellschaft nahestehende Person handelt (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 276, mit weiteren Hinweisen).

2.1.2.2 Als nahestehend sind Personen zu verstehen, die mit den Inhabern der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche bzw. freundschaftliche oder wirtschaftliche Beziehungen verbunden sind (Locher, Kommentar DBG II, Art. 58 N 128; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 274 f., mit weiteren Hinweisen). Dementsprechend sind auch Schwestergesellschaften, d.h. Kapitalgesellschaften, die vom gleichen Aktionär beherrscht werden, als nahestehende Person zu qualifizieren (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 274 mit Verweis namentlich auf BGer 2C_1023 und 1024/2013 vom 8. Juli 2014 und 2C_843/2012 vom 20. Dezember 2012). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen, während die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre durch die Wertveränderung ihrer Beteiligung mittelbar betroffen sind. Eine solche geldwerte Leistung steht in keinem Zusammenhang mit der

unternehmungswirtschaftlichen Tätigkeit und ist ausschliesslich auf das gemeinsame Beteiligungsverhältnis zurückzuführen (BGer 2C_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.1; BGE 138 II 57 E. 4.2 S. 61 f.). Der von der leistenden Schwestergesellschaft ausgewiesene Gewinn ist daher um die erbrachte geldwerte Leistung zu korrigieren (vgl. Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54 [1985/1986], S. 609, 636).

2.1.3 Die Aufrechnung von geldwerten Leistungen führt zu einer Erhöhung des handelsrechtlichen und damit auch steuerbaren Reingewinns. Für steuererhöhende bzw. -begründende Tatsachen trägt die Steuerbehörde in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit, wenn der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist (BGer 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4; BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; Locher, Kommentar DBG II, Art. 58 N 170; Behnisch, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992■1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 21, 26; Buchser, Steueraspekte geldwerter Leistungen, Unter Einbezug der Fifty-Fifty-Praxis, Diss. Bern, Muri-Bern 2004, S. 219 ff.). Aufgrund des für die Steuerbehörde im gemischten Veranlagungsverfahren (vgl. § 150 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG; BGE 142 II 69 E. 5.1 S. 76) geltenden Untersuchungsgrundsatzes kommt dieser im Allgemeinen auch die subjektive Beweislast zu, die als eigentliche Beweisführungslast zu verstehen ist (Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102■222 DBG, Basel 2015 [nachfolgend Locher, Kommentar DBG III], Einführung zu Art. 122 ff. N 35 und 39; Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001 [nachfolgend Locher, Kommentar DBG I], Art. 62 N 14; vgl. Rhinow et al., Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 996). Daraus folgt, dass es bei geldwerten Leistungen grundsätzlich an der Steuerbehörde ist, den Nachweis zu erbringen, dass der Leistung einer Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht (vgl. BGer 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4).

E. 2.2

2.2.1 In tatsächlicher Hinsicht ist erstellt, dass die Rekurrentin im Geschäftsjahr 2012 einen Factoringaufwand im Umfang von CHF 1'297'402.04 verbuchte (Einsprachebericht vom 16. Dezember 2015, Beilage 4, Kontodetail 01.01.2012 - 31.12.2012, 6605 Factoringaufwand [Vorakten Steuerverwaltung]). Empfängerin der Zahlungen war die E_____ GmbH, die den Betrag von der Rekurrentin gestützt auf einen am 30. November 2011 als «Administrationsvertrag» bezeichneten Vertrag erhielt. Darin verpflichtete sich die E_____ GmbH im Einzelnen zu einem Leistungsumfang, der die Administration (Übernahme der Lohnverarbeitung bestehend aus Rapportfassung, Transferkontrolle und Provisionsabrechnung), das Factoring (Übernahme des Debitorenmanagements bestehend aus Fakturierung, Inkasso- und Mahnwesen und Verwaltung der Zahlungseingänge sowie Übernahme des Debitorenausfallrisikos bestehend aus «Bonitätsprüfung und 100 % Debitorenausfallrisiko») sowie das On-Site-Management (bestehend aus «Ansprechpartner für Fragen und Unstimmigkeiten») und Qualitätssicherung) umfasst. Die Rekurrentin verpflichtete sich, für den gesamten Leistungsumfang eine pauschale Bearbeitungsgebühr von 4 % ihres Jahresumsatzes zzgl. Mehrwertsteuer zu bezahlen. Gemäss dem Administrationsvertrag wurde mit der

pauschalen Bearbeitungsgebühr auch die Risikoprämie für den Debitorenausfallschutz abgegolten. In diesem Zusammenhang ist nun fraglich, ob die Rekurrentin für diese Leistung eine adäquate Gegenleistung erhalten hat und ob sie die Leistung unter den gegebenen Umständen auch einem aussenstehenden Dritten ausgerichtet hätte.

2.2.2 Unbestritten ist, dass die E_____ GmbH als eine der Rekurrentin nahestehende Gesellschaft zu qualifizieren ist. Die Vorinstanz hat zutreffend ausgeführt, dass sich ein Näheverhältnis bereits aus den Beteiligungsverhältnissen ergibt (angefochtene Entscheide, E. 4d). Hauptbeteiligte sowohl der Rekurrentin als auch der E_____ GmbH sind die Brüder B_____ und C_____: Sie halten zusammen 100 % des Aktienkapitals der Rekurrentin und 67 % des Stammkapitals der E_____ GmbH und beherrschen damit beide Gesellschaften. Ausserdem sind B_____ und C_____ der E_____ GmbH gegenüber eine Solidarhaftung im Umfang von je CHF 100'000.■ eingegangen, welche es der E_____ GmbH ermöglichte, das Delkredererisiko zu übernehmen (angefochtene Entscheide, E. 4c; vgl. Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 83). Wie sogleich aufzuzeigen sein wird, ist die zwischen der Rekurrentin und der E_____ GmbH bestehende Verbindung nach den gesamten Umständen auch als eigentlicher Grund für einen wesentlichen Teil der Leistung der Rekurrentin zu sehen. Für die Beurteilung des Näheverhältnisses hat die Vorinstanz sodann zu Recht berücksichtigt, dass die E_____ GmbH im Geschäftsjahr 2012 rund 96 % ihres gesamten Umsatzes mit Aufträgen der Rekurrentin generiert hat (angefochtene Entscheide, E. 4d).

2.3 Die Vorinstanz ist in ihrem Entscheid zum Schluss gelangt, dass der Administrationsvertrag zu diesen Konditionen nicht mit einem unbeteiligten Dritten geschlossen worden wäre und ein erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nachgewiesen sei, weil die E_____ GmbH die vertraglichen Dienstleistungen nicht erbracht habe bzw. nicht habe erbringen können (angefochtene Entscheide, E. 5 f.). Insbesondere seien in den Akten keine Belege vorhanden, dass die sich aus dem Administrationsvertrag ergebenden Leistungen tatsächlich durch die E_____ GmbH erbracht wurden (angefochtene Entscheide E. 5b).

2.3.1 Die Rekurrentin beantragt in ihrem Rekurs und ihrer Beschwerde die Befragung verschiedener nicht am Verfahren beteiligter Personen. Dazu ist in allgemeiner Weise zunächst festzuhalten, dass ein Anspruch auf Befragung von Zeugen oder Auskunftspersonen unter den Voraussetzungen des Beweisantrags- und Beweisabnahmerechts besteht (vgl. VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 33 N 1 und 12). Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Behörde nur zum Beizug derjenigen Beweise, die zur Abklärung der rechtserheblichen Tatsachen notwendig sind (vgl. VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; Krauskopf et al., in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 12 N 19 ff.). 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 (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2; vgl. Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 3, 7 und 12 ff.). 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 (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018

E. 2.2;Közl et al., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Auflage, Zürich 2013, Rz. 153 und 457;Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 21 f.). 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 (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2;Waldmann/Bickel, a.a.O., Art. 33 N 22 und Art. 29 N 88;Közl et al., a.a.O., Rz. 537). Insbesondere ist die Behörde nicht gehalten, Beweise abzunehmen, wenn die Tatsachen bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind (VGE VD.2017.150 vom 14. Mai 2018 E. 2.2;Közl et al., a.a.O., Rz. 537).

2.3.2

2.3.2.1 In der Erfolgsrechnung der E_____ GmbH für das Geschäftsjahr 2012 finden sich Aufwände im Umfang von CHF 600.██ für Miete, von CHF 60'367.25 für Personal und von CHF 79'905.██ für Büro und Verwaltung. Der Personalaufwand über CHF 60'367.25 geht auf Entschädigungen der Gesellschafter der E_____ GmbH zurück. Der Büro- und Verwaltungsaufwand über CHF 79'905.██ wurde von F_____ in Rechnung gestellt. Dem steht der Factoringaufwand der Rekurrentin von CHF 1'297'402.██ gegenüber, welcher durch die auf den Administrationsvertrag zurückgehende Tätigkeit von F_____ verursacht worden sein soll. Einnahmen aus weiteren Kundenbeziehungen erzielte die E_____ GmbH lediglich im Umfang von CHF 3'405.██ (zum Ganzen Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 31. Oktober 2016, Beilage 20, Jahresrechnung 2012 der E_____ GmbH [Vorakten Vorinstanz]; Einsprachebericht vom 16. Dezember 2015, S. 5 [Vorakten Steuerverwaltung]).

2.3.2.2 Die Rekurrentin behauptet, F_____ sei für die Geschäftsbesorgung im Zusammenhang mit dem Administrationsvertrag zuständig gewesen und habe seit 2012 Zugriff auf die Debitorenbuchhaltung der E_____ GmbH und eine Lizenz für das G_____ -Programm gehabt. Zudem werden einzelne Leistungen von F_____ behauptet, die hauptsächlich die Bereiche Administration, On-Site-Management und Debitorenmanagement des im Administrationsvertrag vereinbarten Leistungsumfangs betreffen (insbesondere Sichtung von Dokumenten, Erfassung von Leistungen, Transferierung von Banksalden, Vornahme von Debitorenkontrollen und Umsetzung des Provisionierungssystems, jeweils an einem Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten der Rekurrentin; zum Ganzen Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 52). Als Beweis beantragt die Rekurrentin die Befragung von H_____ oder I_____ von der Vertreiberin und Lizenzgeberin der G_____ -Software als Auskunftsperson. H_____ und I_____ sind aber offensichtlich nicht in der Lage, die Behauptungen der Rekurrentin für das Jahr 2012 zu bestätigen. Gemäss den eigenen Angaben der Rekurrentin (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 70) hat die E_____ GmbH die Lizenz für das Programm G_____ anfänglich über die Rekurrentin bezogen. Auf die beantragte Befragung von H_____ oder I_____ ist deshalb zu verzichten. Die Rekurrentin beantragt im Weiteren die Befragung von F_____. Dass F_____ gewisse Leistungen gemäss dem Administrationsvertrag erbracht hat, ist unabhängig von seiner Aussage erstellt. Immerhin ergibt sich aus den Verfahrensakten, dass F_____ im Jahr 2012 monatlich mehrfachen Zugriff auf das Programm G_____ hatte (Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 7. September 2016, Beilage 7) und ein Honorar von insgesamt CHF 79'675.██ durch die E_____ GmbH ausbezahlt wurde (Kontodetail 01.01.2012 - 31.12.2012, E_____ GmbH, Verbuchungen betreffend «F_____» [Vorakten

Steuerverwaltung]). Eine allfällige Aussage von F____, er habe im Jahr 2012 alle Leistungen gemäss dem Administrationsvertrag im vollen Umfang erbracht, wäre angesichts des krassen Missverhältnisses zwischen der gestützt auf den Administrationsvertrag der E____ GmbH bezahlten Entschädigung von CHF 1'297'402.■ und dem von dieser an F____ bezahlten Honorar völlig unglaubhaft. Auf eine Befragung von F____ ist deshalb in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten.

2.3.2.3 Demnach ist zwar erstellt, dass die E____ GmbH durch F____ zumindest einen Teil der Administration, des On-Site-Managements und auch des Debitorenmanagements gemäss Administrationsvertrag geleistet hat, allerdings nicht, um welche Tätigkeiten es sich im Einzelnen handelte und in welchem Umfang diese wahrgenommen wurden. Es ist jedenfalls nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz vor diesem Hintergrund erwogen hat, dass das an F____ ausbezahlte Honorar von CHF 79'675.■ in einem enormen Missverhältnis steht zur an die E____ GmbH geleisteten Entschädigung von über CHF 1'297'402.■, und F____ insofern nicht sämtliche im Administrationsvertrag definierten Leistungen erbracht haben kann. Wenn die Rekurrentin dem entgegenhält, dass sich das ganze Konzept im Jahr 2012 «noch in den Kinderschuhen» befunden habe und die heutigen Lohnkosten über CHF 200'000.■ liegen (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 92), übersieht sie, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens die Beurteilung der Steuerperiode 2012 bildet und nicht auf Sachverhalte abgestellt werden kann, die sich danach ereignet haben.

2.3.3 In ihren Erwägungen beruft sich die Vorinstanz insbesondere auf die das Factoring betreffende Vereinbarung des Administrationsvertrags und nimmt auf diese unter dem Oberbegriff «Factoringvertrag» Bezug. Die erheblichen Zweifel an deren Vollzug begründet die Vorinstanz damit, dass die Rekurrentin trotz des vereinbarten Leistungsumfangs den Posten Delkredere in ihrer Buchhaltung führe und die E____ GmbH über eine Offen-Posten-Buchhaltung verfüge. Dies sei erstaunlich bei einer Debitorenübernahme im vorliegenden Umfang. Angebracht wäre eine Debitorenbuchhaltung gewesen, «welche die Überwachung der Debitoren etc. inkl. Massnahmen entscheidend» erleichtere. Darüber hinaus fehle es an Hinweisen und Nachweisen für vorgenommene Inkassomassnahmen, Bonitätsprüfungen usw. (angefochtene Entscheide, E. 5b).

2.3.3.1 Zum Begriff des Factoringvertrags ist zunächst festzuhalten, dass dieser in der Lehre unterschiedlich definiert wird. Gemäss der von der Rekurrentin zitierten Lehrmeinung (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Rz. 61) ist der Factoringvertrag eine auf Dauer angelegte Abrede zwischen dem Factor und dem Klienten, wonach der Klient alle oder bestimmte Debitorenforderungen an den Factor abtritt (Globalzession) und dieser in Bezug auf die abgetretenen Forderungen die Debitorenbuchhaltung führt sowie mindestens eine der folgenden Dienstleistungen erbringt: Übernahme des Inkassos von Debitorenforderungen, Finanzierung (d.h. Bevorschussung) der Debitorenforderungen (Finanzierungsfunktion) und/oder Risikoabsicherung der Kundenkreditierung (Delkrederefunktion; vgl. Jenni, in: Müller-Chen/Huegenin, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Vertragsverhältnisse, Teil 1: Innominatkontrakte, Kauf, Tausch, Schenkung, Miete, Leihe, Art. 184 - 318 OR, 3. Auflage, Zürich 2016, Vorb 184 ff / Factoring, N 1 und 5). Nach dieser Auffassung ist die Finanzierung der Debitorenforderungen kein zwingendes Merkmal des Factorings. Gemäss anderen Autoren ist die ganze oder teilweise Bevorschussung der Forderungen des Klienten durch den Factor

hingegen ein begriffswesentliches Element des Factoringvertrags (vgl. Honsell, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, 10. Auflage, Bern 2017, S. 471; Huegenin, Obligationenrecht, Allgemeiner und Besonderer Teil, Zürich 2012, N 3909 und 3913 f.). Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offenbleiben. Jedenfalls ist die Finanzierungsfunktion eine im Rahmen des Factorings verbreitete und für den Klienten wertvolle Funktion. Die Rekurrentin gesteht zu, dass diese Funktion von der E_____ GmbH im Jahr 2012 nicht wahrgenommen worden ist (Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 48 und 77). Die Finanzierungsfunktion ist im Administrationsvertrag aber auch nicht ausdrücklich vorgesehen. Dieser Umstand ist bei der Beurteilung der Frage, ob die pauschale Bearbeitungsgebühr in der vereinbarten Höhe einem Drittvergleich standhält, insofern massgebend, als die Rekurrentin geltend macht, die Entschädigung bewege sich im Rahmen der als Vergleichsgrösse herangezogenen Offerten der J_____ AG vom 18. Juli 2011 und der K_____ AG vom 7. Juli 2011 (vgl. Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 87 ff.). Die Rekurrentin stützt sich dabei insbesondere auf ein Gutachten der L_____ AG vom 4. September 2015 (nachfolgend Gutachten der L_____ AG; Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 58, 66, 88). In diesem Gutachten kommen die Mitarbeiter der L_____ AG zwar zum Schluss, dass die reinen Factoringgebühren der eingeholten Offerten rund 1.5 % bis 2.5 % des Umsatzes betragen und eine Factoringgebühr von 3 % des Umsatzes durchaus angemessen sei. Diese Berechnungen beruhen allerdings auf der Annahme, dass eine eigentliche Finanzierung der Debitorenforderungen erfolgt. In der Offerte der J_____ AG ist in diesem Sinne ausdrücklich vorgesehen, dass 80 % der angekauften Forderungen auf Basis täglich eingereicherter Rechnungen ausbezahlt werden und die restlichen 20 % des Rechnungsbetrages zunächst zurückgestellt werden, um eventuelle Rechnungsabzüge zu decken (Offerte der J_____ AG vom 18. Juli 2011, S. 2 ff. [Vorakten Steuerverwaltung]). Auch die Offerte der K_____ AG enthält eine Übernahme von ausstehenden Forderungen von 60 bis zu 90 % in Form einer «Sofortzahlung bei Rechnungsstellung» (Offerte der K_____ AG vom 7. Juli 2011, S. 3 f. [Vorakten Steuerverwaltung]). Die offerierten Factoringgebühren sind daher nicht mit der vorliegend zu beurteilenden pauschalen Bearbeitungsgebühr vergleichbar, weil mit dieser gerade keine Finanzierung von Forderungen abgegolten wird. Dass die Bevorschussung der Forderungen mittlerweile umgesetzt sei, wie die Rekurrentin behauptet (Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 48 und 66), ist für die Beurteilung des vorliegenden die Steuerperiode 2012 betreffenden Sachverhalts irrelevant. Hinzu kommt, dass ein zwingendes Merkmal des Factorings die Abtretung der Debitorenforderungen ist (Amstutz/Morin, in: Honsell et al. [Hrsg.], Obligationenrecht I, Art. 1■529 OR, Basler Kommentar, 6. Auflage, Basel 2015, Einl. vor Art. 184 ff. OR N 97; Huegenin, a.a.O., N 3909; Honsell, a.a.O., S. 471; Jenni, a.a.O., Vorb 184 ff / Factoring, N 34; Rey, Die Behandlung des Factoringvertrages im schweizerischen Recht, in: Kramer [Hrsg.], Neue Vertragsformen der Wirtschaft: Leasing, Factoring, Franchising, Bern 1985, S. 171, 172 und 177). Das Factoring zeichnet sich durch eine Abtretung sämtlicher gegenwärtiger und künftiger Forderungen an den Factor aus (sog. Globalzession). Einzelne Forderungen können dabei zwar vom Geltungsbereich des Factoringvertrages ausgenommen werden; überwiegen allerdings solche Ausnahmen, wird nicht mehr von einem Factoring im eigentlichen Sinn gesprochen (zum Ganzen Fässler, Der Factoringvertrag im schweizerischen Recht, Diss. St. Gallen, Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 11, mit Verweis auf BVGE 2017/14 E. 2.2; vgl. Rey, a.a.O., S. 171, 176 f.). Im Anhang der Jahresrechnung 2012 der Rekurrentin ist die Rubrik «Abgetretene Aktiven» leer. Gemäss der Steuerverwaltung

(Schreiben der Steuerverwaltung vom 10. April 2015, S. 3 [Vorakten Steuerverwaltung]) besteht zudem handelsrechtlich eine Ausweispflicht im Anhang zur Jahresrechnung für abgetretene Aktiven (vgl. Art. 959c Abs. 2 Ziff. 9 des Obligationenrechts [SR 220]). Damit spricht die Jahresrechnung dafür, dass keine Debitorenforderungen abgetreten worden sind. Dass keine solche Abtretung vereinbart war, hat die Rekurrentin denn mehrfach ausdrücklich bestätigt (Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 41; Rekurs- und Beschwerdebegündung vom 7. September 2016, Rz. 27 [Vorakten Vorinstanz, S. 9]; Einsprachebegündung vom 7. September 2015, Rz. 11 [Vorakten Steuerverwaltung]). Folglich dürfte es kaum möglich sein, die Leistungen der E____ GmbH in der Steuerperiode 2012 als Factoring zu qualifizieren. Auch die von der Rekurrentin ins Verfahren eingebrachten Offerten gehen davon aus, dass die Forderungen an den jeweiligen Factor übertragen werden: In der Offerte der J____ AG heisst es ausdrücklich, dass die Forderungen angekauft werden (Offerte der J____ AG vom 18. Juli 2011, S. 2 [Vorakten Steuerverwaltung]); ebenso spricht die Offerte der K____ AG von einer Übertragung der Forderungen (Offerte der K____ AG vom 7. Juli 2011, S. 5 [Vorakten Steuerverwaltung]). Den entsprechenden Factoringgebühren ist somit wiederum die Vergleichbarkeit mit der pauschalen Bearbeitungsgebühr abzusprechen, zu deren Bezahlung sich die Rekurrentin verpflichtet hat. Daraus folgt die Erkenntnis, dass die pauschale Bearbeitungsgebühr in der Tendenz bereits deshalb zu hoch angesetzt ist, weil die Rekurrentin im Rahmen des Administrationsvertrages keine Finanzierungsfunktion wahrgenommen hat. Die L____ AG berücksichtigte in ihrem Gutachten folglich Leistungen, die im massgebenden Zeitraum überhaupt nicht erbracht wurden. Dass die Entschädigung der Rekurrentin in Bezug auf das Factoring dem Drittvergleich standhält, ergibt sich insofern gerade nicht aus dem Gutachten der L____ AG.

2.3.3.2 Den vorinstanzlichen Erwägungen hält die Rekurrentin entgegen, dass in der Praxis für Debitoren auf Inlandguthaben eine pauschale Wertberichtigung (Delkredere) von 5 % und auf Auslandguthaben (fakturiert in Schweizer Franken) von 10 % zugelassen seien. Diese Pauschalen könnten ohne betriebswirtschaftliche Notwendigkeit steuerlich gebildet werden (Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 67). Es trifft zu, dass die Praxis eine pauschale Wertberichtigung von

E. 5

% auf inländischen und von 10 % auf ausländischen Guthaben zulässt, ohne dass ein besonderer Nachweis erforderlich wäre (vgl. Locher, Kommentar DBG I, Art. 29 N 35 f.; Merkblatt der Steuerverwaltung vom 20. Januar 2009 betreffend Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen, Ziff. 2.2). Folglich kann aus der Verbuchung eines Delkredere nicht geschlossen werden, die E____ GmbH habe das Debitorenausfallrisiko nicht wie im Administrationsvertrag vereinbart übernommen.

2.3.3.3 Weiter macht die Rekurrentin geltend, die Debitorenbuchhaltung sei durch die E____ GmbH mit der Branchensoftware G____ durchgeführt worden. Dabei handle es sich um ein Zeiterfassungs- und Debitorenprogramm, mit welchem Stundenrapporte der Temporär-Mitarbeiter erfasst werden, welche dann in das Lohmodul bzw. in das Debitorenmodul flössen. Weil das Programm über keine EDV-Schnittstelle zur Finanzbuchhaltung verfüge, könnten die entsprechenden Daten auch nicht laufend überführt, sondern lediglich per 31.12. des Geschäftsjahres darin eingesetzt werden (Rekurs- und Beschwerdebegündung, Rz. 68 ff.). Als Belege für diese Ausführungen reicht die Rekurrentin eine Auftragsbestätigung der M____ AG betreffend G____

e-business vom 3. Mai 2006 (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 5), einen Auszug aus den FAQ der N____ AG zur Debitorenverbuchung (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 6), eine Übersicht der Module von G____ von der Website der N____ AG (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 7) sowie einen Softwarebeschrieb von G____ von der Website der N____ AG (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 8) ein. Inwiefern daraus allerdings geschlossen werden kann, dass die E____ GmbH die Debitorenbuchhaltung ohne weiteres wahrnehmen können (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 73), ist nicht ersichtlich. Wie die Steuerverwaltung im Rahmen der Vernehmlassung zutreffend ausgeführt hat, lautet die Auftragsbestätigung der M____ AG vom 3. Mai 2006 auf die Rekurrentin (Vernehmlassung, E. 4b). Ferner handelt es sich bei den weiteren Beilagen um allgemeine Umschreibungen über den Leistungsinhalt des Programms G____, die nichts darüber aussagen, in welchem Umfang dieses konkret durch die E____ GmbH genutzt wurde. Wie erwähnt ergibt sich zwar aus den Verfahrensakten, dass F____ im Jahr 2012 jeden Monat mehrfachen Zugriff auf das Programm G____ hatte (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung vom 7. September 2016, Beilage 7). Jedoch lässt sich auch daraus nicht genau erkennen, ob und wie F____ die Debitorenbuchhaltung konkret wahrgenommen hat. Die Rekurrentin stellt dazu wiederum den Antrag auf Befragung von H____ oder I____ von der Vertreiberin und Lizenzgeberin der G____-Software als Auskunftsperson. Wie bereits ausgeführt, wurde die Lizenz für das Programm G____ im Jahr 2012 für die Rekurrentin ausgestellt, weshalb offensichtlich weder H____ noch I____ dazu in der Lage sind, Auskünfte darüber zu erteilen, in welchem Umfang die Software durch die E____ GmbH bzw. F____ genutzt wurde. Deshalb ist auch in diesem Punkt auf die beantragte Befragung von H____ und I____ zu verzichten.

2.3.3.4 In Bezug auf die Inkassomassnahmen behauptet die Rekurrentin, die E____ GmbH habe im Sinn eines stillen Factorings im Namen der Rekurrentin die Rechnungsstellung inklusive Mahnwesen und das Inkasso übernommen. Zur Veranschaulichung erwähnt sie zwei Beispiele erfolgreicher Inkassomassnahmen, die von der E____ GmbH durchgeführt worden seien (zum Ganzen Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 78). Als Beweis reicht sie Dokumente betreffend diese Inkassomassnahmen ein (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilagen 9 f.) und beantragt sie die Befragung von F____. Nach Auffassung der Steuerverwaltung handelt es sich bei den eingereichten Dokumenten um unzulässige Noven. Die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist in Steuersachen bundesrechtlich gemäss Art. 110 BGG nicht vorgeschrieben, weil diesem mit dem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission bereits ein Rechtsmittelverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinne vorangegangen ist. Noven sind im steuerrechtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht deshalb nur nach Massgabe des kantonalen Rechts zulässig (VGE VD.2016.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 2.2.2.1, VD.2015.11 vom 18. September 2015 E. 2.2). Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist damit für die Beurteilung des Rekurses bzw. der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt worden ist (VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3; Wullschlegel/Schröder, a.a.O., S. 277, 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass Noven trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG im verwaltungsrechtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzugs nicht zugelassen werden (BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002

E. 2.1; VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3). Immerhin ist von diesem Grundsatz dann abzuweichen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte. Noven werden auch dann zugelassen, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1 f., VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4 f.; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 509 f.). Die Rekurrentin behauptete bereits im vorinstanzlichen Verfahren, zum Inhalt des Administrationsvertrags habe das Debitorenmanagement gehört (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung vom 7. September 2016, Rz. 27). Zudem behauptete sie zumindest sinngemäss, diese Leistung sei von der E_____ GmbH bereits im Jahr 2012 erbracht worden (vgl. Replik vom 9. März 2017, Rz. 20). Damit dienen die neuen Tatsachenbehauptungen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen. Folglich sind sie im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren zu berücksichtigen.

Bei einem Teil der in den Beilagen enthaltenen Inkassomassnahmen ist ersichtlich, dass sie von F_____ vorgenommen worden sind. So scheint etwa die Zahlungserinnerung vom 24. Februar 2012 von F_____ ausgestellt worden zu sein. Da F_____ nachweislich durch die E_____ GmbH eingesetzt und entschädigt worden ist, ist davon auszugehen, dass diese Inkassomassnahmen von der E_____ GmbH im Rahmen des Administrationsvertrags vorgenommen worden sind. Das dürfte auch für die weiteren Inkassomassnahmen gelten. Damit ist erstellt, dass die E_____ GmbH, handelnd durch F_____, im Jahr 2012 für die Rekurrentin gewisse Inkassomassnahmen durchgeführt hat. Mehr könnte auch durch die Befragung von F_____ nicht bewiesen werden. Der diesbezügliche Beweisantrag ist deshalb in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen.

2.3.3.5 Die Rekurrentin bringt weiter vor, dass die E_____ GmbH «die Bonitätsprüfungen seit Jahren sorgfältig und seriös» wahrnehme. So werde jeder Neukunde von der E_____ GmbH anhand der Software [...] überprüft. Im Zusammenhang mit einem Wechsel der Software im Jahr 2018 sei das Kundenportfolio durch die O_____ AG analysiert worden. Diese sei zum Schluss gelangt, dass die E_____ GmbH ein effektives Risikomanagement habe (zum Ganzen Rekurs- und Beschwerdeschrift, Rz. 79 f.). Die Rekurrentin verweist dazu auf ein beigelegtes Schreiben der O_____ AG vom 18. September 2018 (Rekurs- und Beschwerdeschrift, Beilage 11). Ob es sich dabei um ein unzulässiges Novum handelt, wie die Steuerverwaltung im Rahmen der Vernehmlassung geltend macht (Vernehmlassung, E. 3d), kann indes offenbleiben. Denn aus dem eingereichten Schreiben kann entgegen der Auffassung der Rekurrentin in keiner Art und Weise abgeleitet werden, dass die E_____ GmbH im Jahr 2012 für die Rekurrentin Bonitätsprüfungen vorgenommen hat.

2.3.3.6 Ferner rügt die Rekurrentin, die Vorinstanz verliere «keinen Satz über das vereinbarte Debitorenausfallrisiko». Allein die «Übernahme eines 100 % Debitorenausfallrisikos» rechtfertige eine Entschädigung. Die E_____ GmbH sei bereits im Jahr 2012 in der Lage gewesen, das Delkredererisiko selbst zu tragen (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 81 ff.). Die Vorinstanz hat sich in ihrem Entscheid ausführlich mit dem Delkredererisiko befasst und dazu überzeugend festgestellt, dass die E_____ GmbH zu Beginn nicht in der Lage war, die notwendigen Mittel für dessen Übernahme zu stellen

(angefochtene Entscheide, E. 4c). Der Aktionär und Präsident des Verwaltungsrats der Rekurrentin sowie Gesellschafter der E____ GmbH B____, der Aktionär und Vizepräsident des Verwaltungsrats der Rekurrentin sowie Gesellschafter der E____ GmbH C____ und der Verwaltungsrats der Rekurrentin sowie Gesellschafter der E____ GmbH D____ mussten dafür eine Solidarhaftung über je CHF 100'000.■ eingehen. Die Rekurrentin hat dies im vorliegenden sowie in den vorinstanzlichen Verfahren eingestanden, indem sie ausführte, «dass die E____ GmbH in der Anfangslage allenfalls nicht in der Lage sein wird, die nötigen Mittel für das Delkredererisiko alleine zu stellen» (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 43; Rekurs- und Beschwerdebeurteilung vom 7. September 2016, Rz. 29 [Vorakten Vorinstanz, S. 10]; Einsprachebeurteilung vom 7. September 2015, Rz. 13 [Vorakten Steuerverwaltung]). Gemäss Jahresrechnung erzielte die Rekurrentin im Jahr 2012 Einnahmen von CHF 31'035'241.49. Damit wäre die E____ GmbH auch unter Mitberücksichtigung der Solidarhaftung kaum in der Lage gewesen, einen substanziellen Debitorenausfall zu decken. Aus den Angaben der Rekurrentin ist aber zu schliessen, dass in ihrem Tätigkeitsbereich nur ein kleines Delkredererisiko besteht. Gemäss ihren Ausführungen betragen die Debitorenverluste in den Jahren 2011, 2013, 2014 und 2015 CHF 83'176.■, CHF 41'934.■, CHF 30'462.■ und CHF 17'541.■. Im massgebenden Jahr 2012 sei kein Debitorenverlust entstanden (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 82). Die Einnahmen der Rekurrentin beliefen sich gemäss den Jahresrechnungen in den Jahren 2011, 2013, 2014 und 2015 auf CHF 25'985'751.17, CHF 32'423'572.64, CHF 36'135'070.50 und CHF 33'408'521.■. Damit betragen die Debitorenausfälle in den Jahren 2011 bis 2015 0 bis 0.3 % der Einnahmen. Ein Delkredererisiko in dieser Grössenordnung konnte die E____ GmbH unter Mitberücksichtigung der Solidarhaftung übernehmen. Da die Solidarhaftung von den Gesellschaftern der E____ GmbH übernommen worden ist und auch nicht ersichtlich ist, dass die Rekurrentin dafür eine Gegenleistung hat erbringen müssen, ist davon auszugehen, dass die E____ GmbH das Delkredererisiko mit der Unterstützung ihrer Gesellschafter wie im Administrationsvertrag vereinbart vollumfänglich übernommen hat. Dies ändert aber nichts daran, dass die pauschale Bearbeitungsgebühr aus den vorstehend erwähnten Gründen in einem offensichtlichen Missverhältnis zu den von der E____ GmbH erbrachten Leistungen gestanden hat. Zudem ist bei der Bestimmung des Werts der Leistungen der E____ GmbH zu berücksichtigen, dass das Debitorenrisiko klein gewesen ist und der Übernahme des Debitorenausfallrisikos folglich nur ein verhältnismässig geringer Wert beigemessen werden kann.

2.3.4

2.3.4.1 Diese Erwägungen führen zum Schluss, dass die von der Rekurrentin an die E____ GmbH bezahlte Entschädigung von CHF 1'297'402.■ in einem offensichtlichen Missverhältnis zu den Leistungen steht, welche die E____ GmbH nachweislich erbracht hat. Mit dem im Geschäftsjahr 2012 verbuchten Aufwand konnte die E____ GmbH unmöglich Leistungen erbringen, die eine angemessene Gegenleistung für die pauschale Bearbeitungsgebühr im Betrag von CHF 1'297'402.■ darstellen. Zwar ist erstellt, dass F____ gewisse Leistungen der Administration, des On-Site-Managements und auch des Debitorenmanagements erbracht hat, und hat die E____ GmbH mit der Unterstützung ihrer Gesellschafter das geringe Delkredererisiko übernommen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die im Administrationsvertrag vereinbarten Leistungen zu einem erheblichen Teil nicht erbracht wurden. Eine Entschädigung in diesem Umfang hätte die Rekurrentin unter den

gegebenen Umständen nicht einem aussenstehenden Dritten ausgerichtet. Hinzu kommt, dass sich das Factoring kaum unter den im Handelsregister aufgeführten Zweck der E_____ GmbH oder damit im Zusammenhang stehende Geschäfte subsumieren lässt. Wenn die Rekurrentin dazu sinngemäss geltend macht, die Steuerverwaltung habe mit ihrer Entscheidung ihr eigenes Ermessen über dasjenige des Steuerpflichtigen gestellt und damit in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingegriffen (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Rz. 84 ff.), verkennt sie, dass die Steuerverwaltung gar nicht geltend machte, die pauschale Bearbeitungsgebühr von 4 % des Jahresumsatzes der Rekurrentin wäre für die im Administrationsvertrag erwähnten Leistungen nicht angemessen, sondern die Leistungen gemäss dem Administrationsvertrag seien nicht erbracht worden (Schreiben der Steuerverwaltung vom 10. April 2015, S. 2 [Vorakten Steuerverwaltung]; Einspracheentscheid vom 3. August 2016 E. 4i.bb [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.131, S. 83]).

2.3.4.2 Die Vorinstanzen rechneten den gesamten Factoringaufwand der Rekurrentin von CHF 1'297'402.■ als geldwerte Leistung auf. Eine geldwerte Leistung bzw. verdeckte Gewinnausschüttung ist allerdings nur insoweit zu korrigieren, als sie nicht mehr mit dem Drittvergleich in Übereinstimmung steht (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 247). Daraus ergibt sich, dass nur die Differenz zwischen der pauschalen Bearbeitungsgebühr von CHF 1'297'402.■ und dem Marktwert der von der E_____ GmbH tatsächlich erbrachten Leistungen aufgerechnet werden darf.

3.

3.1 Bei diesem Ausgang sind der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die angefochtenen Entscheide sind daher aufzuheben und die Sache ist zur Bestimmung der aufrechenbaren Differenz im Sinne der Erwägungen dieses Urteils an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.

3.2 Die Rekurrentin unterliegt insofern, als die Bearbeitungsgebühr von den Vorinstanzen zu Recht als geldwerte Leistung qualifiziert worden ist. Sie obsiegt jedoch insofern, als diese entgegen der Auffassung der Vorinstanzen nur teilweise angerechnet werden darf. Unter diesen Umständen ist von einem hälftigen Obsiegen und Unterliegen auszugehen. Folglich hat die Rekurrentin die Hälfte der ordentlichen Kosten der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichts zu tragen und für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht Anspruch auf eine halbe Parteientschädigung.

3.2.1 Die ordentlichen Kosten für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission sind betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 (Verfahren STRK.2016.131) und die direkte Bundessteuer pro 2012 (Verfahren STRK.2016.132) auf je CHF 3'600.■ und jene für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 (Verfahren VD.2018.170) auf CHF 5'000.■ und betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 (Verfahren VD.2018.171) auf CHF 4'000.■ festzusetzen. Die Hälfte dieser Verfahrenskosten sind von der Rekurrentin zu tragen, d.h. für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 (Verfahren STRK.2016.131) und die direkte Bundessteuer pro 2012 (Verfahren STRK.2016.132) je CHF 1'800.■, insgesamt CHF 3'600.■, und für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 (Verfahren VD.2018.170) CHF 2'500.■ und die direkte Bundessteuer pro 2012 (Verfahren VD.2018.171) CHF 2'000.■, insgesamt

CHF 4'500.■.

3.2.2

3.2.2.1 Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission reichte die Rekurrentin eine Honorarnote vom 6. Oktober 2015 für die Leistungsperiode vom 1. Juli bis zum 30. September 2015 (Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 7. September 2016, Beilage 10 [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.131, S. 74, und STRK.2016.132, S. 77]) und eine Honorarnote vom 7. September 2016 für die Leistungsperiode vom 8. August bis zum 7. September 2016 (Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 7. September 2016, Beilage 10 [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.131, S. 75, und STRK.2016.132, S. 78]) ein. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung datiert vom 3. August 2016 und der Rekurs bzw. die Beschwerde an die Vorinstanz vom 7. September 2016. Die von der ersten Honorarnote erfassten Bemühungen der Rechtsvertreter der Rekurrentin betreffen damit eindeutig nicht das Verfahren vor der Steuerrekurskommission. In der ersten Honorarnote werden zudem Auslagen von CHF 8'200.■ für das Gutachten der L___ AG geltend gemacht. Dieses Gutachten wurde schon im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung eingereicht. Bereits aus diesem Grund ist es mit der Parteientschädigung für die Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht zu entschädigen. Eine Entschädigung ist aber auch ausgeschlossen, weil das Gutachten der L___ AG wie dargelegt (E. 2.3.3.1 und 2.3.4.1) zur Wahrung der Interessen der Rekurrentin weder geboten noch geeignet war. Mit der zweiten Honorarnote macht die Rekurrentin Honorare von CHF 5'695.■ und eine Kleinkostenpauschale von CHF 170.85 geltend. Diese Leistungen können zwar das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission betreffen. Erkennbar ist dies aus der Honorarnote jedoch nicht. Zudem sind der Stundenaufwand und der Stundenansatz nicht ausgewiesen. Auslagenpauschalen werden nicht entschädigt (vgl. § 16 Abs. 2 und 3 der Honorarordnung [SG 291.400]). Unter diesen Umständen kann für die Bemessung der Parteientschädigung nicht auf die Honorarnote vom 7. September 2016 abgestellt werden, sondern ist der angemessene Aufwand zu schätzen.

3.2.2.2 Für die Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 7. September 2016 (Vorakten Vorinstanz, S. 1 ff.), die Eingabe vom 4. Januar 2017 (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.131, S. 107, und STRK.2016.132, S. 111), die Eingabe vom 3. Februar 2017 (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.131, S. 108, und STRK.2016.132, S. 112) und die Replik vom 9. März 2017 (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.131, S. 111 ff., und STRK.2016.132, S. 116 ff.) ist ein geschätzter Aufwand von knapp 25 Stunden angemessen. Der Bemessung der Parteientschädigung wird praxismässig ein Stundenansatz von CHF 250.■ zugrunde gelegt. Damit beträgt die Parteientschädigung für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission unter Mitberücksichtigung der notwendigen Auslagen CHF 6'250.■. Davon schuldet die Steuerverwaltung der Rekurrentin die Hälfte, d.h. einen Betrag von CHF 3'125.■.

3.2.3 Im Rekurs bzw. in der Beschwerde vom 1. Oktober 2018 kündigte die Rekurrentin die Nachreichung einer Honorarnote an. Da sie es in der Folge unterliess, von sich aus eine solche nachzureichen, ist auch der angemessene Aufwand für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu schätzen. Ein erheblicher Teil der Begründung des Rekurses bzw. der Beschwerde vom 1. Oktober 2018 wurde weitgehend unverändert der Rekurs- und Beschwerdebegründung vom 7. September 2016 entnommen. Unter Mitberücksichtigung dieses Umstands erscheint für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ein Aufwand von

knapp 16 Stunden angemessen. Damit beträgt die Parteientschädigung für dieses Verfahren einschliesslich Auslagen CHF 4'000.■. Davon schuldet die Steuerverwaltung der Rekurrentin die Hälfte, d.h. einen Betrag von CHF 2'000.■.

3.2.4 Wenn die obsiegende Partei selbst mehrwertsteuerpflichtig ist und den Prozess im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit geführt hat, kann sie die ihr von ihrer anwaltlichen Vertretung in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in der Regel als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 lit. a des Mehrwertsteuergesetzes [SR 641.20]). In diesem Fall wird die Parteientschädigung deshalb ohne Mehrwertsteuer zugesprochen, sofern die betroffene Partei nicht ausdrücklich einen Zuschlag für die Mehrwertsteuer beantragt und nachweist, dass sie durch die Mehrwertsteuer belastet ist (AGE ZB.2017.1 vom 29. März 2017 E. 4.3). Gemäss dem UID-Register ist die Rekurrentin mehrwertsteuerpflichtig. Die vorliegenden Verfahren betreffen ihre unternehmerische Tätigkeit. Dass sie ausnahmsweise trotzdem durch die Mehrwertsteuer belastet sei, hat sie nicht nachgewiesen. Folglich sind ihr die Parteientschädigungen ohne Mehrwertsteuer zuzusprechen.

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