

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.151 vom 3. August 2018

BS Appellationsgericht, 2018-08-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.151

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.151 du 3 août 2018

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.151 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 überspitzen 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. 3.7.2 und 3.8), 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 2016 verbuchte die Rekurrentin Aufwand für Fremdleistungen in der Form von Arbeiten mit Mehrwertsteuer von CHF 281'885.■ und Lohnaufwand von CHF 480'908.■ (Erfolgsrechnung 2016; STRK.2019.114 S. 1182). Dies ergibt für Fremdleistungen und Löhne insgesamt einen Aufwand von CHF 762'793.■. 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 492'528.■ 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 2016 aber rund 37 % 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 2016 verbuchten Aufwand für Fremdleistungen in der Form von Arbeiten mit Mehrwertsteuer von CHF 281'885.■ 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.

3.2 Die Rekurrentin verbuchte im Jahr 2016 Vergütungen für Fremdleistungen der B____ AG in Höhe von CHF 99'074.10, Vergütungen für Fremdleistungen der C____ AG in Höhe von CHF 71'500.■, Vergütungen für Fremdleistungen der D____ GMBH in Höhe von CHF 110'695.■ und eine Vergütung für Fremdleistungen der E____ AG von CHF 616.30 (STRK.2019.114 S. 1181 und 1221).

E. 3.3

3.3.1 Für alle im Jahr 2016 verbuchten Vergütungen für Fremdleistungen der B____ AG hat die Rekurrentin im erstinstanzlichen Verfahren Subunternehmerverträge und Rechnungen eingereicht. Dabei handelt es sich um die folgenden Verträge und Rechnungen:
Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B____ AG vom

E. 3.4

3.4.1 Auch für alle acht im Jahr 2016 verbuchten Vergütungen für Fremdleistungen der C____ AG hat die Rekurrentin im erstinstanzlichen Verfahren Rechnungen eingereicht. Für sieben dieser Vergütungen hat sie zudem Subunternehmerverträge eingereicht. Dabei handelt es sich um die folgenden Verträge und Rechnungen: Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 5. Januar 2016 (STRK.2019.114 S. 1245 ff.) sowie Rechnungen vom 20. Januar 2016 (nachfolgend Rechnung 6; STRK.2019.114 S. 1244), 8. April 2016 (nachfolgend Rechnung 14; STRK.2019.114 S. 1271) und 2. Juni 2016 (nachfolgend Rechnung 27; STRK.2019.114 S. 1309) betreffend die [...] in [...], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 15. Januar 2016 (STRK.2019.114 S. 1282 ff.) sowie Rechnungen vom 1. Februar 2016 (nachfolgend Rechnung 18; STRK.2019.114 S. 1280), 10. März 2016 (nachfolgend Rechnung 16; STRK.2019.114 S. 1276) und 4. April 2016 (nachfolgend Rechnung 17; STRK.2019.114 S. 1278) betreffend den [...] in [...] sowie Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der C____ AG vom 18. April 2016 (STRK.2019.114 S. 1311 ff.) und Rechnung vom 5. Mai 2016 (nachfolgend Rechnung 25; STRK.2019.114 S. 1307) betreffend den [...] in [...] sowie Rechnung vom 17. Mai 2016 (nachfolgend Rechnung 26; STRK.2019.114 S. 1308). Dass die Rekurrentin alle Rechnungen der C____ AG bezahlt hat, ist unbestritten (vgl. zur Bezahlung der Rechnungen insb. STRK.2019.114 S. 1160, 1181 und 1221). Die Bezahlung erfolgte bei der einen Hälfte der Rechnungen bar und bei der anderen mittels Banküberweisung (vgl. STRK.2019.114 S. 1221). Die Barzahlungen werden von der Steuerrekurskommission nicht als Indiz für die Unrichtigkeit der Rechnungen gewertet. Die Subunternehmerverträge mit der C____ AG beruhen auf dem gleichen Standardvertrag der Rekurrentin wie die Subunternehmerverträge mit der B____ AG (vgl. dazu oben E. 3.3.2). Diese wurden wiederum jeweils nur hinsichtlich der Subunternehmerin und des Objekts angepasst.

3.4.2 Auch bezüglich der Fremdleistungen der C____ AG erklärt die Rekurrentin das Fehlen von Stundenrapporten damit, dass als Vergütung jeweils mündlich eine Pauschale vereinbart worden sei (vgl. Schreiben der Rekurrentin vom 8. Juli 2018 [STRK.2019.114 S. 1198]). Betreffend die Rechnungen 6 und 14 für Vergütungen von insgesamt CHF 27'500.■ ist entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission (vgl. angefochtener Entscheid E. 5b) auch bezüglich der Fremdleistungen der C____ AG kein Grund ersichtlich, weshalb diese Angabe des Geschäftsführers der Rekurrentin nicht den Tatsachen entsprechen sollten (vgl. oben E. 3.3.2). Damit ist davon auszugehen, dass es für die mit den Rechnungen 6 und 14 in Rechnung gestellten Fremdleistungen 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. Mit der Rechnung 14 wird für das Verkleiden der Träger in bestimmten Stockwerken der [...] in [...] eine Pauschale in Rechnung gestellt. Mit der Rechnung 6 wird eine Akontozahlung in Rechnung gestellt, die auf der Rechnung 14 vom Pauschalbetrag in Abzug gebracht wird. Diese Art der Rechnungsstellung entspricht den schriftlichen Subunternehmerverträgen und den vom Geschäftsführer der Rekurrentin behaupteten mündlichen Vereinbarungen. Betreffend die weiteren Angaben wird auf die Erwägungen zu den Rechnungen der B____ AG verwiesen (vgl. oben E. 3.3.3). Diese beanspruchen auch für die Rechnungen 6 und 14 der C____ AG uneingeschränkt Geltung. Das Layout aller Rechnungen der C____ ist einheitlich und professionell.

3.4.3 Der Sitz der C____ AG befand sich in [...]. Am 12. Oktober 2016 wurde sie in C____ SA umfirmiert und ihr Sitz nach [...] verlegt. Am 31. Oktober 2016 wurde über die C____ SA der Konkurs eröffnet. Am 15. September 2017 wurde die Gesellschaft gelöscht (STRK.2019.114 S. 1414 f.). Gemäss den Angaben der Steuerverwaltung ist die C____ AG amtlich eingeschätzt worden und hat sie im Jahr 2016 nie Mehrwertsteuer deklariert und abgeliefert (Revisionsbericht vom 13. Juni 2018 [STRK.2019.114 S. 1177 ff.] S. 5 f.). Damit war das Geschäftsgebaren der C____ AG nicht in jeder Hinsicht korrekt. 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 hat die Steuerrekurskommission die vorstehend erwähnten Umstände zu Recht nicht als Indizien für die Unrichtigkeit der Rechnungen der C____ AG berücksichtigt.

3.4.4 Aus den vorstehenden Gründen bestehen aufgrund der schriftlichen Subunternehmerverträge und der Rechnungen sowie der schlüssigen Angaben der Rekurrentin keine ernsthaften Zweifel daran, dass die Gegenstand der Rechnungen

E. 4

Januar 2016 (STRK.2019.114 S. 1228 ff.) sowie Rechnungen vom 27. Januar 2016 (nachfolgend Rechnung 2; STRK.2019.114 S. 1226), 10. Februar 2016 (nachfolgend Rechnung 3; STRK.2019.114 S. 1227) und 12. Februar 2016 (nachfolgend Rechnung 1; STRK.2019.114 S. 1225) betreffend den [...] in [...], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B____ AG vom 5. Februar 2016 (STRK.2019.114 S. 1237 ff.) sowie Rechnungen vom 22. Februar 2016 (nachfolgend Rechnung 4; STRK.2019.114 S. 1235) und 1. März 2016 (nachfolgend Rechnung 5; STRK.2019.114 S. 1236) betreffend die [...] in [...], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B____ AG vom 15. März 2016 (STRK.2019.114 S. 1259 ff.) sowie Rechnungen vom 29. März 2016 (nachfolgend Rechnung 9; STRK.2019.114 S. 1258), 7. April 2016 (nachfolgend Rechnung 12; STRK.2019.114 S. 1269) und 20. April 2016 (nachfolgend Rechnung 13; STRK.2019.114 S. 1270) betreffend das [...] in [...], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B____ AG vom 22. April 2016 (STRK.2019.114 S. 1296 ff.) sowie Rechnungen vom 9. Mai 2016 (nachfolgend Rechnung 21; STRK.2019.114 S. 1294) und 20. Mai 2016 (nachfolgend Rechnung 22; STRK.2019.114 S. 1295) betreffend den [...] in [...], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B____ AG vom 2. August 2016

(STRK.2019.114 S. 1325 ff.) und Rechnung vom 18. August 2016 (nachfolgend Rechnung 31; STRK.2019.114 S. 1324) betreffend den [...] in, Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B_____ AG vom 22. August 2016 (STRK.2019.114 S. 1333 ff.) und Rechnung vom 6. September 2016 (nachfolgend Rechnung 32; STRK.2019.114 S. 1332) betreffend den [...], Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B_____ AG vom 3. Oktober 2016 (STRK.2019.114 S. 1341 ff.) und Rechnung vom 19. Oktober 2016 (nachfolgend Rechnung 33; STRK.2019.114 S. 1340) betreffend das [...] in [...] sowie Subunternehmervertrag zwischen der Rekurrentin und der B_____ AG vom 17. Oktober 2016 (STRK.2019.114 S. 1349 ff.) und Rechnung vom 2. November 2016 (nachfolgend Rechnung 34; STRK.2019.114 S. 1348) betreffend ein Objekt in [...] im Kanton Aargau. Dass die Rekurrentin alle Rechnungen der B_____ AG bezahlt hat, ist unbestritten (vgl. zur Bezahlung der Rechnungen insb. STRK.2019.114 S. 1160, 1181 und 1221). Die Tatsache, dass die Bezahlung bar erfolgt ist, wird von der Steuerrekurskommission nicht als Indiz für die Unrichtigkeit der Rechnungen gewertet.

3.3.2 Die Subunternehmerverträge 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 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 Verträge 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. Möglich ist hingegen gestützt auf Ziff. 8.5 der Subunternehmerverträge eine Vergütung des Werks nach dem Aufwand in Anwendung der einschlägigen Regieansätze für Arbeitsstunden von Arbeitnehmern der Subunternehmerin abzüglich 10 % Unternehmerrabatt. Dies setzt gemäss Ziff. 8.5 der Subunternehmerverträge aber voraus, dass es sich um Regiearbeiten der Subunternehmerin handelt, die von der Unternehmerin ausdrücklich als solche bezeichnet worden sind. Gemäss dem Geschäftsführer der Rekurrentin wurde als Vergütung für die Fremdleistungen der B_____ AG auf der Grundlage der Subunternehmerverträge jeweils mündlich eine Pauschale vereinbart (vgl. Schreiben der Rekurrentin vom 8. Juli 2018 [STRK.2019.114 S. 1198]). 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.2019.114 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.2019.114 S. 713, 714, 718, 719, 722, 723, 724, 726, 728, 741, 784, 802, 803, 805, 836, 842, 847, 848, 852, 862, 867, 868 und 893). 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 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.

3.3.3 Mit ihren Rechnungen stellte die B____ AG der Rekurrentin jeweils für [...]arbeiten betreffend ein bestimmtes Objekt eine bestimmte Pauschale zuzüglich Mehrwertsteuer 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 der Rechnungen 1, 2, 3, 4, 5, 9, 12, 13, 21, 22 und 34 ist identisch. Die Rechnungen 31, 32 und 33 zeigen ein anderes, für die drei Rechnungen identisches Layout. Die unterschiedlichen Layouts lassen sich möglicherweise dadurch erklären, dass die einen Rechnungen Arbeiten im Kanton Zürich und die anderen Arbeiten in anderen Kantonen, insbesondere in Basel-Stadt betreffen und für die Rechnungsstellung für Arbeiten im Kanton Zürich allenfalls eine andere Organisationseinheit oder andere Mitarbeitende der B____ AG zuständig gewesen sind. Jedenfalls ist die Verwendung von zwei unterschiedlichen, in beiden Fällen aber durchaus

professionellen Layouts kein Indiz dafür, dass die in Rechnung gestellten Beträge nicht dem vertraglich Vereinbarten entsprechen oder die betreffenden Leistungen nicht erbracht worden sind. Inwiefern das Erscheinungsbild der Rechnungen aus anderen Gründen unprofessionell oder wenig vertrauenswürdig sein sollte (vgl. angefochtener Entscheid E. 5b), ist nicht ersichtlich und wird von der Steuerrekurskommission nicht dargelegt.

3.3.4 Am 12. Oktober 2016 wurde die B_____ AG in B_____ SA umfirmiert und ihr Sitz nach [...] verlegt. Am 23. Januar 2017 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet und am 13. April 2018 wurde sie gelöscht (STRK.2019.114 S. 1387-1389, 1394 und 1395). Gemäss den Angaben der Steuerverwaltung ist die B_____ AG amtlich eingeschätzt worden und hat sie im Jahr 2016 nie Mehrwertsteuer deklariert und abgeliefert (Revisionsbericht vom 13. Juni 2018 [STRK.2019.114 S. 1177 ff.] S. 5 f.). Damit war das Geschäftsgebaren der B_____ AG nicht in jeder Hinsicht korrekt. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, auch die Rekurrentin habe sich unkorrekt verhalten, indem sie der B_____ AG Vergütungen für nicht erbrachte Leistungen oder nicht geschuldete Vergütungen erbracht hätte, zumal nicht feststeht, dass das unkorrekte Geschäftsgebaren der B_____ AG für die Rekurrentin erkennbar gewesen ist. Dementsprechend hat die Steuerrekurskommission die vorstehend erwähnten Umstände zu Recht nicht als Indizien für die Unrichtigkeit der Rechnungen der B_____ AG berücksichtigt.

3.3.5 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 2016 verbuchten Vergütungen für Fremdleistungen der B_____ 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. 6

und 14 bildenden Vergütungen für Fremdleistungen 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.

3.4.5 Betreffend die Vergütungen im Umfang von insgesamt CHF 44'000.■, die Gegenstand der Rechnungen 16, 17, 18, 25, 26 und 27 bilden, steht die Behauptung des Geschäftsführers der Rekurrentin, die Parteien hätten mündlich Pauschalen vereinbart, hingegen im Widerspruch zu den Rechnungen. Mit diesen wird jeweils eine Summe in Rechnung gestellt, die sich aus der Multiplikation eines Einzelpreises von CHF 50.■ mit

einer auf der Rechnung angegebenen Anzahl Stunden ergibt. Dies erweckt den Eindruck, dass in diesen Fällen kein Pauschalpreis, sondern eine Vergütung nach Regieansätzen vereinbart worden ist. In diesem Fall müsste die Rekurrentin für diese Vergütungen über Stundenrapporte verfügen. Solche hat sie jedoch trotz Aufforderung der Steuerverwaltung nicht eingereicht. Aufgrund dieser Umstände bestehen entgegen der Ansicht der Rekurrentin begründete Zweifel daran, dass die Gegenstand der Rechnungen 16, 17, 18, 25, 26 und 27 bildenden Fremdleistungen tatsächlich erbracht worden sind und die von der Rekurrentin bezahlten Vergütungen dem vertraglich Vereinbarten entsprochen haben. Damit ist die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit der Buchhaltung für die entsprechenden Vergütungen entkräftet und ist in diesem Umfang nicht erstellt, dass der verbuchte Aufwand geschäftsmässig begründet gewesen ist.

Für eine im Jahr 2016 verbuchte und in der vorstehend erwähnten Summe von CHF 44'000.■ enthaltene Vergütung für Fremdleistungen der C_____ AG von CHF 7'350.■ hat die Rekurrentin nur eine Rechnung vom 17. Mai 2016 (Rechnung 26; STRK.2019.114 S. 1308) eingereicht. Darauf fehlen jegliche Angaben dazu, wo oder für welches Projekt die Arbeiten geleistet worden sein sollen. Damit kann die Rechnung auch keinem Vertrag zugeordnet werden. Auch aufgrund dieser Umstände bestehen begründete Zweifel daran, dass die Gegenstand der Rechnung 26 bildenden Fremdleistungen tatsächlich erbracht worden sind und die von der Rekurrentin bezahlte Vergütung dem vertraglich Vereinbarten entsprochen hat. Auch

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