

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2019/93, B 2019/94 vom 13. August 2019

Sg Verwaltungsgericht, 2019-08-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2019_93, B_2019_94

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2019/93, B 2019/94 du 13 août 2019

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2019/93, B 2019/94 del 13 agosto 2019

Regeste

Steuerrecht; Art. 82 Abs. 1 StG, Art. 58 Abs. 1 DBG. Der Beschwerdegegner rechnete die von der Beschwerdeführerin verbuchten Fremdleistungen in der Höhe von CHF 101'941 mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit dem Reingewinn zu. Aufgrund der Akten muss davon ausgegangen werden, dass die Buchungen erst nachträglich erfasst wurden. Ausserdem weisen die Unterlagen und die Ausführungen der Beschwerdeführerin Widersprüche auf. Schliesslich sind Barzahlungen in dieser Höhe unüblich. Aufgrund der gesamten Umstände gelang es der Beschwerdeführerin nicht, die Zweifel auszuräumen und den Nachweis zu erbringen, dass die geltend gemachten Fremdleistungen geschäftsmässig begründet gewesen seien (Verwaltungsgericht, B 2019/93 und B 2019/94).

Erwägungen

E. 1

(...)

E. 2

(...)

E. 3

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, der Beschwerdegegner habe den Verfahrensgrundsatz der vertraglichen Vertretung verletzt, kann ihr nicht gefolgt werden.

E. 3.1

Nach Art. 167 Abs. 1 StG kann sich der Steuerpflichtige vor den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht nötig ist. Eine nahezu identische Bestimmung enthält Art. 10 Abs. 1 VRP. Hat die steuerpflichtige Person einen Vertreter bestellt und wurde die Bevollmächtigung gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, so müssen Mitteilungen und Verfügungen an den Vertreter erfolgen, damit sie rechtswirksam sind; die Steuerbehörde ist zur Zustellung an den Vertreter verpflichtet, sofern und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, Rz. 368, 895). Der Nachweis, dass ein wirksames Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig kundgegeben wurde, obliegt nach den allgemeinen Beweisregeln dem Steuerpflichtigen. Fehlt es an einer klaren schriftlichen Vollmacht, so darf bzw. muss ein Vertretungsverhältnis nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäusserung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt. Andernfalls gilt die natürliche Vermutung, dass keine Vollmacht erteilt

wurde, und Verfügungen und Entscheide sind dem Steuerpflichtigen selber zu eröffnen (StE 1998 B 92.7 Nr. 4).

E. 3.2

Die Steuererklärung 2015 enthielt unter der entsprechenden Rubrik zwar den Hinweis, dass Rückfragen an eine Treuhandgesellschaft zu richten seien. Es wird auf dem Formular jedoch ausdrücklich festgehalten, dass eine vertragliche Vertretung nur angenommen werde, wenn eine schriftliche Vollmacht vorliege (vgl. act. 7/6/1). Eine solche wurde nicht eingereicht. Der Beschwerdegegner musste demnach nicht auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, weshalb die Zustellung der Schreiben vom 3. Oktober und 3. November 2017 sowie der Veranlagungsverfügungen vom 3. Januar 2018 bzw. der Einspracheentscheide vom 20. April 2018 zu Recht an die Beschwerdeführerin persönlich erfolgte, nachdem Rückfragen an die Treuhandgesellschaft erfolglos geblieben waren.

E. 3.3

Selbst wenn von einem Vertretungsverhältnis auszugehen wäre, führt die Eröffnung nur an die betroffene Person und nicht – auch – an ihren Vertreter nicht zur Nichtigkeit der Verfügung. Vielmehr kann auch die fehlerhaft eröffnete Verfügung rechtsbeständig werden, wenn sie nicht innert vernünftiger Frist seit jenem Zeitpunkt in Frage gestellt wird, da der Adressat Kenntnis vom Verfügungsinhalt hat. Wird eine Verfügung trotz eines bestehenden, der Verwaltung bekannten Vertretungsverhältnisses nicht dem Vertreter, sondern der betroffenen Person selbst zugestellt, ist diese aufgrund der sie treffenden Sorgfaltspflicht in der Regel gehalten, spätestens am letzten Tag der in der Verfügung genannten Beschwerdefrist an ihren Vertreter zu gelangen (vgl. VerwGE B 2013/244 vom 23. Januar 2015 E. 3.2, in: GVP 2015 Nr. 62, und www.gerichte.sg.ch). Vorliegend erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe ihrer damaligen Vertreterin fristgerecht Einsprache, weshalb ihr aus der Eröffnung der Verfügung an sie selbst und nicht auch an ihre Vertreterin kein Nachteil erwachsen ist.

E. 4

Streitig ist, ob der Beschwerdegegner zu Recht die von der Beschwerdeführerin verbuchten Fremdleistungen in der Höhe von CHF 101'941 mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit dem Reingewinn zurechnete.

E. 4.1

Gemäss Art. 82 Abs. 1 StG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung und allen vor Berechnung dieses Saldos ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, zusammen. Die Regelungen entsprechen den Vorgaben von Art. 24 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und decken sich mit Art. 58 Abs. 1 DBG. Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz gelten die zwingenden Vorschriften des Buchführungsrechts grundsätzlich auch im Steuerrecht. Ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, setzt voraus, dass er überhaupt angefallen

ist. Trifft dies zu, ist im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände zu bestimmen, ob er steuerlich abzugsfähig ist. Dies ist der Fall, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen (BGer 6B_830/2015 vom 12. Januar 2016 E. 2.2.1). Das Prinzip der Massgeblichkeit setzt weiter voraus, dass die Handelsbilanz den formellen Ansprüchen einer ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung entspricht. Eine ordnungsgemässe Buchführung hat nach Art. 957a OR den folgenden Massstäben zu genügen: vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung aller Geschäftsvorfälle, der Belegnachweis für die einzelnen Buchungen, Klarheit und Zweckmässigkeit in Abhängigkeit der Art und Grösse des Unternehmens sowie die Nachprüfbarkeit. Verstösse gegen die formellen Ansprüche an die ordnungsgemässe Buchführung und Rechnungslegung haben zur Folge, dass die Steuerbehörden für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns nicht mehr auf die handelsrechtlichen Ergebnisse abstellen können. Selbstverständlich rechtfertigen es kleinere formelle Mängel oder Lücken nicht, die Buchführung und Rechnungslegung als Ganzes für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns abzulehnen und eine umfassende Ermessenstaxation vorzunehmen. Können (mehr oder weniger schwerwiegende) Mängel in der Ordnungsmässigkeit einer Handelsbilanz das Vertrauen der Steuerbehörden in diese erschüttern, hat die Veranlagung nach (pflichtgemäßem) Ermessen zu erfolgen. Dabei haben sich die Steuerbehörden an den einigermaßen zuverlässigen Angaben der nicht (in allen Teilen) ordnungsgemässen Geschäftsbuchhaltung und Rechnungslegung zu orientieren, und sie dürfen nicht völlig davon abstrahieren. Die Ermessenstaxation hat sich vielmehr auf jene Unsicherheiten zu beschränken, welche sich aus der mangelhaften Buchhaltung und Rechnungslegung ergeben (E. Giger, Massgeblichkeit und Kohärenz – ein Widerspruch?, in: Emmenegger/Hrubesch-Millauer/ Krauskopf/Wolf [Hrsg.], Brücken bauen – Festschrift für Thomas Koller, Bern 2018, S. 287). Beweisbelastet für diese steuermindernden Tatsachen ist gemäss der allgemeinen Beweislastregel die steuerpflichtige Person. Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Sie erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht. Kann jedoch die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 77 und N 85 zu Art. 123 DBG).

E. 4.2

Mit Schreiben vom 25. Juli 2017 wurde die Beschwerdeführerin erstmals aufgefordert, unter anderem sämtliche Detailkontoblätter des Geschäftsjahres 2015 sowie sämtliche Belegskopien zum Konto 4460 (Fremdleistungen) einzureichen (act. 7/6/2). Mit E-Mail vom 25. August 2017 gingen lediglich die geforderten Belegskopien ein (act. 7/6/3). Mit E-Mail vom 7. September 2017, Schreiben vom 3. Oktober 2017 und Einschreiben vom 3. November 2017 forderte der Beschwerdegegner die Beschwerdeführerin erneut auf, sämtliche Detailkontoblätter einzureichen (act. 7/6/4, 5), wobei die Beschwerdeführerin auf die Schreiben nicht reagierte. Nachdem die Beschwerdeführerin gegen die Veranlagungsverfügungen Einsprache erhoben hatte, wurde sie mit Schreiben vom 20. Februar 2018 erneut aufgefordert, sämtliche Detailkontoblätter des Geschäftsjahres 2015 einzureichen (act. 7/6/9). Dieser Aufforderung kam die Beschwerdeführerin

wiederum nicht nach. Auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz reichte sie keine entsprechenden Unterlagen ein. Damit war es dem Beschwerdegegner und auch der Vorinstanz nicht möglich zu überprüfen, ob eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung vorliegt. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren war die Beschwerdeführerin schliesslich in der Lage, die entsprechenden Detailkontoblätter des Kontos "Fremdarbeiten" zu liefern (act. 2/30).

E. 4.2.1

Die Beschwerdeführerin reichte für jeden Monat unterzeichnete Quittungen ins Recht, wonach sie der B.__ AG monatlich CHF 9'174.64 netto bar ausbezahlt habe, mithin CHF 110'095.68 für zwölf Monate (vgl. act. 7/6/3 Belege 4460). Die B.__ AG bestätigte denn auch mit Schreiben vom 31. Dezember 2015, im Jahr 2015 total CHF 110'095.80 inkl. 8 Prozent Mehrwertsteuer erhalten zu haben, entsprechend CHF 9'174.65 pro Monat (act. 7/6/8). Dies entspricht einem Betrag ohne Mehrwertsteuer von CHF 8'495.05, welcher bei der Beschwerdeführerin gemäss nunmehr im Beschwerdeverfahren eingereichtem Detailkontoblatt auch so verbucht wurde (act. 2/30). Gemäss "Werkvertrag" vom 22. Dezember 2014 waren jedoch pauschal CHF 8'445 vereinbart (act. 2/27), wobei dieser Betrag jeweils aus den Quittungen hervorgeht (vgl. Beilagen zu act. 2/3). Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Buchungen erst nachträglich erfasst wurden, indem der angebliche Fehler betreffend Mehrwertsteuer nunmehr korrigiert wurde. Wären die Zahlungen unmittelbar nach Auszahlung des Betrags in der Buchhaltung erfasst worden, wäre entweder der Fehler entdeckt oder aber jeweils CHF 8'445 verbucht worden. Ein weiteres Indiz hierfür ist schliesslich, dass der Ausdruck des entsprechenden Detailkontoblatts vom 29. April 2019 datiert. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass bis zu diesem Datum die Buchhaltung nicht abgeschlossen war.

E. 4.2.2

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, aufgrund der Bankbezüge könnten die Zahlungen an die B.__ AG nachvollzogen werden, kann ihr nicht gefolgt werden. Zwar wurden etliche Bargeldbezüge getätigt, diese belaufen sich in der Zeit von Januar bis Dezember 2015 jedoch auf weit über CHF 500'000 (act. 7/6/3 Bankauszüge Q1, Q2, S2). Ob davon rund CHF 100'000 an die B.__ AG ausbezahlt wurden, lässt sich daraus nicht herleiten. Hinzu kommt, dass Barzahlungen in dieser Höhe unüblich sind. Aus dem Umstand, die AHV habe die Barlohnanszahlungen an die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin nicht beanstandet, kann sie nichts zu ihren Gunsten herleiten, denn auch der bar ausbezahlte Lohn ist AHV-pflichtig.

E. 4.2.3

Quittungen und Vertrag wurden weiter nicht von derselben Person unterzeichnet wie die Bestätigung vom 31. Dezember 2015. Letztere wurde von Y.__ als Geschäftsführer ausgestellt, welcher jedoch gemäss Handelsregistereintrag erst per 23. März 2016 als neuer Gesellschafter der B.__ AG eingetragen und unterschriftsberechtigt wurde. Richtig ist zwar, dass die Vertretungsmöglichkeiten innerhalb einer Unternehmung durch die im Handelsregister eingetragenen Zeichnungsberechtigungen nicht abschliessend geregelt werden. Jedoch ist aufgrund der weiteren Umstände die Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach die Bestätigung rückwirkend ausgestellt worden sei, nicht zu beanstanden. So weist der Geschäftsstempel der B.__ AG auf den Arbeitsrapporten bereits seit Januar 2015 als Adresse die O.__-Strasse in P.__ aus (act. 7/6/8), obwohl gemäss Handelsregisterauszug die

Adresse erst per 2. November 2015 von der Q.__-Strasse in R.__ an die O.__-Strasse in P.__ wechselte. Damit muss ausserdem vermutet werden, dass auch die Arbeitsrapporte erst nachträglich erstellt worden sind. Ungereimtheiten bestehen schliesslich auch hinsichtlich der Arbeitsorte auf den Arbeitsrapporten und dem "Werkvertrag" zwischen der Beschwerdeführerin und der B.__ AG. Gemäss Vertrag war Letztere verpflichtet, die C.__-Filialen S.__, T.__ und U.__ zu reinigen, und zwar vom 1. Januar 2015 bis Ende September 2016 (act. 2/27). In den Arbeitsrapporten sind hingegen lediglich die Einsatzorte S.__ und U.__ vermerkt, wobei – entgegen der Vereinbarung mit C.__ (act. 2/25) – die Reinigungsarbeiten teilweise nicht täglich vorgenommen wurden (act. 2/28). Weiter wurde der "Werkvertrag" mit C.__ über die Filiale in T.__ erst am 1. April 2015 abgeschlossen (act. 2/24), der Vertrag mit der B.__ AG jedoch bereits am 22. Dezember 2014 (act. 2/27). Belege für die Behauptung, wonach C.__ bereits im Dezember 2014 die Filiale in T.__ in Aussicht gestellt habe, sind keine vorhanden.

E. 4.2.4

Schliesslich bezweckt die B.__ AG gemäss Handelsregister die Ausführung von Neu- und Umbauten, Renovationen und Bauführungen, insbesondere in folgenden Bereichen: Maler- und Gipserarbeiten, Trockenbau, Fassadenbau, Plattenlegerarbeiten, Abbrucharbeiten, Baureinigung (act. 7/6/6). Der Schwerpunkt des Gesellschaftszwecks liegt damit in der Baubranche, wozu auch Baureinigungen gehören. Diese wird ausschliesslich nach der Fertigstellung eines neuen Gebäudes oder nach Umbau- oder Renovierungsarbeiten durchgeführt; danach sind sämtliche Oberflächen staub- und fleckenfrei. Die klassische Unterhaltsreinigung beinhaltet dagegen die regelmässige Entfernung des laufend anfallenden Schmutzes und der Abfälle sowie die laufende Pflege der Bodenbeläge und anderer Oberflächen. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass die Baureinigung auch die Unterhaltsreinigung beinhaltet.

E. 4.3

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erkannte die Vorinstanz in ihrem Entscheid daher zu Recht, dass es der Beschwerdeführerin nicht gelungen sei, die Zweifel des Beschwerdegegners auszuräumen und den Nachweis zu erbringen, dass die geltend gemachten Fremdleistungen in der Höhe von CHF 101'940.60 im Jahr 2015 geschäftsmässig begründet gewesen seien, weshalb gegen die vorgenommene Aufrechnung nichts einzuwenden sei.

E. 5

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, in Anbetracht und Einhaltung des in der Bundesverfassung verankerten Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seien die Umstände umfassend zu würdigen. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip von Art. 127 Abs. 2 BV wird bei der Gewinnsteuer juristischer Personen dadurch Rechnung getragen, dass (sämtliche) geschäftsmässig begründeten Aufwendungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden können. Zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinns kennt das Gesetz – wie dargelegt – Korrekturvorschriften, welche Aufrechnungen zum Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung vorsehen (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b und lit. c DBG). Soweit Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG lediglich die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen oder Rückstellungen vorsieht, hat diese Korrekturvorschrift jedoch keinen konstitutiven, sondern lediglich deklaratorischen Charakter, zumal nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand bereits nach den

kaufmännischen Buchführungsvorschriften nicht berücksichtigt werden darf (BGE 143 II 8 E. 7.1).

E. 6

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist. (...) Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerdeverfahren B 2019/93 und B 2019/94 werden vereinigt. 2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2015 (B 2019/93) wird abgewiesen. 3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2015 (B 2019/94) wird abgewiesen. 4. Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 (Kantonssteuern) und von CHF 1'200 (direkte Bundessteuer) bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 3'000. 5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. Der Abteilungspräsident Die Gerichtsschreiberin
Eugster Blanc Gähwiler

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