

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 1 vom 27. November 2023

ZG Verwaltungsgericht, 2023-11-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2022_1

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 1 du 27 novembre 2023

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 1 del 27 novembre 2023

Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2016 und 2017 (Aufrechnung nicht verbuchter Einnahmen) — Rekurs

Erwägungen

E. 13

Urteil A 2022 1 und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1 mit Verweis auf die sogenannte Normentheorie in BGE 143 II 661 E. 7.2). Daraus sowie mit Blick auf § 124 Abs. 1 StG bzw. Art. 123 Abs. 1 DBG – wonach die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt – folgt, dass solch steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person mittels substantiiertes Sachdarstellung vorzutragen sind und sie im Falle der Beweislosigkeit deren Folgen zu tragen hat. 3. Aufgrund der Vorbringen der Parteien ergibt sich dem Gericht vorliegend als unstrittig, dass es sich (einkommensseitig) bei den Gutschriften auf dem nicht deklarierten bzw. nicht in den Jahresrechnungen enthaltenen Postkonto Nr. _____ (nachfolgend: Postkonto) um bisher nicht deklarierte Einkünfte aus Geschäftstätigkeit der Rekurrentin handelt, die bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne, so insbesondere für die hier zu beurteilenden Steuerperioden 2016 und 2017, zu berücksichtigen sind (act. 1, Ziff. 2.1). Aufgrund der nicht strittigen Vorbringen der Parteien handelt es sich dabei für das Gericht um die folgenden Gutschriften (vgl. StV-act. 9, Ziff.2, S. 3; Postkontoauszüge in den von der Rekursgegnerin im Veranlagungsverfahren zu den Akten gelegten zwei Bundesordern I [StV-act. 11] und II [StV-act. 12]; sowie die von der bei der Rekursgegnerin zuständigen Bücherexpertin erstellte Gesamtübersicht "Postkonto A. _____ GmbH" [StV-act. 10]): - in 2011 = Fr. 20'122.- - in 2012 = Fr. 33'264.- - in 2013 = Fr. 69'789.- - in 2014 = Fr. 165'397.- - in 2015 = Fr. 50'159.- - in 2016 = Fr. 47'788.- - in 2017 = Fr. 53'319.- 4. In hauptsächlicher Sache strittig und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin mit ihrer Nebenbuchhaltung "A. _____ – Durchlaufstätte Ausland bzw. Betriebstätte Ausland (Türkei)" (Terminologie gemäss Rekurrentin; nachfolgend: Nebenbuchhaltung) geltend gemachten und mit den Gutschriften auf dem Postkonto im Zusammenhang stehenden Aufwände gleichzeitig als geschäftsmässig begründete Aufwände der Steuerperiode 2016 und 2017 zu anerkennen sind. Als geschäftsmässig begründete Aufwendungen kön-

E. 14

Urteil A 2022 1 nen diese nur dann gelten, wenn deren Vorhandensein als erwiesen zu betrachten ist. Wie vorstehend unter E. 2.2 ausgeführt, ist diesbezüglich die Rekurrentin

beweisbelastet. Diesbezüglich ergibt sich das Folgende: 4.1 Als juristische Person in der Form der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) unterliegt die Rekurrentin der Verfahrenspflicht, mit der Steuererklärung eine un- terzeichnete Jahresrechnung (mit Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der zu veranla- genden Steuerperiode einzureichen (Art. 125 Abs. 2 DBG; § 126 Abs. 2 StG). Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bildet diese Jahresrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung (Art. 58 DBG; § 59 StG; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 58 N 8 [nachfolgend: DBG-Kommentar]). Diese Jahresrechnung hat auf formell und materiell ordnungsgemäs- sen, nach obligationenrechtlichen Vorschriften erstellten Geschäftsbüchern zu beruhen (Art. 126 Abs. 3 DBG; § 127 Abs. 3 StG; Art. 957a OR; Oesterhelt/Mühlemann/Bert- schinger, a.a.O., Art. 58 N 13, Zweifel/Hunziker, in: DBG-Kommentar, Art. 125 N 27). Be- ruht die Jahresrechnung mit Bilanz und Erfolgsrechnung auf einer formell und materiell ordnungsgemässen, d.h. in Übereinstimmung mit den obligationenrechtlichen Buch- führungsvorschriften geführten Buchhaltung, so erbringen sie grundsätzlich den Beweis für den darin ausgewiesenen Reingewinn (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 132 N 57). Ordnungsgemässe Buchführung und Rechnungslegung in diesem Sinne verlangt, dass die Geschäftsvorfälle und Sachverhalte den obligationenrechtlichen Grundsätzen folgend (u.a.) vollständig, wahrheitsgetreu, sys- tematisch, klar, verständlich, nachprüfbar und nach dem Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot) erfasst und dargestellt werden (vgl. Neuhaus/Schärer, in: Basler Kommentar, Obliga- tionenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 957a N 14 ff. [nachfolgend: BSK-OR II]; Neuhaus/Suter, in: BSK-OR II, Art. 958c N 19 f.). 4.2 Vorliegend ist unstrittig, dass in den mit den Steuererklärungen 2016/2017 einge- reichten Jahresrechnungen 2016/2017 ein der Rekurrentin gehörendes Postkonto nicht er- fasst/verbucht wurde. Dieses Konto wurde in einer (nicht mit den Jahresrechnungen 2016/2017 konsolidierten) "Nebenbuchhaltung" geführt, über welche die Rekurrentin auch die Geschäftsaktivitäten mit türkischen Geschäftspartnern (Firma G._____) erfasste bzw. verbuchte (act. 1, Ziff. 1.2). Betreffend dieser Nebenbuchhaltung führt die Rekurren-

E. 15

Urteil A 2022 1 tin im Rahmen ihrer uferlosen Vorbringen unter anderem das Folgende aus (Jahre 2016/2017): - Die Nebenbuchhaltung habe die Funktion einer Durchlaufstätte, und es sei weder Ge- winn noch Verlust erzielt worden. Die Erfolgsneutralität sei der Grund, warum die bei- den Abacus Mandanten "A._____. GmbH" und "Durchlaufstätte Ausland (Türkei)" nicht konsolidiert worden seien (act. 1, Ziff. 1.2); - Im Jahre 2016 habe die Firma G._____ Rechnungen für Treuhanddienstleistungen über insgesamt Fr. 45'673.– gestellt. Davon seien Fr. 21'073.– in bar bezahlt und Fr. 24'600.– durch Banküberweisung bezahlt worden; Quittiert sei jeweils in türkischer Lira worden. Indes befänden sich auf der Quittung auch die Rechnungsnummer und der Frankenbetrag. Das Wort "Nakit" auf der Quittung bedeute, dass der dahinterste- hende Betrag in bar bezahlt worden sei. Das Wort "K. Karti" bedeute, dass der dahin- terstehende Betrag mit einer Banküberweisung getätigt worden sei, insbesondere ab dem nicht deklarierten Postkonto; - Das Bargeld habe in der Regel nicht direkt vom nicht deklarierten Postkonto, sondern aus dem Privatvermögen des Geschäftsführers gestammt. Es sei also nicht der Betrag vom Postkonto der Rekurrentin in bar bezogen worden, der dann in der Türkei zu be- zahlen gewesen sei; - Einfach erklärt, seien alle Barbezüge des entsprechenden Mitarbeiters und alle Bar- zahlungen an die Firma

G._____ buchhalterisch erfasst worden. Die Differenz sei dann entweder ein Guthaben oder eine Schuld des entsprechenden Mitarbeiters gegenüber der Rekurrentin gewesen. Aus diesem Grund liessen sich die Barbezüge auch nicht den einzelnen Barzahlungen und Banküberweisungen an die Firma G._____ zuordnen; - Aus den bei der Rekursgegnerin eingereichten Kontoblättern lasse sich dies nicht auf den ersten Blick erkennen, weil alles über die drei Konti "Kasse" (1000), "Geld-Transfer G._____" (1090) und "KK C._____" (2561) abgewickelt worden sei, was den Überblick erschwere; - Eine Kasse im eigentlichen Sinne habe es nicht gegeben und mithin auch kein Kassabuch, was verwirrend sei; man hätte vielmehr die Verbuchungen über das Konto "Kasse" weglassen und die entsprechenden Geschäftsvorfälle direkt über das Konto "KK

E. 16

Urteil A 2022 1 C._____" buchen müssen, was den Tatsachen entsprochen, jedoch zum gleichen Resultat geführt hätte; - Der Umweg über das Konto "Kasse" sei überflüssig gewesen. Auch das Dazwischenschalten des Kontos "Geld-Transfer G._____" (1090) erschwere den Überblick; - Letztendlich seien alle Privatentnahmen und Privateinlagen über das Konto "KK C._____" (2561) gebucht worden. Bei der Schuldübernahme per 31. Dezember 2016 handle es sich lediglich um eine Umbuchung in der gleichen Kontokategorie ohne Einfluss auf die Erfolgsrechnung; - Dass Bezüge ab dem Postkonto für die Deckung von Lebenshaltungskosten verwendet worden seien, sei auch aus steuerlicher Sicht nicht verboten. In casu seien alle diese Bezüge ausschliesslich über das Konto "KK C._____" (2561) gebucht worden und nicht über die Erfolgsrechnung der Rekurrentin, wie sich bei einem Blick in die Erfolgsrechnung leicht erkennen lasse. Wenn also Herr C._____ beispielsweise bei der Migros eingekauft und über das Postkonto der Rekurrentin bezahlte habe, sei dieser Betrag bei der Gesellschaft nicht als Aufwand verbucht worden, sondern als Schuld von Herrn C._____ gegenüber der Gesellschaft. Er habe diesen Betrag der Gesellschaft wieder zurückzahlen müssen, was er denn auch mit seinen diversen Privateinlagen getan habe. Das gelte auch für alle getätigten Bargeldbezüge. Diese seien Herrn C._____ auf seinem Konto "KK C._____" (2561) belastet worden; - Wenn andererseits Herr C._____ in der Türkei aus seinem Privatvermögen die Firma G._____ für deren Treuhandleistungen in bar bezahlt habe, stelle dies eine Privateinlage in die Rekurrentin bzw. eine Rückzahlung seiner oben erwähnten Privatbezüge dar. Auch diese Einlagen seien auf dem Konto "KK C._____" (2561) korrekt verbucht worden (vgl. zum Vorstehenden: act. 1, Ziff. 2.8/2.9). Zum Nachweis der von der Rekurrentin in ihren Eingaben zur Nebenbuchhaltung und den Geschäftsfällen mit ihren türkischen Geschäftspartnern gemachten Aussagen liess diese einen umfangreichen Satz an Rechnungen und Quittungen zu den Akten legen, zu einem Grossteil in türkischer Sprache und teilweise ergänzt mit handschriftlich angebrachten deutschen Übersetzungen. Es wurde von der Rekurrentin weiter offeriert, für bisher allenfalls fehlende Beweiserbringung beim Verwaltungsgereicht sämtlichen E-Mail-Verkehr auf Aufforderung hin vorzugsweise elektronisch einzureichen. Es handle sich dabei um mehr als 100 E-Mails.

E. 17

Urteil A 2022 1 4.3 Aufgrund dieser, von der Rekurrentin selber dargestellten Sachlage ergibt sich, dass die von dieser mit den Steuererklärungen 2016/2017 eingereichten Jahresrechnungen 2016/2017 offensichtlich gegen zwingende Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung verstossen. Insbesondere die

Grundsätze der Vollständigkeit, Klarheit, Verständlichkeit, Nachprüfbarkeit und des Verrechnungsverbots sind in krasser Weise verletzt. Handelsrechtswidrige Jahresrechnungen sind im Veranlagungsverfahren durch die Anwendung von handelsrechtskonformen Wertansätzen zu korrigieren bzw. zu berichtigen (sog. Bilanzberichtigung; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 125 N 27/27a). Der von der Rekurrentin eingereichte umfangreiche Dokumentensatz zur separat geführten Nebenbuchhaltung, mit diversen, zum Teil in türkischer Sprache abgefassten Rechnungen und Quittungen betreffend die in der Nebenbuchhaltung erfassten Geschäftsfälle, vermag nicht ansatzweise die den im Veranlagungsverfahren eingereichten Jahresrechnungen 2016/2017 inhärenten handelsrechtlichen Mängel zu beheben bzw. zu berichtigen. Wie die Rekurrentin selber ausführt, lassen sich (u.a.) weiterhin z.B. weder Barbezüge noch Barzahlungen oder Banküberweisungen klar zuordnen, durch die Verwendung der Konti "Kasse", "Geld-Transfer G. _____" und "KK C. _____" bleibt der Überblick erschwert, eine eigentliche Kasse hat offenbar verwirrender Weise gar nicht bestanden, die Verbuchungen über das Konto "Kasse" wären besser weggelassen worden und durch das Dazwischenschalten des Kontos "Geld-Transfer G. _____" wurde der Überblick zusätzlich erschwert. 4.4 Bei einer Bilanzberichtigung müssen jedoch die geltend gemachten Berichtigungen den Veranlagungsbehörden gegenüber in einer Art und Weise dargelegt werden, die den Nachvollzug überhaupt ermöglichen. Die Beweislast, dass die so berichtigten Jahresrechnungen auf einer in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstandenden Überführung der ursprünglich eingereichten (handelsrechtswidrigen) Jahresrechnung beruht, obliegt – wie allgemein für steuermindernde Tatsachen – der Rekurrentin (BGer 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.5.3). Die Rekurrentin wäre daher gehalten gewesen, ihren Verfahrenspflichten nachzukommen und selber berichtigte, vollständige und handelsrechtskonforme (Steuer-)Bilanzen bzw. Jahresrechnungen 2016 und 2017 zu erstellen und einzureichen und zwar in einer Weise, die den Veranlagungsbehörden und noch viel mehr den Rechtsmittelinstanzen einen Nachvollzug ermöglichen. Dies hat die

E. 18

Urteil A 2022 1 Rekurrentin unterlassen und es vorgezogen, Behörden und Gerichte mit einem umfangreichen, zum Teil in türkischer Sprache abgefassten und mit handschriftlichen Übersetzungen versehenen Datensatz einzudecken, was an sich schon an eine Zumutung grenzt, ist es doch sicherlich nicht Sache der Veranlagungs- bzw. Gerichtsbehörde, anhand der eingereichten Datenflut für die Rekurrentin diese Berichtigungen selber durchzuführen. Wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat, lassen weder der von der Rekurrentin eingereichte umfangreiche Datensatz noch deren ausufernde Elaborate hierzu den Nachvollzug der hier strittigen Aufwandpositionen zu. Für das Gericht steht sodann fest, dass an dieser Sachlage auch die von der Rekurrentin angerufenen Zeugen, zum Grossteil Geschäftspartner bzw. frühere Mitarbeiter der Rekurrentin, nichts zu ändern vermögen, weshalb auf entsprechende Beweisabnahme verzichtet werden kann (antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 144 II 427 E. 3.1.3; 141 I 60 E. 3.3). Der Beschwerdeführerin gelingt es folglich nicht, die nachträgliche Bilanzberichtigung für die Geschäftsjahre 2016 und 2017 rechtsgenügend darzulegen, zumal bei einem solchen Vorgehen, wie die Beschwerdegegnerin richtig bemerkt, bei Auslandstransaktionen erhöhte Anforderungen zu stellen sind (vgl. etwa BGer 2C_118/2021 vom 19. Mai 2021 E. 2.4.2 mit Hinweisen; StV-act. 9, Ziff. 2, S. 3 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Dasselbe gilt für die von der Rekurrentin für

die Vorperioden 2011 bis 2015 behaupteten und nicht korrekt verbuchten Aufwendungen; die in diesen Perioden erfolgten Gutschriften auf dem Postkonto (vgl. E. 3 vorstehend) machen daher die von der Rekurrentin in den Steuerperioden 2016 und 2017 deklarierten Verlustvorträge (Fr. 45'518.– bzw. Fr. 32'892.–) mehr als wett, weshalb deren Nichtberücksichtigung in den Veranlagungen 2016 und 2017 nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerdegegnerin hat folglich betreffend die geschäftsmässig begründeten Aufwände zu Recht auf die ursprünglich eingereichten Jahresrechnungen 2016 und 2017 abgestellt und den in diesen ausgewiesenen Gewinnen die auf dem (nicht deklarierten) Postkonto verbuchten Gutschriften hinzugerechnet. 5. 5.1 Für die aus den Gewinnaufrechnungen resultierenden zusätzlichen Gewinnsteuern können, wie dies auch von der Rekursgegnerin zugestanden wird, entsprechende Rückstellungen gebildet werden, was gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung von Amtes wegen zu berücksichtigen ist (BGer 9C_660/2022 vom 10. Mai

E. 19

Urteil A 2022 1 2023 E. 6.2 mit Hinweis auf BGE 141 II 83 E. 5). In diesem Punkt ist das Eventualbegehren der Rekurrentin gutzuheissen. Zur Berechnung der Höhe dieser zusätzlichen Rückstellung in den Steuerperioden 2016 und 2017 wird die Sache an die Rekursgegnerin zurückgewiesen. 5.2 Was die Mehrwertsteuer betrifft, vermögen die Ausführungen der Rekursgegnerin zu überzeugen (vgl. act. 7, Ziff. 3f, S. 5). Ohne weitergehende Informationen lässt sich nicht abschliessend beurteilen, ob diesbezüglich Rückstellungen zu korrigieren sind. Nach den Regeln über die Beweislastverteilung und die Mitwirkungspflicht (vgl. E. 2.2 vorstehend) ist die im Eventualantrag beantragte Erhöhung der entsprechenden Rückstellung deshalb zu verweigern. Sollten der Rekurrentin solche Kosten tatsächlich noch entstehen, können sie in der entsprechenden (nachfolgenden) Steuerperiode geltend gemacht bzw. beurteilt werden. 6. Abschliessend und zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass die in den Steuerperioden 2016 und 2017 von der Rekursgegnerin vorgenommenen Gewinnaufrechnungen zu Recht erfolgten. Die Beschwerde ist daher in diesen Punkten abzuweisen. In teilweiser Gutheissung des Eventualantrags wird die Sache zur Neuberechnung der aus den Gewinnaufrechnungen resultierenden Gewinnsteuerrückstellungen, und damit des steuerbaren Gewinns, an die Rekursgegnerin zurückgewiesen. Im Übrigen wird auch der Eventualantrag abgewiesen. 7. 7.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin in den Hauptanträgen vollständig. Das teilweise Obsiegen lediglich im Rahmen des Eventualantrags hinsichtlich der Rückstellungen infolge der Gewinnsteuern hat den Verfahrensaufwand – insbesondere im Hinblick auf die Ausführungen der Rekurrentin und die eingereichte Flut von Dokumenten, die einer substantiierten Sachdarstellung bei Weitem nicht gerecht wurden – nicht massgeblich beeinflusst, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts bestimmt (§ 1 Abs. 2 KoV VG), vorliegend auf Fr. 3'500.– festgesetzt und im Betrag von Fr. 2'000.– mit dem Kostenvorschuss verrechnet.

E. 20

Urteil A 2022 1 7.2 Den vorstehenden Überlegungen zur Kostenaufgabe folgend ist der Rekurrentin bei diesem Verfahrensausgang keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario; § 9 Abs. 2 KoV VG). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

E. 21

Urteil A 2022 1 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

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