

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.96 vom 28. November 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-11-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2013.96

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.96 du 28 novembre 2013

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.96 del 28 novembre 2013

Regeste

Da die Pflichtige nicht erklären konnte, weshalb sie IT-Dienstleistungen von der Schwestergesellschaft zu einem höheren Preis bezog als sie diese an die Endkundin weiterverrechnete, ist auf eine Überfakturierung und damit auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen. Deren Höhe ist zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt worden, indessen erweist sich die Schätzung als zu hoch.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) aa) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft berechnet sich nach Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 74 DBG und § 64 N 161 StG). Verdeckte Gewinnausschüttungen im Besonderen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72 mit Hinweisen; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 7 - zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form physischer Vermögenszuwendungen an die Aktionäre erfolgen. Vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern im Interesse der Aktionäre erbracht wird, eine Gewinnausschüttung (Reich, ASA, 54, 635 und 639, auch zum Folgenden). Als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen nicht nur die Anteilsinhaber, sondern auch diesen nahestehende Personen in Betracht (VGr, 27. Januar 1987, SB 51/1986, mit Hinweis auf BGr, 17. September 1976, ASA 45, 595). Eine Hauptform verdeckter Gewinnausschüttungen besteht darin, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinnungs- und Anschaffungskosten aufwendet und so eine überhöhte Belastung eines Erfolgs- oder Bestandskontos bewirkt (Reich, ASA 54, 613 ff.).

Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, d.h. zwischen Gesellschaften, die von

denselben Aktionären beherrscht werden, sind (nach der so genannten Dreieckstheorie) einerseits als verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Gesellschaft an die Aktionäre und andererseits als verdeckte Kapitaleinlage der Aktionäre in die empfangende Gesellschaft zu würdigen (VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27; VGr, 19. Dezember 1996, SB.96.00040). Ob eine Vorteilszuwendung geschäftsmässig begründet war, ist ausschliesslich vom Standpunkt der steuerpflichtigen juristischen Person aus zu beurteilen, nicht vom Standpunkt des Konzerns aus, dem sie angehört. Massgebend ist nach anerkannter schweizerischer Auffassung das so genannte "at arm's length"-Prinzip (RB 1985 Nr. 42 mit Verweisungen). bb) Ist streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. der Schwestergesellschaft gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 111 f., auch zum Folgenden). Ist umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis bestehe und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, hat die Steuerbehörde durch ihre Untersuchungen den steuerbegründenden Umstand des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung aufzuzeigen, mithin darzutun, dass eine Leistung der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein kann (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25). Darauf obliegt dem Steuerpflichtigen wiederum der Nachweis, dass trotz Missverhältnis 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 8 - zwischen Leistung und Gegenleistung keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (vgl. StRK II, 26. Mai 1999, 2 ST.1999.194). Der den Steuerpflichtigen obliegende Beweis einer angemessenen Gegenleistung setzt eine spätestens vor Rekursgericht zu gebende substantiierte Sachdarstellung voraus (RB 1987 Nr. 35 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr die vorgetragene tatsächliche Behauptung in der Weise detailliert hervorgeht, dass bereits gestützt auf diese Vorbringen – aber unter Vorbehalt einer Beweiserhebung – eine zweifelsfreie rechtliche Beurteilung des behaupteten Sachverhalts möglich ist (vgl. VGr, 15. Dezember 1989, SB 89/0050). Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung – welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1980 Nr. 69) –, hat das Rekursgericht keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64), und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der mangelhaft behaupteten Tatsachen zuungunsten des hierfür beweibelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. Für die von ihm vorgetragene, hinreichend substantiierte Sachverhaltsschilderung hat er sodann von sich aus zum Beweis geeignete Unterlagen einzureichen oder diese wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55). b) Grundlage der Zusammenarbeit der Pflichtigen mit ihrer Schwestergesellschaft F war ein Vertrag vom ... 2006. Darin wurde vereinbart, dass die F Mitarbeiter zur Verfügung stellt, welche in den Geschäftsräumen und bei den Kunden der Pflichtigen zum Einsatz kämen. Diese Arbeiten waren zu einem Stundenansatz von EUR 75.- abzugelten; die Abrechnung erfolgte monatlich auf der Grundlage von Stundennachweisen. Reisekosten, Unterbringung und Spesen waren von der Pflichtigen zu tragen. Gemäss Ziff. 6 hatte die Pflichtige quartalsweise über die geschäftliche Entwicklung zu berichten, auf welcher Grundlage die Regelungen anzupassen waren. Gemäss den Feststellungen des Revisors war zudem ein weiterer, höher qualifizierter Mitarbeiter beschäftigt, für welchen jeweils EUR 100.- pro

Stunde entschädigt wurde. 2010 kamen diese Mitarbeiter bei einem Projekt mit einer Kundin in H zum Einsatz. Zu diesem Zweck schloss die Pflichtige mit der Kundin Rahmenmandatsverträge ab, woraus die Stundenansätze und das Kostendach des Gesamteinsatzes für dieses Projekt ersichtlich waren. Dabei wurden unterschiedlich hohe Stundenansätze vereinbart, je nach Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter; diese Stundenansätze 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 9 - erstreckten sich nach den Feststellungen des steueramtlichen Revisors auf Fr. 150.- bis 185.- für erfahrene Mitarbeiter und auf Fr. 135.- für Mitarbeiter in Ausbildung. Der Einkauf der Fremdarbeiten bei der F erfolgte jedoch immer zum selben Ansatz von EUR 75.- pro Stunde. Weiter stellte der steueramtliche Revisor fest, dass erhebliche Abweichungen zwischen den eingekauften und den weiterverrechneten Stunden bestanden. Bei den als Stichprobe untersuchten Monaten August bzw. November 2010 ergaben sich Differenzen von 554.6 Std. bzw. 281.98 Std.. Diese Feststellungen werden durch die von der Pflichtigen im Beschwerde-/ Rekursverfahren eingereichten Aufstellungen über die Weiterverrechnung im Grundsatz bestätigt. Daraus ergeben sich bezüglich der vom Steueramt als Stichprobe herangezogenen Monate August und November 2010 mit Bezug auf die Mitarbeiter I, J, K und L erhebliche Verrechnungsdifferenzen, indem im August 2010 für ihre geleisteten Arbeitsstunden an die F Fr. 68'534.- bezahlt, hingegen lediglich Fr. 17'461.- an die Kundin weiterverrechnet wurden; für November 2010 lauten die Zahlen auf Fr. 46'212.- bzw. Fr. 24'788.-. Weiter ergeben sich aus den Aufstellungen der Pflichtigen für August 229,13 und für November 22,78 nicht weiterverrechnete Arbeitsstunden. Bei genauer Betrachtung ergibt sich weiter, dass sich die Aufstellungen des kantonalen Steueramts und der Pflichtigen nur in der Abrechnungsmethode, nicht aber im Ergebnis unterscheiden. So rechnet das kantonale Steueramt mit einem fixen Stundenansatz von Fr. 135.- und dividiert es den Rechnungsbetrag durch diesen, sodass eine relativ hohe Zahl nicht weiterverrechneter Stunden resultiert. Demgegenüber geht die Pflichtige von einem reduzierten Stundenansatz (1/2 bzw. 1/4 von Fr. 135.-) aus und erhält dementsprechend mehr geleistete und verrechnete Arbeitsstunden. Im Ergebnis entspricht das Vorgehen der Pflichtigen den Rahmenverträgen mit der Kundin, wonach bei Mitarbeitern nur ein Teil der geleisteten Arbeitsstunden verrechnet werden darf; diese Bestimmung wurde offenkundig so umgesetzt, dass die Pflichtige sämtliche geleisteten Arbeitsstunden in Rechnung stellte, hingegen den Stundenansatz entsprechend reduzierte. Dieses Vorgehen wird durch die Zeitnachweislisten sowie Detailabrechnungen belegt. Im Ergebnis ändert sich indessen nichts. Mit der Abrechnungsmethode der Pflichtigen reduzieren sich zwar die nicht weiterverrechneten Arbeitsstunden, dafür wird die Differenz des Stundenansatzes zwischen Einkauf und Weiterverrechnung ausgeglichen (z.B. J: Einkauf Fr. 102.75, Weiterverrechnung Fr. 33.75). Die unterschiedli-

- 10 - chen Stundenansätze machten den Einsatz der Mitarbeiter der F für die Pflichtige zu einem erheblichen Verlustgeschäft, sodass sich die Frage nach dem geschäftlichen Hintergrund stellt. Eine geschäftliche Erklärung hierfür ist nicht ersichtlich, was auf eine Überfakturierung durch die Schwestergesellschaft hindeutet. Mit Auflage vom 27. Juni 2012 verlangte der Revisor deshalb zu Recht einen substanziierten, plausiblen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen für Fremdarbeiten sowie den Nachweis, dass der Aufwand betreffend die F dem Drittvergleich standhält. c) Die Pflichtige vermochte diese Unklarheit in der Folge nicht zu beseitigen: aa) Zur Begründung der nicht vollständigen Weiterverrechnung der Arbeitsstunden machte sie zunächst

geltend, es habe sich dabei um Reisezeiten gehandelt. Weiter führte sie aus, dass im 2. Semester 2010 massiv in die zukünftige Projektbearbeitung investiert worden sei und die Gewinne daraus erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert worden seien. Es seien Vorleistungen erbracht worden, welche sich erst in den folgenden Jahren ausgewirkt hätten. Damit sind die Differenzen indessen nicht erklärt. Zum einen trifft es nicht zu, dass es sich bei den verbleibenden, nicht weiter verrechneten Stunden um Reisezeiten handelt. Zum andern sind diese Ausführungen derart vage und unbestimmt, dass schlechterdings keine Beurteilung daraufhin vorgenommen werden kann, ob es sich um geschäftlich begründeten Aufwand handelt. Hierzu wäre es von Interesse gewesen zu erfahren, was diese Mitarbeiter genau geleistet haben, ob sie z.B. für ein spezielles Projekt tätig waren, ob hierüber Entscheide der Geschäftsleitung vorliegen sowie gestützt auf welche Überlegungen im konkreten Fall die Abgrenzung zwischen den weiter zu verrechnenden und den übrigen Arbeitsstunden vorgenommen wurde. Weiter stellt sich die Frage, weshalb solche Vorleistungen ausgerechnet den noch nicht ausgebildeten Mitarbeitern anvertraut wurden. Mithin erweisen sich die Ausführungen der Pflichtigen als zu wenig substantiiert. bb) Weiter bestätigt die Pflichtige, dass sie Arbeitsstunden zu einem einheitlichen Ansatz bezogen, hingegen zu unterschiedlichen Ansätzen weiterverrechnet hat. Dies sei ein unternehmerischer Entscheid, welcher den normalen Gepflogenheiten entspreche. Zudem habe sich der Mitarbeiter spezielle Kenntnisse und besondere Anforderungen vor Projekteinsatz anzueignen, welche Stunden nicht alle hätten weiterverrechnet werden können. 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 11 - Dem ist entgegen zu halten, dass im Bereich des Steuerrechts mit Bezug auf Transaktionen zwischen verbundenen Gesellschaften der Drittvergleich der unternehmerischen Freiheit vorgeht. Im vorliegenden Fall ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Pflichtige der Kundin als unabhängige Dritte einen Nachlass einräumen musste, sie ihrerseits aber die bezogene Arbeitsleistung gegenüber der F zum vollen Ansatz vergütete, zumal sie daraus einen erheblichen Verlust erlitt. Zudem ergibt sich aus den Rahmenverträgen mit der Kundin für die Mitarbeiter der F, dass die herabgesetzten Ansätze jeweils wiederholt für mehrere Monate zur Anwendung gelangten. Es handelte sich damit nicht um eine temporäre Massnahme während einer Einarbeitungszeit, sondern ganz offensichtlich um einen anhaltenden Zustand. Es ist deshalb um so mehr nicht einzusehen, weshalb die Pflichtige nie bei der F vorstellig wurde und ebenfalls einen Nachlass verlangte, zumal gemäss Ziff. 6 der Vereinbarung zwischen ihr und der F eine quartalsweise Anpassung vereinbart worden war. cc) Die Pflichtige wendet in der Tripplik noch ein, sie sei nicht verpflichtet gewesen, die entsprechenden Unterlagen einzureichen, da sie für das Bestehen eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung nicht beweispflichtig sei. Damit missversteht sie indessen das Wesen der Beweislast: Nach dem im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren geltenden Untersuchungsgrundsatz hat die Steuerbehörde das Recht und die Pflicht, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihrem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat. Damit die Steuerbehörde ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann, ist die steuerpflichtige Person gehalten, an der Untersuchung gehörig mitzuwirken. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; § 135 Abs. 1 StG). Sie muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (je Abs. 2). Mithin hat eine steuerpflichtige Person auch an der

Untersuchung mitzuwirken, wenn sie nach der Beweislastregelung nicht beweispflichtig ist. Die Beweislastregelung kommt erst dann zum Tragen, wenn der Sachverhalt auch nach Durchführung einer Untersuchung unklar bleibt. Diesfalls wird zulasten der beweisbelasteten Partei angenommen, dass sich der von ihr behauptete Sachverhalt nicht verwirklicht hat. 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 12 - Demnach war die Pflichtige zur Mitwirkung bei der Untersuchung des kantonalen Steueramts verpflichtet. Hinzu kommt, dass im vorliegenden Fall sich aufgrund der vorhandenen Unterlagen ein Missverhältnis zwischen den von der Schwestergesellschaft bezogenen Leistungen und dem von der Pflichtigen hierfür entrichteten Entgelt ergibt. Mithin hat das kantonale Steueramt den ihm obliegenden Nachweis einer verdeckten Gewinnausschüttung erbracht. Es wäre an der Pflichtigen gelegen, den Gegenbeweis zu erbringen. Dies ist ihr – wie erwähnt – bereits mangels Substanziierung der konkreten Umstände, aus welchen sich die geschäftsmässige Begründetheit der festgestellten Differenzen ergibt, nicht gelungen. dd) Damit bleibt der geschäftliche Hintergrund des überhöhten Fremdaufwands weiterhin im Dunkeln und ist die erste Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung – Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung – erfüllt. d) Nachdem sich die massive Differenz der Stundenansätze unmittelbar aus den Verträgen der Pflichtigen mit der Kundin und der F ergibt, kann auch nicht davon ausgegangen werden, sie sei für die handelnden Organe der Pflichtigen nicht erkennbar gewesen. Was Letztere mit dieser Gestaltung der Verhältnisse bezweckte, kann aus Sicht der Steuerbehörden offen bleiben; jedenfalls besteht kein Grund zur Annahme, es habe sich hierbei bloss um eine ungeschickte Disposition gehandelt. e) Mithin gilt als nachgewiesen, dass die Pflichtige ihrer Schwestergesellschaft in der Form von überhöhten Honorarleistungen, für welche keine geschäftliche Grundlage ersichtlich ist, eine geldwerte Leistung erbracht hat, welche demnach als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen ist. Unklar ist hingegen der Umfang dieser Leistungen.

E. 3

a) aa) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Vorausgesetzt ist ein Unklarheit im Sachverhalt, welcher im Regelfall dadurch verursacht wurde, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 13 - bb) Mit Auflage vom 27. Juni 2012 verlangte der steueramtliche Revisor einen substanziierten und plausiblen Nachweis der geschäftsmässigen Begründung der Aufwendungen für Fremdarbeiten sowie den substanziierten Nachweis, dass die Aufwände betreffend die Schwestergesellschaft F dem Drittvergleich standhalten. Hierzu verlangte er gültige Verrechnungspreisstudien sowie vorhandenen Transferpreisdokumentationen. Am 4. September 2012 mahnte er die Auflage. Mit Auflageantwort vom 19. September 2012 machte die Pflichtige geltend, der Stundenansatz von EUR 75.- sei im Branchenvergleich moderat. Damit ist aber in keiner Weise erklärt, weshalb der F für die Arbeitsleistungen ihrer Mitarbeiter, welche nur zur Hälfte bzw. zu einem Viertel des ohnehin herabgesetzten Stundentarifs (Fr. 135.-) an die Kundin weiterverrechnet werden konnten, der gleiche Preis wie für alle anderen Mitarbeiter der F bezahlt wurde. Zudem war weiterhin offen, wofür die festgestellten, nicht weiterverrechneten Arbeitsstunden eingesetzt worden waren. Damit

bestand die Unklarheit im Sachverhalt weiterhin, und ergingen die Ermessenseinschätzungen zu Recht. b) Eine zur Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Dieser hat den entsprechenden Nachweis selber zu erbringen, wobei ihm zwei Möglichkeiten offen stehen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG und Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden): Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 14 - Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefer) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung der angefochtenen Entscheidung auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144). c) In der Einsprache vom 18. Dezember 2012 verweist die Pflichtige einzig auf die bereits eingereichten Unterlagen. Dass diese zur Erfüllung der Auflage nicht ausreichen, wurde bereits dargetan. Mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs reichte die Pflichtige umfangreiche Unterlagen ein, welche den Ablauf der Arbeitsstundenverrechnung dokumentieren. Diese beschlagen indessen alle nur die rein administrative bzw. buchhalterische Abwicklung der Transaktionen. Zudem betraf die Dokumentation über die Weiterverrechnung den Monat Januar 2011, welcher für die vorliegend streitige Steuerperiode 2010 nichts hergibt. Mit diesen Dokumenten sind die inhaltlichen Unklarheiten in Bezug auf die verrechneten Arbeitsstunden nicht geklärt. Dasselbe trifft auf die mit der Replik eingereichten Dokumente zu, da auch diese nur die bereits festgestellten Umstände bestätigen, aber nicht erklären. 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 15 - Damit wurde die versäumte Handlung nicht nachgeholt und haben die Ermesseneinschätzungen weiterhin Bestand. Sie unterliegen demnach lediglich in Bezug auf ihre Höhe einer auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkten Überprüfung. d) aa) Der Steuerkommissär schätzte den Anteil der nicht geschäftsmässig begründeten Kosten für Fremdarbeiten bzw. die verdeckte Gewinnausschüttung auf Fr. 360'000.-. Dabei folgte er dem Vorschlag des Revisors im Revisionsbericht. Dieser hatte bezüglich des Monats August 2010 festgestellt, dass rund Fr. 57'000.- zu viel an die Pflichtige verrechnet worden seien, und daraus für das 2. Semester 2010 eine Korrektur um Fr. 360'000.- hochgerechnet. Konkret hat er die an die Kundin fakturierten Stunden den von der F eingekauften Stunden gegenübergestellt und die Differenz von 554.60 Stunden zum Einkaufs-Stundenansatz von EUR 75.- bzw. Fr. 102.75 aus dem Fremdaufwand eliminiert. Wie bereits festgehalten, besteht in der Berechnungsweise des Revisors und der Pflichtigen ein Unterschied, indem Ersterer den Stundenansatz von Fr. 135.- als fix ansieht und den Rechnungsbetrag durch diesen festen Stundenansatz dividiert. Demgegenüber geht die Pflichtige von einem reduzierten Stundenansatz (1/2 bzw. 1/4 von Fr. 135.-) aus und erhält dementsprechend mehr geleistete sowie verrechnete Arbeitsstunden. Schlussendlich ergibt sich indessen keine Differenz, da nach der Methode der Pflichtigen die Korrektur nicht beim Umfang der nicht weiter verrechneten Stunden, sondern bei der Differenz zwischen den unterschiedlichen Stundenansätzen erfolgt. Im Ergebnis erweist sich damit die Berechnungsweise des steueramtlichen Revisors als sachgerecht, da es keinen Unterschied macht, ob man von einem vollen Stundenansatz oder von einem reduzierten Stundenansatz unter gleichzeitiger proportionaler Erhöhung der damit abgegoltenen Stunden ausgeht. bb) Hingegen ist zu berücksichtigen, dass mit Bezug auf den August 2010 Sonderfaktoren mitgespielt haben, so dass dieser Monat nicht als geeignete Grundlage für eine Hochrechnung auf das ganze 2. Semester 2010 erscheint. Mit Bezug auf L fällt auf, dass die Pflichtige erst die ab dem 23. August 2008 geleisteten Arbeitsstunden, nicht aber die zuvor erbrachten 125,5 Stunden weiterverrechnet hat. Die Weiterverrechnung erst ab diesem Datum entspricht dem Vertragsbeginn für L per diesem Stichtag. Gemäss den Stundennachweisen war er aber bereits vor diesem Datum und auch im Juli für das nämliche Projekt tätig. Weshalb diesbezüg- 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 16 - lich keine Verrechnung erfolgte, wird von der Pflichtigen nicht erklärt. Auffällig ist zudem, dass die vorangehenden Stundennachweise nicht unterzeichnet wurden. Immerhin lässt sich daraus schliessen, dass ab 23. August 2008 die Arbeitsleistungen L weiterverrechnet wurden, und in den nachfolgenden Monaten demnach keine entsprechenden Stunden mehr angefallen sind. Ähnlich verhält es sich mit K: Bei diesem trat der Rahmenvertrag per 16. August 2010 in Kraft. Hier rechnet die Pflichtige mit 18 Arbeitsstunden à Fr. 67.50, für Arbeitsleistungen vom 30. und 31. August 2010. Die zuvor geleisteten 65,25 Std. wurden nicht weiterverrechnet. Auch hier dürften in der Folge keine "Lücken" in diesem Ausmass mehr aufgetreten sein. Demgegenüber erscheint der November für eine Hochrechnung für den Rest des 2. Semesters als repräsentativer. Ein Widerspruch zu den von den Pflichtigen vorgelegten Unterlagen ergibt sich hier einzig mit Bezug auf M, indem der Revisor von 126,9 Std. à Fr. 150.- ausgeht, während die Pflichtige 141 Std. à Fr. 135.- vertritt. Wiederum belegt die Pflichtige die geleistete Stundenanzahl mit den Stundennachweisen. Damit ist für diesen Monat die Anzahl nicht weiter verrechneter Stunden von 281,98 Std. um 14,1 Std. zu reduzieren, was neu 267.88 Std. bzw. bei einem Ansatz von EUR 75.- bzw. Fr. 102.62 gerundet Fr. 27'500.- ergibt. Gemäss dem Konto 4780 Fremdarbeiten wurden erst ab Juli 2010 Fremdarbeiten in erheblicher Höhe in

Anspruch genommen, lagen doch die abgerechneten Beträge bis zu diesem Zeitpunkt im Bereich von Fr. 15'000.- – 18'000.- pro Monat und ab September etwa zehnmal höher. Es erscheint deshalb sachgerecht, für Juli und August auf die Stichprobe August und für den Rest des Jahres auf die Stichprobe November abzustellen. Dies ergibt somit einen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand von Fr. 230'000.- (= 2 x Fr. 60'000.- + 4 x Fr. 27'500.-).

E. 4

Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Trotz des teilweisen Obsiegens sind die Kosten vollständig der Pflichtigen aufzuerlegen, da sie durch Nichterfüllung ihrer Verfahrenspflichten die Ermessenseinschätzung verursacht und die Unterlagen, welche zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel führten, erst vor dem Rekursgericht eingereicht hat (Art. 144 Abs. 2 DBG und § 151 Abs. 2 StG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 144 1 DB.2013.96 1 ST.2013.100

- 17 - Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010).

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