

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.144 vom 14. Mai 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-05-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2017.144

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.144 du 14 mai 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.144 del 14 maggio 2019

Regeste

Partielle Ermessenseinschätzung. Aufrechnung Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Reicht der Steuerpflichtige in Verletzung seiner Verfahrenspflichten die eingeforderten Beweismittel nicht ein, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Veranlagungsbehörde aufgrund ihres Untersuchungsnotstands bei festgestellten Unstimmigkeiten in den Akten gestützt auf Lohnausweise und -abrechnungen sowie Buchhaltungsunterlagen der Arbeitgeberin trotz Vorliegen eines behördlich genehmigten Spesenreglements und nachgewiesenem Führerausweisentzug ermessensweise Privatanteile für die private Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs und bezüglich geschäftsmässig unbegründeter Repräsentationsspesen aufrechnet. Verdeckte Gewinnausschüttung durch ohne Gegenleistung erfolgte Überweisung einer Provisionszahlung an einen Anteilinhaber durch eine von diesem beherrschte Gesellschaft. Eine ohne nachgewiesene Gegenleistung abgetretene Provisionsforderung einer Gesellschaft an einen Anteilinhaber, welcher sie beherrscht, gilt als geschäftsmässig unbegründet und führt als verdeckte Gewinnausschüttung zu einer entsprechenden einkommensseitigen Aufrechnung.

Erwägungen

E. 2

ST.2017.182

- 6 - Mit Replik vom 17. Oktober 2017 hielt der Pflichtige an seinen Anträgen gemäss Eingabe vom 7. August 2017 fest und reichte nebst dem Spesenreglement vom ... Juni 2010 und dem Geschäftsbericht 2011 der D AG insbesondere monatliche Spesenabrechnungen des Jahres 2011 ein. Die Beschwerdegegnerin und der Rekursgegner wiederholten mit Duplik vom

E. 3

November 2017 ihren Antrag gemäss Beschwerde- und Rekursantwort vom

E. 7

Juni 2016, 2C_372/2016, 2C_374/2016, E. 3.3.5), wurden vorliegend im Zusammenhang mit den strittigen Spesen tatsächlich Unterlagen eingereicht, welche wie die nachgereichten Lohnabrechnungen der Ehegattin (vgl. dazu vorne E. 2b/hh letzter Absatz) im Rahmen der Überprüfung der grundsätzlich zu Recht erfolgten Ermessenseinschätzung auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu berücksichtigen sind. Der Fall ist vergleichbar mit demjenigen in BGr, 29. April 2009, 2C_579/2008 (gesamte E. 2), wonach es, sofern die steuerpflichtige Person innert Frist ihrer Mitwirkungspflicht nachkommt, wenn auch nicht in der ursprünglich vorgesehenen Form, die Veranlagungsbehörde in die Lage versetzt,

nunmehr abschätzen zu können, ob die Veranlagung nach pflicht- gemässigem Ermessen offensichtlich unrichtig ausgefallen sei. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung lebt diesfalls die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde jedoch erst wieder auf, wenn die Ungewissheit des Sachverhalts, die zur ermessensweisen Ein- schätzung geführt hat, durch den Steuerpflichtigen beseitigt worden ist (BGr, 29. Ap- ril 2009, 2C_579/2008, E. 2.4 i.f.). Die nachgereichten monatlichen Spesenabrechnungen samt Belegen sind al- so grundsätzlich zu berücksichtigen, vermögen jedoch die fragliche geschäftsmässige Begründetheit der geleisteten Vergütungen nicht zu beweisen oder zumindest wahr- scheinlich erscheinen lassen und können somit die vorhandene sachverhaltliche Un- gewissheit nicht beseitigen. Sie betreffen nämlich soweit nachvollziehbar im Konto ... Reise- und Repräsentationsspesen aufgeführte Buchungen und bestätigen damit ledig- lich die sich bereits aus den im vorinstanzlichen Verfahren vorhandenen Akten erge- bende Höhe der grösstenteils an den Pflichtigen geleisteten, strittigen Vergütungen 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 23 - (vgl. vorangehende E. 2c/ee). Grundsätzlich handelt es sich dabei zwar soweit ersicht- lich um Vorgänge, welche unter die pauschal abgegoltenen, im Lohnausweis aufge- führten Repräsentationsspesen subsumiert werden könnten (vgl. dazu auch vorne E. 2c/cc). Da deren Betrag jedoch den dort aufgeführten von Fr. 12'000.- massgeblich übersteigt und auch mit Belegen keine zusätzlichen effektiven Spesen für denselben steuerrechtlichen Tatbestand geltend gemacht werden können (vgl. vorne E. 2c/cc) sowie dem Pflichtigen gemäss Lohnausweis im Unterschied zu seiner Ehegattin keine effektiven Spesen für Reise, Unterkunft und Verpflegung vergütet wurden (vgl. voran- gehende E. 2c/ee), bleibt der Sachverhalt mit Bezug auf die geschäftsmässige Be- gründetheit der fraglichen Beträge weiterhin unklar. Aus den Geschäftsbüchern der Arbeitgeberin ergeben sich netto Spesenver- gütungen zugunsten des Pflichtigen von Fr. 26'363.- (vgl. vorangehende E. 2c/ee). Davon zog die Steuerbehörde die im Lohnausweis übereinstimmend mit den Lohnab- rechnungen und den entsprechenden Kontobelegen deklarierte Repräsentationsspe- senpauschale von Fr. 12'000.- ab und setzte den nicht als geschäftsmässig begründet erachteten Privatanteil in Übereinstimmung mit dem im Revisionsbericht der Arbeitge- berin als verdeckte Gewinnausschüttung an einen Anteilsinhaber aufgerechneten Betrag auf Fr. 15'000.- fest. Dieses Vorgehen erscheint weder willkürlich noch der ge- schätzte Betrag unangemessen hoch, womit es bei der angefochtenen Ermessensein- schätzung bleibt. d) Hinsichtlich der Voraussetzungen einer Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen entspricht Art. 46 Abs. 3 StHG – und im Nachgang dazu § 139 Abs. 2 StG – in allen Teilen Art. 130 Abs. 2 DBG. Übereinstimmung herrscht gleichermassen, was die Anforderungen an die Einsprache gegen eine derartige Veranlagungsverfügung betrifft; die Voraussetzungen von Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG bzw. § 140 Abs. 2 StG decken sich. Dementsprechend erweisen sich die Rechtsmittel so- wohl in Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Staats- und Ge- meindesteuern als unbegründet, weshalb sie – mit Ausnahme des Eventualantrags (vgl. vorne Sachverhalt lit. E und E. 2b/hh i.f) – abzuweisen und der vorinstanzliche Entscheid insoweit zu bestätigen ist. 3. a) aa) Strittig ist weiter die Aufrechnung der Provision "F AG" in der Höhe von Fr. 240'000.- als geldwerte Leistung der F AG an den Pflichtigen im Sinn einer 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 24 - verdeckten Gewinnausschüttung, welche die Veranlagungsbehörde gestützt auf diver- se Passagen im Geschäftsbericht 2011 der D AG vorgenommen hat. Demnach "... wurde im

Zusammenhang mit dem Kauf der Beteiligung 'E AG' eine Provision in der Höhe von Fr. 240'000.- an die von der Geschäftsleitung beherrschte F AG gesprochen. Die Gesellschaft hat die Provisionsgutschrift an die Geschäftsleitung persönlich abgetreten." (vgl. auch den Anhang zur Jahresrechnung "Darüber hinaus wurde der F AG eine Provision aus Beteiligungskauf in Höhe von Fr. 240'000.- zugesprochen, welche an Herrn A abgetreten wurde"). Dieser Vorgang wird auch unter den Transaktionen mit nahestehenden Personen im Geschäftsbericht 2011 der D AG vermerkt und ebenso auf dem Kontoblatt ... Beteiligung E ("Provision F AG abgetreten an A" per ... 2011). bb) Diese Tatsache bestreitet der Pflichtige an sich nicht. Er macht jedoch geltend, die F AG, die D AG und er seien übereingekommen, die fragliche Provision zugunsten seines Kontokorrents bei der D AG zu verbuchen und im Gegenzug eine Belastung auf seinem Kontokorrentkonto Nr. ... bei der F AG vorzunehmen. Die Veranlagungsbehörde habe zu Unrecht nicht berücksichtigt, dass dieser Buchungsvorgang somit nicht nur seine Darlehensschuld gegenüber der D AG aufgrund der entsprechenden Gutschrift auf das Konto ... vermindert habe (vgl. Buchung vom ... 2011), sondern gleichzeitig auch eine Schuld seinerseits gegenüber der F AG entstanden sei, da die erwähnte Abtretung nicht ohne Gegenleistung vereinbart worden sei. Es könne deshalb nicht ohne entsprechende Beweise und somit willkürlich davon ausgegangen werden, dass eine juristische Person – sei es die D AG oder die F AG – entreichert worden sei und eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Aus seiner Sicht habe die Abtretung dieser Provision im Umfang von Fr. 240'000.- zu keinem steuerbaren wirtschaftlichen Vorteil geführt. Bestenfalls sei diese einkommensneutrale Transaktion für ihn ein "Nullsummenspiel". Der Buchungstext möge etwas unklar sein, aber anhand der Belege ergebe sich, dass es sich um eine verrechnungsweise Umbuchung handle. Konkret sei die Forderung der F AG in der Buchhaltung der D AG zu seinen Gunsten verbucht worden. Im Gegenzug sei ihm jedoch – wie sich aus dem nachgereichten Kontokorrentbeleg Nr. ... ergebe – eine Schuld in gleicher Höhe gegenüber der F AG belastet worden. Konsequenterweise sei ihm somit kein Geld zugeflossen und kein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen. Entgegen der vorinstanzlichen Ansicht sei nicht er, sondern die F AG an dieser Provision wirtschaftlich berechtigt. Im Übrigen sei diese Verrechnungsposition vom Revisor des Steueramts anlässlich der Revision der D AG für das Steuerjahr 2011 ebenso wenig beanstandet und eine entsprechende Aufrechnung nicht thematisiert worden. 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 25 - b) aa) Als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar sind nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und § 20 Abs. 1 lit. c StG insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Unter Letztere fallen alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten, in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen (BGE 138 II 57 E. 2.2). Dazu gehören namentlich auch verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sowie Zuwendungen von Aktiengesellschaften an ihre Anteilsinhaber, die einer ausserstehenden Person nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden, was anhand eines Drittvergleichs zu ermitteln ist. Geldwerte Leistungen in letzterem Sinn sind somit nach ständiger Rechtsprechung anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft für ihre Leistung, die keine zulässige Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm

nahestehende Person oder Unternehmung) von dieser Leistung profitiert, die (c) ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis und nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft hat und daher einem Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbracht worden wäre, also insofern ungewöhnlich ist, weil (d) ein Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung besteht, welches für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar war (statt vieler BGE 143 IV 228 E. 4.1 und BVGr, 24. Januar 2018, A-4091/2016, E. 2.3.2, je mit weiteren Hinweisen; beide Urteile betreffen das Verrechnungssteuerrecht, gemäss welchem der Begriff der geldwerten Leistung grundsätzlich demjenigen nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG entspricht [vgl. vorgenannte Entscheide] sowie VGr, 27. Oktober 2010, SB.2010.00059, E. 2.2.1 [www.vgrzh.ch]). Diese Kriterien werden einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers geprüft (BVGr, 24. Januar 2018, A-4091/2016, E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen StRG, 15. Mai 2018, 2 DB.2017.152/2 ST.2017.190, E. 3a/aa). Zusätzlich wird von der überwiegenden Lehre und Rechtsprechung zur Erfüllung des Tatbestands der verdeckten Gewinnausschüttung vorausgesetzt, dass der Gesellschafter das Unternehmen in qualitativer Hinsicht indirekt oder unmittelbar massgeblich beherrscht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 20 N 142 StG mit weiteren Hinweisen sowie StRG, 17. Dezember 2018, 1 DB.2018.85/1 ST.2018.102, E. 2a mit weiteren Hinweisen). 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 26 - bb) Für die Beweislastverteilung im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung ist zu differenzieren (zur Beweislastverteilung im Allgemeinen vgl. vorne E. 2a/aa): Ist strittig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft bzw. der Anteilshaber die Beweislast für das – steuermindernde – Vorhandensein einer solchen Gegenleistung, mithin für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG betreffend die Besteuerung der Gesellschaft). Hierzu muss eine umfassende und substantiierte Sachdarstellung dieser Gegenleistung vorliegen, deren Wert es zu bestimmen gilt, ansonsten kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von vornherein nicht erbracht werden. Denn nur wenn die sachverhaltlichen Umstände diesbezüglich erstellt sind, kann in der Folge überhaupt geprüft werden, ob das für die Gegenleistung erbrachte Entgelt in seiner Höhe drittkonform ist. Aus steuerrechtlicher Sicht muss der Geschäftsbezug auf Verlangen der Steuerbehörde Buchungsposition für Buchungsposition im Einzelfall dargetan und nachgewiesen werden. Die steuerpflichtige Person ist gehalten, den Sachverhalt so detailliert zu schildern, dass dieser sämtliche für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00080 = STE 2011 B 93.5 Nr. 25 und zum Ganzen StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 1 c/bb mit Bezug auf die Besteuerung eines Unternehmens). Ist bei Vorhandensein einer solcherart genügend umschriebenen und bewiesenen Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweibelastet. Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Person die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG und StRG, 10. Dezember 2018, 2

ST.2017.306, E. 1c/bb, je mit Hinweisen). cc) Kommt der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nach und betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 27 - Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54 und zum Ganzen StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 1d/aa). c) aa) Der Pflichtige, welcher massgeblichen Einfluss auf die an der strittigen Transaktion beteiligten Gesellschaften hat (vgl. vorne Sachverhalt lit. A), reicht als Beleg für die behauptete Schuldbegründung und damit für eine Gegenleistung im Dreiecksverhältnis seinen Kontokorrentauszug Nr. ... bei der F AG ein. Dieses Dokument belegt jedoch lediglich die geleistete Gutschrift von Fr. 240'000.- ... 2011 mit dem Vermerk "Provision D AG (abgetreten an A)" und damit denselben Vorgang, welcher sich bereits aus dem Geschäftsbericht der D AG ergibt (vgl. vorne E. 3a/aa). Demnach war in der Tat zunächst die F AG an dem als Provision bezeichneten Betrag wirtschaftlich berechtigt. Entgegen der Darstellung des Pflichtigen wurde die geschäftsmässige Begründetheit dieser Provisionszahlung vom Steuerrevisor im Rahmen der Steuereinschätzung der D AG – welche vorliegend im Übrigen nicht zu beurteilen ist – bereits in Frage gestellt bzw. mangels entsprechendem Nachweis als verdeckte Gewinnausschüttung angerechnet. Jedenfalls erlangte der Pflichtige mit der "Abtretung" der Forderung seitens der F AG bzw. der Überweisung dieses Betrags auf sein Kontokorrentkonto als Geschäftsinhaber daran zulasten seiner vorgenannten Gesellschaft die wirtschaftliche Berechtigung und verwendete diesen Betrag zur Minderung seiner Schuld gegenüber der D AG (Konto ... Darlehen A und Konto ... Beteiligung E, Buchungen vom ... 2011). Der nachgereichte Kontokorrentauszug belegt weder eine Verrechnung noch eine Schuldbegründung im obligationenrechtlichen Sinn, sondern lediglich einen Geldfluss zulasten der F AG. Eine entsprechende Belastungsanzeige ist aus diesem Auszug nicht ersichtlich. Als Geschäftsführer wäre es dem Pflichtigen möglich und zumutbar, seine Behauptung einer vorhandenen Gegenleistung anhand des Geschäftsberichts der F AG oder mit weiteren Einzelkontiauszügen zu belegen (vgl. auch vorne E. 2b/ee). Im Übrigen bedarf es, wenn eine Gesellschaft beim Abschluss eines 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 28 - Vertrages durch diejenige Person vertreten wird, mit der sie den Vertrag abschliesst, der Schriftform, sofern ihre Leistung den Wert von Fr. 1'000.- übersteigt (wie die nachfolgenden Bestimmungen bereits während der relevanten Steuerperiode geltender Art. 718b OR). Ebenso ist ein Vertrag zur Abtretung einer Forderung nur in schriftlichen Form gültig (vgl. Art. 165 Abs. 1 OR), vorbehaltlich – vorliegend nicht ersichtlicher – spezialgesetzlicher Bestimmungen oder eines gerichtlichen Urteils (Art. 166 OR). Weder Letzteres noch schriftliche Verträge betreffend die Begründung der behaupteten Gegenleistung oder das erwähnte Provisionsreglement der D AG (vgl. vorne Sachverhalt

lit. B) wurden eingereicht. bb) Aktenkundig ist somit lediglich eine Leistung der F AG, welche keine Kapi- talrückzahlung darstellt, zugunsten ihres Anteilsinhabers, welcher massgeblichen Ein- fluss auf sie ausübt. Eine (gleichwertige) Gegenleistung, welche die geschäftsmässige Begründetheit der Transaktion nahelegen würde, hat der Pflichtige nicht nachgewie- sen, obschon ihm dies als Geschäftsführer der involvierten Gesellschaften möglich und zumutbar wäre (vgl. auch vorne E. 2b/ee). Die Steuerbehörde hat damit nach erfolglo- ser Aufforderung und Mahnung zur Einreichung entsprechender Beweismittel die ver- buchte Gutschrift in der Höhe von Fr. 240'000.- mangels belegter Gegenleistung des Pflichtigen zu Recht nicht steuermindernd berücksichtigt. Ihrer Sachverhaltsdarstellung ist demnach zu folgen und die einkommensseitig aufgerechnete verdeckte Gewinnaus- schüttung als steuerbarer Vermögensertrag in der Steuerperiode 2011 ist nicht zu be- anstanden. d) § 20 Abs. 1 lit. c StG entspricht Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG vollständig, womit die Ausführungen sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Steuern massgebend sind und zum selben Ergebnis führen. 4. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen ist daher auf Fr. 480'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 639'600.- (Staats- und Gemeindesteuer; davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligun- gen Fr. 357'000.-) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 2'008'000.- festzusetzen. Den im Eventualantrag obsiegenden Pflichtigen sind die Kosten des Verfahrens dennoch vollständig aufzuerlegen, da sie diesbezüglich bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einschätzungs- und Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wären (Art. 144 Abs. 2 DBG und § 151 Abs. 2 StG) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzu- 2 DB.2017.144 2 ST.2017.182

- 29 - sprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

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