

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.114 vom 17. Dezember 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-12-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.114

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.114 du 17 décembre 2020

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.114 del 17 dicembre 2020

Regeste

Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Beratungsdienstleistungen der Muttergesellschaft. - Das kantonale Steueramt hat bei einer Gesellschaft den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Beratungsdienstleistungen, welche die Muttergesellschaft erbracht hat, verlangt. Die eingereichten Belege beurteilte das kantonale Steueramt als nicht beweiskräftig, da sie nicht ausreichend detailliert seien. In der Folge schätzte es den Beratungsaufwand nach pflichtgemäsem Ermessen. Dabei stellte das Steueramt zu hohe Anforderungen an die Buchhaltung der Pflichtigen. Aufgrund der ordnungsgemässen Buchführung der Pflichtigen wäre es am kantonalen Steueramt gewesen, die Drittvergleichskonformität des Verrechnungspreises zu prüfen. Indem das Steueramt diese Prüfung unterliess und auch die notwendigen Untersuchungshandlungen nicht vornahm, verletzte es das massgebende Verfahrensrecht. Dieser Mangel kann nicht durch das Steuerrekursgericht geheilt werden. Rückweisung an das Steueramt.

Erwägungen

E. 2

ST.2020.133

- 6 - so detailliert zu schildern, dass dieser sämtliche für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält (StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; VGr, 17. November 2010, SB.2010.00080 = STE 2011 B 93.5 Nr. 25). c) 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 beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). 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 Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG). d) Dabei gilt es zu beachten, dass nach Rechtsprechung des Bundesgerichts eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig ist (BGr,

E. 4

a) Das kantonale Steueramt begründet seine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen mit dem fehlenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit, mit der fehlenden Drittvergleichskonformität der Leistungsbeziehung und mit der teilweisen Simulation der

Leistungen. Diese drei Argumente des Steueramtes sind auseinanderzuhalten, da sich deren Rechtsfolgen und Beweislastverteilung unterscheiden. Fehlt es an einem belegmässigen Nachweis der Höhe der Aufwendungen, sind diese – sofern zumindest das Bestehen einer Aufwandsposition nachgewiesen ist – nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (vgl. E. 4e nachfolgend). Fehlt hingegen die Drittvergleichskonformität, ist die Höhe der Aufwendungen nach Massgabe des Drittvergleichs zu korrigieren (Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 247 DBG). Zwar muss auch die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen auf geeigneten Schätzungsgrundlagen und -methoden beruhen, jedoch erfolgt im Rechtsmittelverfahren bloss noch eine Willkürprüfung (BGr, 11. März 2016, 2C_950/2015, E. 4.5; VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 79 StG). Die Beweislast für die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwandsposition liegt zwar grundsätzlich bei der Pflichtigen, jedoch liegt die Beweislast für die fehlende Drittvergleichskonformität in erster Linie beim kantonalen Steueramt. Dieses hat das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung darzulegen (BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, E. 3.3; BGr, 10. August 2016, 2C_51/2016, E. 2.1). Auch die Beweislast für eine Simulation läge beim kantonalen Steueramt (BGr, 9. November 2013, 2C_941/2012, E. 3.7). Nachfolgend soll zuerst geprüft werden, ob die geschäftsmässige Begründetheit nachgewiesen wurde (E. 4b ff.). Erst anschliessend sind die Drittvergleichskonformität und eine allfällige teilweise Simulation (beide E. 7) zu thematisieren. b) Das kantonale Steueramt forderte mit Aktenaufgabe vom 28. Januar 2019 die Pflichtige auf, die geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten Beratungsaufwendungen darzulegen und belegmässig nachzuweisen. Da die von der Pflichtigen eingereichten Unterlagen den Anforderungen des kantonalen Steueramtes nicht ge-

- 8 - nügten, mahnte es die Pflichtige am 19. März 2019 zur Erfüllung der Aktenaufgabe. Als das kantonale Steueramt auch nach der Mahnung und dem Ablauf der Nachfrist einen Untersuchungsnotstand feststellte, schritt es zur partiellen Ermessenseinschätzung gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG und schätzte den geschäftsmässig begründeten Beratungsaufwand auf Fr. 50'000.- statt der geltend gemachten Aufwendungen von Fr. 285'000.-. Nachdem die Pflichtige im Zuge des Einspracheverfahrens und einer weiteren Aktenaufgabe zusätzliche Unterlagen einreichte, schätzte das kantonale Steueramt den geschäftsmässig begründeten Beratungsaufwand neu auf Fr. 150'000.-. c) In seinem Einspracheentscheid vom 15. Juni 2020 erwog das kantonale Steueramt, die Pflichtige habe nicht dargetan, dass der verbuchte Beratungsaufwand in seiner gesamten Höhe geschäftsmässig begründet sei. Weiter führt es aus, der zeitliche Aufwand und die kausale Auswirkung der Dienstleistungen auf das Geschäftsergebnis seien nicht mit beweiskräftigen Unterlagen nachgewiesen worden. Hierzu ist festzuhalten, dass die Pflichtige einen Kalender einreichte, auf welchem die Einsatzzeiten von D – welcher für die Erbringung der Beratungsleistungen zugunsten der Pflichtigen zuständig war – ersichtlich waren. Zusätzlich präsentierte die Pflichtige die monatlichen Rechnungen für die Beratungsleistungen sowie eine Übersicht der von D im Zusammenhang mit seiner Beratungstätigkeit versendeten E-Mails und die Protokolle der Teamsitzungen. Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid, dass zum substantiierten Nachweis des Umfangs der Beratungsleistungen Arbeits- oder Stundenrapporte notwendig gewesen wären. d) Indessen macht die Pflichtige in ihrer Beschwerde- bzw. Rekurschrift geltend,

die geforderten Arbeits- und Stundenrapporte in Form des eingereichten Kalenders mit den Einsatztagen und den anderen eben genannten Dokumenten beigebracht zu haben. Dem entgegenstehe das kantonale Steueramt, dass diese Unterlagen bloss nachwiesen, dass D gewisse Aufgaben für die Pflichtige übernommen habe, nicht aber in welchem Umfang. Der Kalender mit den Einsatztagen sei sehr rudimentär. Stattdessen wären detaillierte Stundenrapporte mit Ausweis aller ausgeführter Arbeiten notwendig gewesen, um die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwandsposition nachzuweisen. 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 9 - e) Unbestritten ist, dass die Muttergesellschaft Beratungsdienstleistungen zugunsten der Pflichtigen erbrachte. Vielmehr wird der Umfang dieser Dienstleistungen in Frage gestellt. Sowohl im Einschätzungsentscheid und in der Veranlagungsverfügung, als auch in den Einspracheentscheiden schätzte das kantonale Steueramt sodann die Höhe des geschäftsmässig begründeten Aufwandes nach pflichtgemäßem Ermessen, wobei die Aufwandsposition grundsätzlich steuerlich anerkannt wurde. Dieses Vorgehen erweist sich dann als richtig, wenn das Bestehen einer Aufwandsposition nachgewiesen, aber deren Höhe ungewiss ist. In einer solchen Konstellation wäre es sachwidrig und damit willkürlich, die Aufwandsposition unberücksichtigt zu lassen. Stattdessen ist die Höhe der Aufwandsposition nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (RB 2003 Nr. 92; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 26 StHG). f) Dementsprechend hängt die Zulässigkeit der Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen in erster Linie davon ab, ob die Höhe des Beratungsaufwandes ungewiss geblieben ist. Unbestrittenermassen geht aus dem Dienstleistungsvertrag zwischen der Pflichtigen und der Muttergesellschaft vom ... März 2011 hervor, dass die Muttergesellschaft für die erbrachten Beratungsdienstleistungen zu einem Tagessatz von Fr. 2'500.- entschädigt werden soll. Aus den eingereichten Kontoblättern, Rechnungen und aus dem Kalender ergeben sich die einzelnen Einsatztage. Aus besagten Dokumenten ist jedoch nicht ersichtlich, welche Arbeiten an welchem Tag in welchem Umfang ausgeführt wurden. Ob diese Dokumentation ausreicht, ist nachfolgend zu prüfen. Vorab ist aber noch zu klären, ob der Dienstleistungsvertrag zwischen der Pflichtigen und ihrer Muttergesellschaft überhaupt gültig ist (vgl. E. 5).

E. 5

a) Im Dienstleistungsvertrag vom ... März 2011 vereinbarte die Muttergesellschaft mit der Pflichtigen, dass die folgenden Leistungen von Ersterer zugunsten Letzterer erbracht werden sollen: - Definition und Festlegung der Unternehmensstrategie sowie deren Umsetzung zur Sicherstellung eines nachhaltigen Markterfolgs; - Operative, finanzielle und personelle Führung zusammen mit einem Mitglied der Geschäftsleitung; 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 10 - - Erarbeitung der Zielvorgaben für die Mitarbeiter der Pflichtigen entsprechend der Strategie; - Personelle Führung und Entwicklung von zugewiesenen Mitarbeitern; - Pflege der Lieferanten; - Betreuung von Key Accounts; - Identifikation von Marktpartnern mit anschliessender Zusammenarbeit mit dem Ziel, den Kunden integrierte Gesamtlösungen anbieten zu können; - Festlegung und Pflege der Aufbau- und Ablauforganisation zur Sicherung der Qualität der angebotenen Produkte und Dienstleistungen von A AG. b) Der Vertrag wurde von D im Namen der Muttergesellschaft und von E im Namen der Pflichtigen unterzeichnet. Gemäss Handelsregister war D damals (wie auch jetzt noch)

einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der Muttergesellschaft. E war vom August 2010 bis Juli 2013 einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der Pflichtigen. c) Sofern der Dienstleistungsvertrag als Insihgeschäft qualifiziert, sind Formvorschriften einzuhalten. Wird die Gesellschaft beim Abschluss eines Vertrages durch diejenige Person vertreten, mit der sie den Vertrag abschliesst, so muss der Vertrag schriftlich abgefasst werden. Dieses Erfordernis gilt nicht für Verträge des laufenden Geschäfts, bei denen die Leistung der Gesellschaft den Wert von Fr. 1'000.- nicht übersteigt (Art. 718b OR). Dies bedeutet, dass sämtliche Rechtsgeschäfte mit Charakter eines Insihgeschäfts, bei denen der Wert der Gegenleistung der Gesellschaft Fr. 1'000.- übersteigt oder bei denen es sich nicht um Verträge des "laufenden Geschäfts" handelt, die entgegen der ausdrücklichen Ordnung von Art. 718b OR nicht schriftlich abgeschlossen worden sind, nichtig sind (Watter/Roth Pellanda, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 718b N 11 OR). Welche Geschäfte von der Formvorschrift in Art. 718b OR erfasst sein sollen, ist in der Lehre umstritten (vgl. Watter/Roth Pellanda, Art. 718b N 2 OR, mit Hinweisen). Vorliegend kann die Frage offenbleiben. Die in Art. 718b OR für Insihgeschäfte verlangte Schriftlichkeit ist mit dem schriftlichen Dienstleistungsvertrag – welcher durch die damaligen einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsratspräsidenten der beiden Gesellschaft unterzeichnet wurde – ohnehin gegeben (vgl. StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 3c/bb/bbb). 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 11 - d) Indessen umfasst der Dienstleistungsvertrag auch einzelne Funktionen der Geschäftsführung. Sollen Geschäftsführungsfunktionen delegiert werden, muss der Verwaltungsrat der Gesellschaft in den Statuten ermächtigt werden, nach Massgabe eines Organisationsreglements die Geschäftsführung ganz oder teilweise an Verwaltungsratsmitglieder oder an Dritte zu delegieren (Art. 716b Abs. 1 OR; vgl. StRG,

E. 10

Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 3c/bb/bbb). Innerhalb einer Unternehmensgruppe ist die Delegation der Geschäftsführung an eine Management-Gesellschaft unter den eben genannten Voraussetzungen zulässig (Watter/Roth Pellanda, Art. 716b N 12 OR; BGE 137 III 503, E. 3). In den im Zeitpunkt des Vertragsschlusses gültigen Statuten ist in Artikel 22 eine entsprechende Delegationsnorm enthalten. Dieser Statuten-Artikel besteht bis heute. Ob ein Organisationsreglement erlassen wurde, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Dies wurde vom kantonalen Steueramt auch nicht untersucht. Die Gültigkeit des Dienstleistungsvertrages blieb denn auch unbestritten. Anzumerken ist auch, dass D seit Gründung der Pflichtigen durchgehend Mitglied von deren Verwaltungsrat ist. Dies genügt an sich aber nicht, um Geschäftsführungsfunktionen selbständig wahrzunehmen. Art. 716b Abs. 3 OR sieht stattdessen vor, dass bei fehlender Delegation der Geschäftsführung diese durch den Verwaltungsrat gesamthaft wahrzunehmen ist. Dies bedeutet, dass die Pflichtige für Geschäftsführungsentscheide jeweils eine Verwaltungsratssitzung hätte durchführen müssen (Watter/Roth Pellanda, Art. 716b N 31 OR). e) Nicht delegierbar ist die strategische Führung einer Aktiengesellschaft. Sie obliegt gemäss Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1 OR dem Verwaltungsrat (Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2. A., 2020, S. 602; Watter/Roth Pellanda, Art. 716b N 2 OR; vgl. Christoph Bühler, in: Zürcher Kommentar, 3. A., 2018, Art. 716a N 1 OR). Zwar kann ein Strategieausschuss gebildet werden, jedoch ist dessen Entscheidungskompetenz beschränkt. Ist eine Strategieänderung notwendig, hat darüber der gesamte Verwaltungsrat zu entscheiden (Watter/Roth Pellanda, Art. 716a N 50a OR). f) Damit ist noch nichts zu den Rechtsfolgen einer ungültigen oder gar widerrechtlichen

Delegation gesagt. Hat ein Vertrag einen unmöglichen oder widerrechtli- chen Inhalt oder verstösst er gegen die guten Sitten, ist er gemäss Art. 20 OR nichtig. Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts ist Art. 20 OR dahingehend einschränkend auszulegen, dass gegen zwingendes Recht verstossende Verträge nur dann nichtig sind, wenn sich diese Rechtsfolge ausdrücklich aus dem Gesetz oder aus dem Sinn 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 12 - und Zweck der verletzten Norm ergibt (BGE 199 I 222, E. 2; BGE 129 III 209, E. 2.2). Die unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrates nach Art. 716a OR sowie die Voraussetzungen zur Übertragung der Geschäftsführung nach Art. 716b OR sind im Zusammenhang mit Art. 754 Abs. 2 OR zu lesen. Letzterer Artikel regelt die Rechtsfol- gen einer zulässigen und formgültigen Aufgabendelegation durch den Verwaltungsrat, indem für diesen Fall die Haftung des Verwaltungsrates eingeschränkt wird. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts führt eine unbefugte Delegation von Geschäfts- führungsaufgaben dazu, dass sich die Verwaltungsratsmitglieder nicht auf die in Art. 754 Abs. 2 OR festgelegte Haftungsbeschränkung berufen können (BGr, 27. Okto- ber 2009, 4A_248/2009, E.6.1; BGr, 22. Februar 2008, 4A_501/2007, E. 3.2.2 f.). Bei einer widerrechtlichen Delegation von unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrates kommt dieselbe Rechtsfolge zur Anwendung, auch wenn die formellen Vorausset- zungen für eine Delegation eingehalten wurden (Gericke/Waller, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 754 N 37 OR; BGr, 27. August 2013, 4A_120/2013, E. 3). Sollte die ungültige Delegation zur Nichtigkeit des Vertrages zwi- schen der Gesellschaft und dem Leistungserbringer führen, würde das bedeuten, dass der Leistungserbringer die Grundlage zur Einforderung seines Vergütungsanspruchs verliert. Dies kann nicht Sinn und Zweck der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften sein, zumal der Leistungserbringer typischerweise keinen Einfluss darauf nehmen kann, ob die Delegation gültig erfolgt. Dementsprechend hat es das kantonale Steueramt zu Recht unterlassen, das Organisationsreglement der Pflichtigen zu verlangen. Der Dienstleistungsvertrag erweist sich unabhängig vom Vorliegen eines solchen Regle- ments als gültig. 6. a) In der Folge stellt sich die Frage, ob die Pflichtige mit den von ihr einge- reichten Unterlagen die geschäftsmässige Begründetheit der Beratungsaufwendungen nachgewiesen hat. Insbesondere ist umstritten, ob die Pflichtige die erhaltenen Dienst- leistungen stundengenau ausweisen muss. b) Wie in E. 3 ausgeführt, liegt die Beweislast für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich bei der Pflichtigen, wobei bei einer formell korrekten Buchhaltung vermu- tungsweise auch deren materielle Richtigkeit anzunehmen ist (BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, E. 3.3; BGE 134 II 207, E.3.3). Diese natürliche Vermutung entfällt, wenn es an einer formell ordnungsgemässen Buchführung fehlt oder wenn Anhalts- 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 13 - punkte bestehen, welche auf die materielle Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schlies- sen lassen (BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, E. 3.3; BGr, 28. Juni 2013, 2C_1173/2012, E. 3.1). Einen solchen Anhaltspunkt für die materielle Unrichtigkeit der Geschäftsbücher scheint das kantonale Steueramt in den Rechnungen der Mutterge- sellschaft zu sehen. Auf diesen sind unter anderem die Anzahl Einsatztage, der Preis pro Einsatztag, das Rechnungsdatum, der Rechnungsadressat, der Rechnungssteller, die Zahlungsfrist, eine kurze Beschreibung der Leistung ("Dienstleistungen Dr. D" und der Monat der Leistungserbringung) sowie der gesamte Rechnungsbetrag vermerkt. c) Juristische Personen unterliegen gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung. Die Buchführung bildet die Grundlage für die Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der

Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind (Art. 957a Abs. 1 OR). Dabei sind die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung einzuhalten. Namentlich sind zu beachten: 1. die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte; 2. der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge; 3. die Klarheit; 4. die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens; 5. die Nachprüfbarkeit (Abs. 2). Als Buchungsbeleg gelten alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Abs. 3). d) Es ergibt sich aus Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR, dass jede Buchung mittels Beleg nachgewiesen werden muss. Dieses sog. Belegprinzip soll es ermöglichen, die erfassten Geschäftsvorfälle bzw. wirtschaftlichen Sachverhalte nachzuvollziehen (Neuhaus/Schärer, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 957a N 19 OR; Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, Rz. 88). In den Materialien wird konkretisiert, dass der Beleg den Belegtext, den Buchungsbetrag, den Aussteller des Belegs und das Ausstellungsdatum enthalten muss (Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht etc.], BBl 2008, 1698). Strittig ist im vorliegenden Fall der Inhalt des Belegtextes. Die übrigen Angaben sind auf den Rechnungen der Muttergesellschaft unbestrittenermassen vorhanden. Weder die Botschaft noch das Gesetz oder die Rechtsprechung definieren, welchen Inhalt ein Belegtext haben muss. 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 14 - e) Der Inhalt des Belegtextes ist im Zusammenhang mit den übrigen Anforderungen an eine ordnungsmässige Buchführung zu sehen. Gemäss Art. 957a Abs. 2 Ziff. 5 OR soll die Buchführung nachprüfbar sein. Aus den Materialien zu besagter Norm ergibt sich, dass sich die Nachprüfbarkeit nicht nur auf das Rechnungslegungsrecht, sondern auch auf die Steuerbemessung und die Höhe von Sozialabgaben bezieht. So sollen gezielte Nachforschungen bis zum Ausgangspunkt der ursprünglichen Transaktion möglich sein (Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht etc.], BBl 2008, 1698). f) Als Buchungsbelege gelten nicht nur Rechnungen, sondern auch Geschäftskorrespondenzen können Buchungsbelege darstellen (Peter Böckli, Rz. 89). Die Pflichtige legte dem kantonalen Steueramt einerseits die monatlichen Rechnungen der Muttergesellschaft und andererseits den Dienstleistungsvertrag zwischen der Muttergesellschaft und der Pflichtigen vor. Es stellt sich also die Frage, ob mittels dieser Dokumente eine gezielte Nachforschung bis zum Ausgangspunkt der ursprünglichen Transaktion möglich ist. Das kantonale Steueramt macht sinngemäss geltend, dies sei nicht möglich, da die Leistungen aufgrund der fehlenden detaillierten Stundenrapporte nicht im Detail nachvollzogen werden können. Zwischen unabhängigen Parteien würden solche unpräzisen Rechnungen niemals akzeptiert werden. Dem entgegnet die Pflichtige, dass auch andere Beratungsunternehmen Rechnungen mit demselben Detaillierungsgrad versenden. Hierzu reichte sie teilweise geschwärzte Rechnungen von anderen Unternehmen ein. Zu diesen Rechnungen liess sich das kantonale Steueramt nicht vernehmen. g) Der Auffassung des kantonalen Steueramtes, wonach die eingereichten Belege den Anforderungen an eine ordnungsmässige Buchführung nicht entsprechen, ist nicht zu folgen: Aus dem mit Dienstleistungsvertrag vom ... März 2011 vereinbarten Leistungskatalog wird ersichtlich, dass die Pflichtige einige Geschäftsleitungsfunktionen, die strategische Führung sowie einige operative Funktionen an ihre Muttergesellschaft übertragen wollte. Faktisch bezahlte die Pflichtige ihre

Muttergesellschaft dafür, dass Letztere ihr D als Verwaltungsrat und Geschäftsleitungsmitglied zur Verfügung stellte. Indessen ist es im Bereich des Personalverleihs durchaus gebräuchlich, nach Einsatztagen abzurechnen. Auch die fehlende Auflistung einzelner Tätigkeiten auf den Rechnungen erscheint in diesem Zusammenhang nicht unüblich. Würde es doch dem Sinn eines Pauschalpreises pro Einsatztag zuwiderlaufen, die einzelnen Tätigkeiten 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 15 - trotzdem einzeln zu verrechnen. Ausserdem ermöglichen die eingereichten Belege dem kantonalen Steueramt nachzuvollziehen, welche Leistungen den bezahlten Rechnungen gegenüberstehen. Dass D im Rahmen seiner Tätigkeit verschiedene Leistungen zugunsten der Pflichtigen zu einem pauschalen Tagessatz erbringt, ist nicht zu beanstanden. Dasselbe würde ein via Personalverleih beigezogener Interims-Geschäftsführer auch tun. Das Rechnungslegungsrecht unterscheidet auch nicht zwischen Leistungsbeziehungen mit verbundenen Gesellschaften und solchen mit unabhängigen Dritten. Weshalb steuerrechtlich an die Buchführung höhere Anforderungen zu stellen wären als zivilrechtlich, ist nicht ersichtlich. Eine zivilrechtlich zulässige Bündelung von Leistungen muss, sofern sie richtig verbucht wird, auch den steuerrechtlichen Ansprüchen an die Buchhaltung genügen. In der Lehre wird zwar darauf hingewiesen, dass die Bündelung von Leistungen bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen zu Problemen führen kann, jedoch kann dies nicht als Grund dafür dienen, alle Leistungsbündelungen durch überhöhte buchhalterische Anforderungen zu verunmöglichen (Peter Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 7 N 292 OECD-MA, mit Hinweisen). Gerade bei Leistungen, die auch zwischen unabhängigen Dritten gebündelt werden, könnte eine Trennung derselben zwischen nahestehenden Personen ebenfalls zu Problemen bei der Bestimmung des Verrechnungspreises führen, da hauptsächlich Vergleichspreise für das Leistungsbündel vorhanden sind. Inwiefern sich im vorliegenden Fall aus der Leistungsbündelung ein Untersuchungsnotstand ergibt, legt das kantonale Steueramt nicht dar und ist auch aus den Akten nicht ersichtlich. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Vorinstanz auf die Erfolgsrechnung der Pflichtigen hätte abstellen müssen. Bezweifelt es die Drittvergleichskonformität der bezahlten Verrechnungspreise, hat es die notwendigen Untersuchungen vorzunehmen, anstatt direkt zur Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu schreiten. Aus den eingereichten Belegen ergibt sich jedenfalls kein Untersuchungsnotstand. 7. a) Grundsätzlich ist es denkbar, dass das kantonale Steueramt bei der Prüfung der Drittvergleichskonformität in einen Untersuchungsnotstand gerät. Solange aber der drittvergleichskonforme Preis mittels anerkannter Methoden ermittelt werden kann, besteht keine Unklarheit im Sachverhalt (vgl. StRG, 10. März 2020, 1 DB.2019.59, E. 3 c/bb). Da das kantonale Steueramt im vorliegenden Fall die Drittvergleichskonformität gar nicht prüfte, sondern direkt eine Ermessenseinschätzung 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 16 - vornahm, beging es einen Verfahrensfehler. Dies ergibt sich direkt aus dem Wortlaut von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG, wonach eine Ermessenseinschätzung nur dann vorzunehmen ist, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Dies gilt auch dann, wenn die Ermittlung des drittvergleichskonformen Preises möglicherweise mit zusätzlichem Aufwand verbunden ist oder besonderes Fachwissen voraussetzt (vgl. StRG, 10. März 2020, 1 DB.2019.59, E. 3 c/bb). b) Eine Ermessenseinschätzung hat deshalb in solchen Fällen erst dann zu ergehen, wenn die zur Bewertung nötigen Angaben von der Steuerbehörde mittels Auflage

einverlangt wurden, von der steuerpflichtigen Person aber trotz Mahnung nur lückenhaft oder gar nicht erhältlich sind und aus diesem Grund der drittvergleichskonforme Preis nicht ermittelt werden kann. Dies setzt voraus, dass die Steuerbehörde die hierzu nötigen Daten und Informationen mittels Auflage von der Pflichtigen zu erhalten versucht (StRG, 10. März 2020, 1 DB.2019.59, E. 3 c/bb). Eine solche Auflage an die Pflichtige unterliegt dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Demnach muss die Massnahme für das Erreichen des gesetzten Ziels geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 105ff. DBG). c) Mit Auflage vom 28. Januar 2019 verlangte das kantonale Steueramt von den Pflichtigen einen "substanzierten und belegmässigen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit" des Beratungsaufwandes. Konkrete Angaben, was genau von der Pflichtigen einzureichen war, enthält das Schreiben nicht. Auch aus der Mahnung vom 19. März 2019 ergeben sich keine Hinweise darauf, welche konkreten Angaben verlangt sind. Dasselbe gilt für die Aktenauflage im Einspracheverfahren vom 31. Juli 2019. Diese Auflage ist zur Untersuchung des Sachverhalts ungenügend. Einerseits war für die Pflichtige unklar, was genau das kantonale Steueramt von ihr wollte. Andererseits hat die Pflichtige, wie bereits ausgeführt, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit sehr wohl erbracht. Die Auflage hätte stattdessen darauf abzielen müssen, das kantonale Steueramt in die Lage zu versetzen, die Drittvergleichskonformität des Verrechnungspreises zu prüfen. Zu diesem Zweck hätten die erforderlichen Angaben und Dokumente genau bezeichnet werden müssen. Dementsprechend war die Auflage ohnehin ungeeignet, einen allfälligen Untersuchungsnotstand zu beseitigen. Die Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen - 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 17 - sen erweist sich somit auch im Zusammenhang mit einer allenfalls fehlenden Drittvergleichskonformität als unzulässig. d) Offen bleibt damit nur noch das Argument des kantonalen Steueramts, die Beratungsleistungen seien teilweise simuliert. Hierfür trägt es die Beweislast (BGr, 9. November 2013, 2C_941/2012, E. 3.7). Da sich dieses aber auf die pauschale Behauptung einer teilweisen Simulation beschränkt, ohne hierfür eine Begründung zu liefern oder auszuführen, welche Teile der Leistung simuliert sein sollen, ist hierauf – auch mangels auf eine Simulation hindeutender Indizien – nicht weiter einzugehen. e) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt weitere Untersuchungshandlungen hätte vornehmen müssen und nicht einfach ohne Weiteres zur Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen schreiten durfte. 8. a) Damit ist noch nichts dazu gesagt, wie dieser Verfahrensmangel zu beheben ist. Dem Steuerrekursgericht stehen dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren (Art. 142 Abs. 4 DBG). Es hat gemäss § 149 Abs. 2 des StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§149 Abs.3 StG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 142 N 9 DBG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art.143 N28 DBG und § 149 N 29 ff. StG). b) Den vorliegenden Verfahrensmangel erachtet das Steuerrekursgericht als schwer. Es besteht der

Eindruck, dass mit einer unpräzisen Auflage und zu hohen Anforderungen an die ordnungsgemässe Buchführung geradezu eine Ermessenseinschätzung angestrebt wurde. Wie bereits ausgeführt, ist es Aufgabe des kantonalen Steueramts, auch bei komplexen Sachverhalten die erforderlichen Untersuchungen 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 18 - umfassend und korrekt vorzunehmen. Es muss deshalb in der Lage sein, auch bei Verrechnungspreisen bereits auf der Stufe der Veranlagung deren Drittvergleichskonformität zu prüfen. Die vom Steuerrekursgericht vorzunehmende unbeschränkte gerichtliche Überprüfung bedeutet nicht, dass es unter dem Titel "Heilung des Verfahrensmangels" jeweils in Fällen mit besonderem Untersuchungsaufwand anstelle des kantonalen Steueramts die Sachverhaltsabklärung zu übernehmen hätte. Eine solche Auffassung der Funktion des Steuerrekursgerichts ist mit dessen Stellung als unabhängiges Gericht unvereinbar (Art.140 Abs.1 DBG). c) Aufgrund der genannten Verfahrensmängel ist deshalb die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung und Neubeurteilung zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG). d) Damit ist auf die Höhe der Ermessenseinschätzung nicht weiter einzugehen. Anzumerken ist aber, dass der vom kantonalen Steueramt schätzungsweise festgelegte Verrechnungspreis nicht ausreicht, um die bei der leistungserbringenden Gesellschaft verbuchten anteiligen Kosten zu decken. Zwar versuchte das kantonale Steueramt, die eigene Ermessenseinschätzung im Einspracheentscheid anhand der Kostenbasis bei der leistungserbringenden Gesellschaft zu plausibilisieren, jedoch berücksichtigte es nur die Lohnkosten, welche bei der Muttergesellschaft angefallen sind und blendete alle übrigen Aufwendungen (z.B. Sozialabzüge und Bürokosten) aus, ohne hierfür eine Begründung anzugeben. Zumal es keine Indizien dafür gibt, dass die Kosten der Muttergesellschaft überhöht oder simuliert sind, würde sich die Schätzung allenfalls bei einer genaueren Prüfung als willkürlich erweisen. Dies kann aber im vorliegenden Verfahren offen bleiben, da die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung ohnehin nicht gegeben sind. 9. a) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Ausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt wurde. Entscheidend ist in diesen Fällen, ob die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags führen kann. Trifft dies zu, gilt die beschwerde- bzw. rekursführende Partei mit Blick auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen als obsiegend 2 DB.2020.114 2 ST.2020.133

- 19 - (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Im vorliegenden Fall ist eine vollständige Gutheissung noch möglich, sofern sich der Verrechnungspreis zwischen der Pflichtigen und ihrer Muttergesellschaft als drittvergleichskonform erweist. Bei diesem offenen Ausgang sind die Kosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen. Ferner ist der Pflichtigen für das Beschwerde- und Rekursverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG). b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil

bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

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