

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.227 vom 19. April 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-04-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2020.227](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.227)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.227 du 19 avril 2023

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.227 del 19 aprile 2023

## Regeste

Fehlende geschäftsmässige Begründung. Verdeckte Gewinnausschüttung, geldwerte Leistung. Auslagerung der Geschäftsführung auf ein verbundenes Unternehmen. Inbezug auf die geschäftsmässige Begründetheit von verbuchtem Aufwand ist das steuerpflichtige Unternehmen substantzierungs- und beweispflichtig. Es hat zunächst den Sachverhalt detailliert darzustellen. Bei einem unzulänglich substantzierten Sachverhalt hat die Abnahme von Beweismitteln zu unterbleiben. Nur wenn überhaupt fest steht, ob bzw. welche genauen (Dienst-)leistungen zu einem bestimmten Preis für das Unternehmen erbracht wurden, ist der Aufwand zum Abzug zuzulassen. Fehlt es an genügend umschriebenen Dienstleistungen, erübrigen sich zudem Ausführungen zum Drittvergleich. Verbundene Unternehmen haben schliesslich die jeweiligen Unternehmenssphären sorgfältig auseinanderzuhalten, wozu selbstredend auch die Einhaltung der zivilrechtlichen Vorschriften gehört: Insihgeschäfte sind ab Fr. 1'000.- zwingend schriftlich zu vereinbaren, ansonst sie als nichtig erscheinen. Werden Geschäftsführungsaufgaben an Dritte delegiert, ist eine statutarische Grundlage und ein entsprechendes Organisationsreglement zwingend erforderlich. Vorliegend hat die Pflichtige die von ihr behaupteten Managementdienstleistungen im Einschätzungsverfahren trotz Auflage und Mahnung nicht beschrieben und auch keinen schriftlichen Vertrag vorgelegt, weshalb der Steuerkommissär richtigerweise zu einer Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen schritt. Im Lauf des Einspracheverfahrens stellte sich zudem heraus, dass das statutarisch vorgesehene Organisationsreglement zur Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen nie erlassen worden war. Pflichtige hat die in den fraglichen Jahren ganz konkret bezogenen Dienstleistungen sodann weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren auch nur mit einem Wort beschrieben, weshalb die Ermessenseinschätzung bestehen bleibt. Die Schätzung ist für die Pflichtige grosszügig ausgefallen und keinesfalls willkürlich, hätte der Aufwand doch geradesogut in einem Beweislastentscheid gänzlich aufgerechnet werden können bzw. müssen. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

ST.2020.266

- 9 -

### E. 5

a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG). Für diesen Nachweis stehen ihm zwei Möglichkeiten offen (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 39

ff. DBG, 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 die "gewöhnlichen" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 63 f. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 140 N 75 f. StG, je mit Hinweisen). Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen an seine Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. Nur unter diesen Bedingungen ist der Unrichtigkeits- 2 DB.2020.227 2 ST.2020.266

- 26 - nachweis formell gehörig angetreten und lebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf. Erweist sich der Sachverhalt nach Abschluss einer daraufhin durchgeführten Untersuchung aber weiterhin als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2018, 2. A., § 20 N 28). Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, hat die Ermessenseinschätzung weiterhin Bestand. Der Steuerpflichtige kann aber noch darlegen und nachweisen, dass diese offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig 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 nicht vereinbar ist. Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 53 DBG). b) aa) Die Pflichtige holte ihre versäumten Mitwirkungspflichten in ihren Einsprachen und in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift nicht nach. Weder reichte sie die fehlenden Buchhaltungsbelege über die strittigen Zahlungen an die Schwestergesellschaft nach, noch konnte sie die zivilrechtliche Gültigkeit von Dienstleistungsverträgen bzw. der Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen nachweisen. Sie unterliess es schliesslich erneut, Tag für Tag die vermeintlich durch die Schwestergesellschaft übernommenen Arbeiten in substantzierter Weise zu beschreiben, sodass auch die (steuerrechtliche) geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten strittigen Kosten im Dunkeln blieb. Der Hinweis auf Zeugen bzw. auf ein durch die Steuerbehörden bzw. durch das Gericht einzuholendes Gutachten hilft ihr nicht weiter, denn eine fehlende bzw. ungenügende Schilderung des Sachverhalts kann nicht durch die Abnahme von Beweismitteln ersetzt werden. Beweise sind vielmehr nur abzunehmen, um eine genügend substantiierte Sachverhaltsschilderung auf ihren Wahrheitsgehalt hin zu überprüfen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 115 N 10 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 125 N 10 StG). Ebenso untauglich erweist sich die wiederholt aufgestellte Behauptung, die Höhe der in Rechnung gestellten "Organisationskosten" entspreche der marktgerechten Entschädigung für die Tätigkeit eines qualifizierten Dienstleisters im umschriebenen Bereich" (vgl. für die Einspracheschriften). Ein Drittvergleich ist rein sachlogisch nur möglich, wenn überhaupt feststeht, welche konkreten Arbeiten verglichen werden sollen. An der Erarbeitung dieses Sachverhalts hätte die Pflichtige tatkräftig mitwirken müssen, was 2 DB.2020.227 2 ST.2020.266

- 27 - sie trotz mehrfacher Aufforderung unterlassen hat. Von einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wegen der Nichtabnahme von Beweismitteln kann keine Rede sein. Ebenso erweist sich der pauschale Vorwurf, die Vorinstanz hätte gegen Treu und Glauben verstossen, indem sie im weiteren Verlauf des Einschätzungs- und Veranlagungsverfahrens von ihren Behauptungen an der Schlussbesprechung vom 13. September 2018 abgewichen sei, als haltlos. Eine verbindliche Zusage konnte der Steuerrevisor vor Erlass des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids gar nicht machen. Mündliche Äusserungen im steuerbehördlichen Verfahren vermögen nie ein berechtigtes Vertrauen zu begründen, denn es steht der Behörde ohne Weiteres frei, eine vorläufige Rechtsauffassung bis zum Erlass des Endentscheids jederzeit zu revidieren. Ein Handeln im Vertrauen auf eine Zusage der Behörde hin und ein daraus resultierender Schaden ist im (offenen) Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren kaum denkbar, hat sich doch der für die Festsetzung der Steuer massgebliche Sachverhalt bereits früher verwirklicht. Spätestens mit Erhalt von Auflage und Mahnung wusste die Pflichtige detailliert darüber Bescheid, zu welchem Sachverhalt sie sich aus Sicht der Behörde umfassend und rückhaltlos zu äussern hatte. Dass sie der Aufforderung bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen ist, hat sie einzig ihrer eigenen Nachlässigkeit zuzuschreiben. Die Veranlagung bzw. die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen hat damit weiterhin Bestand und ist durch die Beschwerde- bzw. Rekursinstanz – ohne weitere Untersuchungshandlungen – einzig auf Willkür hin zu überprüfen. bb) Wie gesehen hätte die Steuerbehörde ohne Weiterungen bzgl. der strittigen Kosten einen Beweislastentscheid fällen müssen, denn fehlende oder ungenügende Belege führen bei Aufwandsbuchungen dazu, dass die entsprechenden Posten einzeln aufzurechnen und nicht zu schätzen sind (vgl. etwa StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193). Die Zahlungen erfolgten zudem ohne gültige Rechtsgrundlage, denn bei In-sich-Geschäften sind Verträge aus gutem Grund in jedem Fall ab der Schwelle von Fr. 1'000.- schriftlich abzufassen, und für die Delegation der Geschäftsführung muss ein in den Statuten vorgesehenes, gültig erlassenes Reglement vorliegen. Schliesslich wurden die tatsächlich bezogenen Dienstleistungen unter Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten durch die Pflichtige nie auch nur ansatzweise beschrieben, weshalb es an der erforderlichen geschäftsmässigen Begründetheit fehlt. Indem die Steuerbehörde einen Teil der strittigen Buchungen trotzdem zum Abzug zugelassen hat, hat sie 2 DB.2020.227 2 ST.2020.266

- 28 - ihr Ermessen – anders als im Fall betreffend die der Pflichtigen auferlegten Nachsteuer in der Steuerperiode 2010 (BGr, 31. Mai 2022, 2C\_808/2021) – zugunsten der Pflichtigen ausgeübt. Vorliegend steht deshalb einzig die Frage im Raum, ob die Aufrechnung möglicherweise in willkürlicher Weise im Vergleich zu einer Vielzahl von anderen Steuerpflichtigen zu niedrig ausgefallen sein könnte, wodurch der Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt wäre. Die begünstigte Pflichtige kann sich in der vorliegenden Konstellation jedenfalls nicht auf eine in willkürlicher oder pönaler Weise zu hoch ausgefallene Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen berufen. Die vorinstanzlichen Aufrechnungen erweisen sich damit als rechtens und sind zu bestätigen.

## **E. 6**

Durch den beantragten Verzicht auf die Berücksichtigung der Steuerrückstellungen resultierten höhere Steuerfaktoren. An einer höheren Steuerbelastung kann die Pflichtige kein Interesse haben, weshalb es ihr an der nötigen Beschwer fehlt. Insoweit ist auf die Rechtsmittel deshalb nicht einzutreten. Die Rückstellungen sind nach der bun-

desgerichtlichen Rechtsprechung von Amtes wegen zu gewähren, weshalb dem Antrag auch bei einer materiellen Prüfung nicht entsprochen werden könnte.

#### **E. 7**

Dies führt zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs, soweit darauf einzu- treten ist. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind der Beschwerdeführerin/Rekur- rentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt bei diesem Verfahrensausgang.

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