

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.94 + 95 vom 29. Oktober 2009

ZH Steuerrekursgericht, 2009-10-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2009.94+95

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.94 + 95 du 29 octobre 2009

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.94 + 95 del 29 ottobre 2009

Regeste

Geschäftsmässige Begründetheit von Drittarbeiten nachgewiesen, da ordnungsgemäss verbucht und belegt. Der Verdacht einer verdeckten Gewinnausschüttung lässt sich nicht erhärten, auch wenn die Belege mit den Drittarbeiten den Anforderungen der Mehrwertsteuer nicht genügen. Ob alle Kundenfaktoren mit Drittarbeiten verbucht worden sind, wurde bisher nicht geprüft. Rückweisung. Werbecharakter von mehreren Saisonkarten für die Spiele eines Eishockeyclubs nicht nachgewiesen. Aufrechnung.

Erwägungen

E. 1

Staat Zürich, Rekursgegner,

E. 2

a) Die Pflichtige weist in den Abschlüssen 2003 und 2004 Drittarbeiten von Fr. 164'208.- bzw. Fr. 363'428.- aus. Davon entfallen Fr. 87'755.- bzw. Fr. 238'530.- auf die Behebung von Hagelschäden an Kundenfahrzeugen durch insgesamt fünf amerikanische Firmen (Revisionsbericht). Der Steuerkommissär rechnete diese Drittarbeiten gestützt auf die Erkenntnisse des steueramtlichen Revisors auf, weil er darin gleich wie dieser eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilseigner der Pflichtigen begründet sah. b) Bereits der Revisor – und mit ihm der Steuerkommissär – hat jedoch festgestellt, dass es sich bei diesen Aufwendungen mehrheitlich um Barauslagen handelt, die ordnungsgemäss verbucht (Konti 1000/4006) und belegmässig nachgewiesen sind. Zu dieser Erkenntnis gelangten sie, obwohl die Drittanbieter ausländische Personen bzw. Gesellschaften sind und an deren Belege/Zahlungsquittungen wegen eingeschränkter Kontrollmöglichkeit der hiesigen Steuerbehörden höhere Anforderungen gestellt werden dürfen. Sind die streitigen Aufwendungen aber ordnungsgemäss verbucht und belegmässig nachgewiesen, sind sie auch geschäftsmässig begründet. Denn die Vergabe von Arbeiten an Dritte ist im Geschäftsleben nicht eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Gepflogenheit, umso weniger, wenn es – wie 1 ST.2009.94 + 95 1 DB.2009.48 + 49

- 7 - hier – nicht um Verrichtungen geht, die aufgrund eines Vertrauensverhältnisses nur vom beauftragten Unternehmer persönlich ausgeführt werden dürfen. Ob die Auslagerung von Kundenarbeiten sodann betrieblich sinnvoll bzw. zweckmässig ist oder nicht, fällt nach dem Gesagten nicht in die Prüfungskompetenz der Steuerbehörden. c) Bei dieser Sach- und Rechtslage lässt sich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zugunsten des Anteilseigners der Pflichtigen daher nurmehr halten, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Belege der Drittanbieter fingiert sind, d.h. dass Letztere in Wirklichkeit keine entsprechenden Arbeiten verrichtet haben, und die zumeist bar geleisteten Entschädigungen

nicht dem vermeintlichen Drittanbieter, sondern direkt oder indirekt dem Anteilseigner ausbezahlt worden sind. aa) Als einzigen solchen Anhaltspunkt stellte der Revisor nach durchgeführter Untersuchung fest, dass nicht ersichtlich sei, wo die Arbeiten von den Drittanbietern ausgeführt worden seien. Für die geschäftsmässige Begründetheit von Drittarbeiten kommt es jedoch bei den direkten Steuern (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) auf den Ort ihrer Verrichtung regelmässig nicht an. Abgesehen davon relativiert der Revisor seinen Einwand ohnehin gleich selber, wenn er im Revisionsbericht (S. 5) ausführt, es sei nicht anzunehmen, dass die Fahrzeuge in den USA bearbeitet worden seien, da dies mit einem erheblichen Aufwand verbunden gewesen wäre. Der Nachweis, es seien gar keine Drittarbeiten verrichtet worden und die Belege seien nur fingiert, sodass im entsprechenden Mittelabfluss eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilseigner begründet läge, lässt sich demnach allein mit der mangelnden Ortsangabe der Ausführung der Drittarbeiten nicht führen. bb) Denkbar wäre immerhin, dass es sich bei den verbuchten Arbeiten nicht um solche von (unabhängigen) Dritten, sondern um solche von angestellten Schwarzarbeitern der Pflichtigen handelte, wie der (anonyme) Denunziant in seiner Anzeige im Jahr 2005 den Steuerbehörden gegenüber vermutete. Diesfalls erwiesen sich die Belege über Drittarbeiten gleichwohl als fingiert und wären die Erfolgsrechnungen – ohne dass jedoch gleichzeitig eine verdeckte Gewinnausschüttung vorläge – zu Unrecht mit dem entsprechenden Aufwand belastet worden. Eine Revision durch die Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts hat allerdings keine Unregelmässigkeit bei der Ablieferung der Quellensteuern durch die Pflichtige zutage gefördert und haben offenbar auch (unangemeldete) polizeiliche Kontrollen bei der Pflichtigen den Vorwurf 1 ST.2009.94 + 95 1 DB.2009.48 + 49

- 8 - von Schwarzarbeit nicht zu erhärten vermocht (vgl. die dies-bezüglichen Ausführungen der Pflichtigen im Rekurs bzw. in der Beschwerde, S. 6). cc) In den Einspracheentscheiden hielt das kantonale Steueramt am Vorwurf der mangelnden Angabe des Arbeitsorts fest und führte ergänzend aus, einerseits könne die Pflichtige keine Import-/Exportnachweise erbringen und andererseits wiesen die Lieferantenrechnungen keine Mehrwertsteurnummern auf. Dies wird von der Pflichtigen nicht bestritten. Indessen kann aus dem Fehlen entsprechender Zolldokumente bzw. dem Fehlen einer Mehrwertsteurnummer auf den Arbeitsbelegen der Drittanbieter lediglich auf eine Verletzung von Vorschriften des Zolls durch die Pflichtige oder der Mehrwertsteuer durch die Drittanbieter (Hinterziehung dieser Steuer wegen unterlassener Anmeldung) geschlossen werden. Die Drittarbeiten selber verlören dadurch ihren Charakter als abzugsfähigen Aufwand der Pflichtigen bei den direkten Steuern entgegen der Auffassung des Steuerkommissärs jedenfalls nicht. Denn für die Bejahung der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwands bei diesen Steuern ist nicht erforderlich, dass die Belege auch den Anforderungen der Mehrwertsteuer gerecht werden. Entscheidend ist vielmehr allein, ob die Drittarbeiten tatsächlich ausgeführt und der Pflichtigen entsprechende Kosten erwachsen sind. Die vorhandenen Belege der Drittanbieter sowie das Fehlen gegenteiliger Anhaltspunkte legen diese Schlussfolgerung nahe, auch wenn die Belege hinsichtlich der Mehrwertsteuer teilweise mangelhaft sind und die Pflichtige den Ausführungsort der Arbeiten nicht näher zu bezeichnen vermag (vgl. ihre Ausführungen in Rekurs und Beschwerde [S. 6], wonach die Fahrzeuge von den "Dellendrückern" abgeholt, an einem Drittort repariert und danach dem Carossier zurück gebracht worden seien). Mithin müssen die Drittarbeiten bei der Pflichtigen für die vorliegend streitbetroffenen direkten Steuern trotz dieser Mängel ertragsmindernd berücksichtigt werden. dd) In der

Rekursantwort will das kantonale Steueramt den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit erst dann als erbracht gelten lassen, wenn belegt sei, dass sämtliche als Aufwand belasteten Drittarbeiten in den Kundenfakturen enthalten und alle Kundenrechnungen verbucht worden sind. Die Pflichtige nahm diesen Gedanken in der Replik auf und reichte Aufstellungen pro 2003 und 2004 ein, worin sie die einzelnen Drittarbeiten samt Belegen den jeweiligen Kundenrechnungen zuordnete und Letztere ebenfalls beilegte. Das kantonale Steueramt spricht diesen Unterlagen in 1 ST.2009.94 + 95 1 DB.2009.48 + 49

- 9 - der Duplik die Beweiskraft ab, weil damit revisionstechnisch betrachtet die "Prüfspur" nicht von der Leistungserstellung (der Drittanbieter) bis zu den Kundenfakturen reiche. Ob die streitigen Drittarbeiten ordnungsgemäss verbucht und belegt sind, ist eine Frage, die bei Zweifeln an deren geschäftsmässigen Begründetheit als Erstes zu prüfen ist. Diese Frage wurde von den Vorinstanzen nach durchgeführter Untersuchung durch den Revisor – wie erwähnt – zu Recht positiv beantwortet. Damit ist aber gleichzeitig die geschäftsmässige Begründetheit dieses Aufwands erstellt, da sich die Annahme fingierter Belege mit einem Rückfluss der ausbezahlten Fakturabeträge an den Anteilseigner der Pflichtigen nach dem Gesagten mit der mangelnden Angabe des Ausführungsorts der Drittarbeiten allein nicht stützen lässt. Ob sodann die Drittarbeiten nicht nur in den Kundenfakturen enthalten sind, sondern ob Letztere von der Pflichtigen auch vollumfänglich verbucht und damit lückenlos als Ertrag (Umsatz) ausgewiesen worden sind, ist eine andere Frage. Diese Frage beschlägt nicht die geschäftsmässige Begründetheit der Drittarbeiten, sondern die Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen. Mit einer negativen Beantwortung dieser Frage lässt sich die Aufrechnung des Aufwands für Drittarbeiten entgegen dem Dafürhalten des Steuerkommissärs aber nicht rechtfertigen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass dieser Frage nicht noch nachgegangen werden muss (vgl. E. 3). ee) Insgesamt liegen demnach keine Indizien für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung vor, weil nicht davon ausgegangen werden kann, die Drittarbeiten seien im Widerspruch zu den verbuchten Belegen nicht erbracht worden und stattdessen seien die entsprechenden bei der Pflichtigen abgeflossenen Gelder ohne Gegenleistung dem Anteilseigner der Pflichtigen zugekommen. Damit ist die Aufrechnung des Aufwands für Drittarbeiten fallen zu lassen.

E. 3

Das kantonale Steueramt zweifelt im Rekurs-/Beschwerdeverfahren erstmals die Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen an. Der Revisor hat die Buchhaltung der Pflichtigen diesbezüglich noch nicht untersucht. Es ist nicht Aufgabe der Steuerrekurskommission, dies erstinstanzlich nachzuholen, sondern diejenige der Veranlagungsbehörde. Die Sache ist daher diesbezüglich an den Steuerkommissär ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; VGr, 22. März 2000, SB.1999.00095 und SB.2000.00002 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar 1 ST.2009.94 + 95 1 DB.2009.48 + 49

- 10 - zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 149 N 31 und Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 143 N 26).

E. 4

Die Pflichtige hat die Ausgaben für vier (Geschäftsjahr 2003) bzw. drei (Geschäftsjahr 2004) Saisonkarten eines Eishockeyclubs von Fr. 6'000.- bzw. Fr. 4'500.- als Werbekosten belastet. Sie begründet diese Aufwendungen in Rekurs und Beschwerde u.a. damit, dass

auch sie als kleinerer Handwerksbetrieb Werbung machen dürfe. Dabei müsse sie die Interessen ihrer Kunden berücksichtigen, welche eher bei einem lokal verankerten Sportverein lägen als anderswo. Daher lade sie jeweils Kunden zu Spielen ein. Auch liege das Supporterhandbuch dieses Clubs vor, worin sie aufgeführt sei, was bereits eine Werbewirkung zeige. Supporter werde man, indem man dabei sei und den Sportverein unterstütze. Das bedinge, dass mehr als nur gerade jemand zu einem Spiel erscheine. Könne man dabei noch Kunden oder Auftragsvermittler mitnehmen und diesen eine Freude bereiten, vertiefe das die Kundenbeziehungen. Jedes Unternehmen darf Werbung betreiben und die dadurch anfallenden Kosten der Erfolgsrechnung belasten. Den Steuerbehörden steht es grundsätzlich nicht zu, diese zu korrigieren. Dementsprechend hat die Pflichtige neben den streitigen Auslagen für Saisonkarten noch weitere Werbekosten von Fr. 9'480.10 bzw. Fr. 6'663.32 verbucht, die vom Revisor/Steuerkommissär akzeptiert wurden. Kundengeschenke entfalten eine Werbewirkung, sodass die diesbezüglichen Auslagen steuerlich ebenfalls anzuerkennen sind. Profitiert jedoch der Anteilseigner der Unternehmung mit von diesen Geschenken, stellt sich die Frage nach dessen "Privatanteil" bzw. nach Übernahme von privaten Lebenshaltungskosten durch die Gesellschaft. Vorliegend ist nicht streitig, dass die fraglichen Saisonkarten auch vom Anteilseigner und dessen Sohn E benutzt worden sind. Ob sie dabei stets von Kunden der Pflichtigen begleitet worden sind, ist zu bezweifeln, nannte die Pflichtige in der Einsprache – wenn auch nur beispielhaft – doch nur gerade vier Begleitpersonen, ohne anzugeben, wie oft diese an einem Spielbesuch teilnahmen. Zudem ist bei zwei der vier Personen ungewiss, ob es sich auch tatsächlich um ihre Kunden handelt, da bei einer groben Durchsicht der eingereichten Kundenfakturen nur gerade F von der G und H von der I als Kunden zu erkennen sind (Kundenfakturen). Bei derart wenigen Kundeneinladungen, die ausserdem nur behauptet und in keiner Art nachgewiesen sind, ist 1 ST.2009.94 + 95 1 DB.2009.48 + 49

- 11 - schliesslich auch nicht nachvollziehbar, warum es vier bzw. drei Saisonkarten brauchte. So berechtigen solche Karten regelmässig zum Besuch sämtlicher Spiele einer Meisterschaft und muss ein einzelner Kunde kaum für so viele Spiele eingeladen werden, um eine Werbewirkung zu erzielen. Die Pflichtige hat es versäumt, diese Ungeheimheiten aufzuklären. Damit drängt sich der begründete Verdacht auf, die Saisonkarten seien überwiegend für den Privatgebrauch des Anteilseigners und dessen Familienangehörige verwendet worden. Jedenfalls hat die Pflichtige damit den Werbecharakter der Billettkosten nicht nachgewiesen. Was sodann der Eintrag der Pflichtigen in das Supporterverzeichnis des Eishockeyclubs bzw. ihr Auftritt als Vereinssupporterin mit den streitigen Kosten der Saisonkarten zu tun hat, ist nicht erkennbar. Gemäss den Vereinsstatuten der "Supporter" ist die Mitgliedschaft in diesem Verein nicht an den Erwerb von Saisonkarten gebunden, vielmehr werden die Vereinsmittel aus den Mitgliederbeiträgen, Spenden, Zuwendungen etc. geäufnet (Art. 10 der Statuten). Auch blieb der Einwand, man müsse sich als Supporter bei den Spielen zeigen, eine blosser Behauptung, dürfte die Unterstützung des Vereins doch primär in der Entrichtung des nicht unbescheidenen Mitgliederbeitrags eines Supporters von Fr. 500.- (Art. 11 der Statuten) und weiterer Zuwendungen liegen. Zudem wären für die Markierung von Präsenz nicht gleich drei bzw. vier Saisonkarten erforderlich. Dergestalt könnte die Pflichtige in diesem Zusammenhang nur den Vereinsbeitrag und/oder diesbezügliche Zuwendungen als Werbeaufwand geltend machen. Insgesamt hat die Pflichtige demnach die fraglichen Auslagen nicht als Werbekosten darzulegen vermocht. Ihre Aufrechnung durch die Vorinstanzen ist daher zu bestätigen.

E. 5

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Rekurs-/Beschwerdekosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Pflichtige hinsichtlich der Aufrechnung der Kosten für Drittarbeiten obsiegt und das kantonale Steueramt die Rückweisung hinsichtlich der Frage nach der Vollständigkeit der verbuchten Einnahmen selber zu verantworten hat. Das Obsiegen der Pflichtigen ist daher insgesamt überwiegend. Dementsprechend hat 1 ST.2009.94 + 95 1 DB.2009.48 + 49

- 12 - Letztere auch Anspruch auf Zusprechung einer (reduzierten) Parteientschädigung (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

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