

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00083 vom 29. Oktober 2014**

ZH Verwaltungsgericht, 2014-10-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00083](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00083)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00083 du 29 octobre 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00083 del 29 ottobre 2014

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2011 | Siehe SB.2014.00082.

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs (lit. a) und (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b, zweites Lemma). Gemäss Art. 63 Abs. 1 lit. b DBG sind Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind.

### **E. 2.2**

Für Forderungen des Umlaufvermögens werden Verlustrisiken mit einer vorübergehenden Wertberichtigung auf Debitoren, sogenannte Delkredere-Rückstellungen, steuermindernd berücksichtigt. Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigung richtet sich nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderung. Das Verlustrisiko auf einer Forderung ergibt sich hauptsächlich aus der zweifelhaften Solvenz des Schuldners (BGE 137 II 353 E. 6.2 = Pra 100 [2011] Nr. 126). Aus verfahrensökonomischen Gründen gelangen vielfach Pauschalsätze zur Anwendung, welche von der Veranlagungspraxis ohne besonderen Nachweis als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Im Bereich des DBG betragen die Pauschalansätze in der Regel

### **E. 2.3**

Die Tatsachen, welche Abschreibungen und vorübergehende Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 2002 Nr. 110 ; RB 1975 Nr. 55) . Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG ) hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen nicht nach, führt die Beweislosigkeit, die sich einstellt, in der Regel nicht zu einer Ermessens veranlagung im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG . Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 23. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 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, und gestützt darauf der infrage stehende Abzug bzw. Aufwand nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 393 =

ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, so etwa wenn das Vorliegen eines gewinnsteuerrechtlich beachtlichen Aufwands erwiesen ist, z. B. feststeht, dass ein Rückstellungsbedarf besteht, aber der Umfang der Rückstellung umstritten ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Aufwand nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. VGr, 17. März 2014, S B.2013.00167 , E. 2.4; RB 1998 Nr. 136).

3. 3.1 Die Pflichtige bringt vor, das kantonale Steueramt habe den Umstand, dass keine Betreibungsunterlagen eingereicht wurden, zu Unrecht zum Anlass genommen, das Delkredere nach Ermessen zu schätzen: Da das Treugut komplett in die Gesellschaft C investiert gewesen sei, sich das Treugut demnach nicht in der Schweiz, sondern im Ausland befunden habe, sei weder ein Betreibungsort in der Schweiz noch eine Arrestlegung auf irgendwelche in der Schweiz gelegene schuldnerische Vermögenswerte möglich gewesen, weshalb die in der Auflage angeforderten Betreibungsunterlagen gar nicht hätten beigebracht werden können.

3.2 Der Steuerpflichtige muss laut Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere hat er auf Verlangen der Veranlagungsbehörde mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen oder deren Einsichtnahme an Ort und Stelle zu dulden (Art. 126 Abs. 2 und Art. 123 Abs. 2 DBG). Das Bestehen von Treuhandverhältnissen ist vom Treuhänder anhand des Treuhandvertrags nachzuweisen (vgl. RB 2002 Nr. 111; Merkblatt Treuhandverhältnisse der Eidg. Steuerverwaltung vom Oktober 1967, Nachdruck 1993). Hat die steuerpflichtige Gesellschaft trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt die Veranlagung gestützt auf Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

3.3 Nach Durchführung des Auflageverfahrens standen dem kantonalen Steueramt im Wesentlichen folgende Informationen zur Verfügung: Der Hinweis im Anhang der Bilanz per 31.12.2011, wonach die Pflichtige treuhänderisch Stammanteile der Gesellschaft C zu einem Buchwert von rund Fr. ... Mio. halte und die Werthaltigkeit des Treuguts aufgrund eines Rechtsstreits zweifelhaft sei (dahingehend lautete auch der Revisionsbericht), die an die D Corp. gerichteten Rechnungen, verschiedene Kontoauszüge aus der Buchhaltung der Pflichtigen im betreffenden Buchungsjahr sowie ein E-Mail des Verwaltungsratspräsidenten der Pflichtigen an die H Treuhand (Rechnungswesen der Pflichtigen) vom 3. Juni 2013, wonach es "um die Kommission des F Anteiles [geht], der zuerst auf D Corp. und später auf I Ltd. übertragen wurde. Da die D Corp. inzwischen "Struck off" ist und J offensichtlich nicht einsichtig und Willens zu zahlen, müssen wir diesen Betrag als uneinbringlich abschreiben". Der Treuhandvertrag vom 21. Dezember 2007 wurde nicht eingereicht. Damit stand zwar fest, dass die D Corp. der Pflichtigen gestützt auf die in den Akten liegenden Rechnungen einen Betrag von rund Fr. ... schuldete und auch fünf Monate nach Rechnungsstellung bzw. am Bilanzstichtag kein Zahlungseingang verbucht werden konnte. Aus den Unterlagen ging aber weder hervor, ob die D Corp. je gemahnt oder betrieben wurde bzw. ob irgendwelche sonstigen Inkassobemühungen stattgefunden haben. Dass eine Betreibung bzw. ein Arrest gar nicht möglich gewesen sei und dies dem kantonalen Steueramt bekannt gewesen sei, wie die Pflichtige geltend macht, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Eine gewisse Gefährdung des

Forderungseingangs am Bilanzstichtag stand damit ausser Frage; indessen blieb das Ausmass der Gefährdung aufgrund der vagen Angaben der Pflichtigen weiterhin im Dunkeln, weshalb das kantonale Steueramt den Umfang der Delkredere-Rückstellungen zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen schätzte. 4. 4.1 Eine Ermessensveranlagung kann gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. E. 1.2) hat der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren, spätestens aber im Beschwerdeverfahren vor Steuerrekursgericht, nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Er hat den Nachweis dadurch zu erbringen, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (vgl. RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprachebehörde bzw. das Steuerrekursgericht zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (Martin Zweifel in: derselbe/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 132 DBG N. 38 ff. und N. 54 ff.). Dabei hat die Einsprachebehörde bzw. das Steuerrekursgericht keine weiteren Untersuchungen anzustellen. Sie haben indessen mit Blick auf die materielle Wahrheitsfindung alle im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen sind und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen können (vgl. VGr, 22. September 2010, SB.2010.00019, E. 3.2; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, 144).

4.2 Das Steuerrekursgericht erwog, aus den im Einspracheverfahren und im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren gemachten Ausführungen der Pflichtigen gehe der Sachverhalt noch immer nicht klar hervor. Zwar leuchte es ein, dass eine betriebsrechtliche Durchsetzung gegenüber der im Land E domizilierten Schuldnerin nicht möglich gewesen sei. Indessen könne der Pflichtigen nicht gefolgt werden, wenn sie ausführe, es hätten ihr keinerlei Druckmittel zur Verfügung gestanden. So habe sich das Treugut im Wert von rund Fr. ... Mio. im direkten Machtbereich der treuhänderisch agierenden Pflichtigen befunden. Da sie ihren Sitz im Kanton Zürich habe, sei anzunehmen, dass sich auch die verwalteten Stammanteile der Gesellschaft C hier befanden. Weshalb die Pflichtige 2011 nicht auch rechtlich auf diese zugreifen konnte, etwa durch Verarrestierung gemäss Art. 271 Abs. 1 Ziff. 4 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG), sei nicht nachvollziehbar. Die Einwendungen der Pflichtigen, der wirtschaftlich Berechtigte der D Corp. habe durch Manipulationen bzw. unter Täuschung der ausländischen Mitinvestoren einen Grossteil der Aktiven des Treuguts aus der Gesellschaft C abgezogen, seien zu unsubstanziert, als dass geprüft werden könne, ob diese Vorgänge am Stichtag der Bilanzerrichtung bereits zu berücksichtigen gewesen wären. Im Übrigen sei auch der Hinweis im Revisionsbericht viel zu unbestimmt, um die streitige Frage zu beurteilen.

4.3 Vor Verwaltungsgericht schildert die Pflichtige eingehend, wie der wirtschaftliche Berechtigte der D Corp., J, gegen Ende 2011 Vorkehrungen getroffen habe, um den Anteil

der D Corp. am Treugut auf die von ihm gehaltene I Ltd. zu übertragen, was schliesslich mit Abschluss des Assignments vom 15. Januar 2012 geschehen sei. Dadurch sei der Pflichtigen eine D Corp. ohne Vermögenswerte gegenübergestanden, denn dieselbe sei zu einem leeren Gesellschafts-Mantel verkommen. Dies sei auch der Grund gewesen, weshalb die D Corp. vom aktiven Register im Land E gestrichen worden sei ("struck off" oder "strike off"). Die Übertragung der Forderung sei der letzte Akt gewesen, um die massive Gefährdung der Treuhandkommission glaubhaft zu machen. All diese Ausführungen und das neu eingereichte Assignment vom 15. Januar 2012 sind jedoch als unechte Noven vor Verwaltungsgericht nicht zu berücksichtigen (vgl. E. 1.2). Denn im Beschwerdeverfahren ist auf den Aktenstand abzustellen, wie er sich vor Steuerrekursgericht präsentierte. Aus demselben Grund muss die Abnahme der weiter angebotenen Beweismittel (Zeugenaussagen eines Mitinvestors und der externen Buchhalterin der Pflichtigen) unterbleiben. Vor Steuerrekursgericht blieben die gesamten Umstände der Delkredere-Bildung weiterhin undurchsichtig bzw. unbelegt: Die Pflichtige vermochte es nicht, die Gefahr des Totalausfalls der Forderungen gegenüber der D Corp. per 31.12.2011 rechtsgenügend nachzuweisen. Neben den geltend gemachten, aber unbewiesenen telefonischen Abmahnungen der D Corp. und dem – an "Mrs. K" – gerichteten Mail vom 23. August 2011, aus welchem hervorgeht, dass die Pflichtige "Mr. J" zur Zahlung auffordere ("I therefore kindly ask him to pay the bills."), sind keine weiteren Inkassobemühungen seitens der Pflichtigen ersichtlich. Insbesondere für den Zeitraum zwischen September und Dezember 2011 sind keinerlei Zahlungsaufforderungen bzw. angesetzte, aber nicht eingehaltene Zahlungsfristen dokumentiert, die das erhöhte Ausfallrisiko begründet hätten. Um der Substanziierungspflicht zu genügen, hätte die Pflichtige selbst bei fehlender Möglichkeit einer Betreibung (Stichwort "Offshore-Gesellschaft") auf andere Weise sachdienliche Unterlagen zum Inkasso der Forderungen einreichen können, die Rückschlüsse auf die Zahlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit der Schuldnerin zugelassen hätten. Dies ist jedoch nicht geschehen. Mangels Vorliegen des Treuhandvertrags bzw. näherer Kenntnis über die erfolgten Investitionen in die Gesellschaft C (allfällige Verbriefung der Stammanteile) konnte auch nicht geklärt werden, ob die Pflichtige als Treuhänderin und – zumindest nach schweizerischem Recht – zivilrechtliche Eigentümerin des Treuguts direkten Zugriff auf dasselbe in dem Sinn hatte, dass es als Sicherungsmittel für die unsichere Forderung gedient hätte. Da die Pflichtige es versäumt hat, im Einspracheverfahren bzw. im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu erbringen, kann die Frage nach der Verfügbarkeit bzw. Verwertbarkeit des Treuguts indessen offengelassen werden. 4.4 Scheitert der Unrichtigkeitsnachweis, kann das Verwaltungsgericht die Ermessensveranlagung nur in Bezug auf ihre Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüfen. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (vgl. Zweifel, Art. 132 DBG N. 52; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13). Vorliegend erweist sich die Schätzung des Delkredere auf 20 % der Forderung nicht als willkürlich, liegt die Schätzung doch im Rahmen der üblichen Pauschalansätze für Delkredere-Rückstellungen ausländischer Forderungen (vgl. E. 2.2). Folglich ist die Ermessensveranlagung zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

## **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine

Parteientschädigung zu. Der Beschwerdegegnerin ist angesichts dessen, dass nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind, nicht von Amtes wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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