

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00004 vom 21. Juli 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-07-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00004

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00004 du 21 juillet 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00004 del 21 luglio 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2016 und 01.01.-31.12.2017 | Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2016 und 1.1.-31.12.2017. [Strittig sind die Aufrechnungen von Personalkosten, der Zuwendungen an die Vorsorgeeinrichtung sowie die Wertberichtigung von Wertschriften und die nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzten Telefonaufwendungen.] Kognition des Verwaltungsgerichts und Novenverbot (E. 2). Voraussetzung der geschäftsmässigen Begründetheit von abzugsfähigen Aufwendungen sowie die Beweislast des Pflichtigen (E. 3). Die Pflichtige konnte weder den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit für die Personalkosten, der Zuwendungen an die Vorsorgeeinrichtung, der Wertberichtigung von Wertschriften noch für die nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzten Telefonaufwendungen erbringen, weshalb diese nicht zum Abzug zuzulassen sind. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Steuerbares Kapital gemäss Einschätzung Steuerrekursgericht Korrektur Rückstellung Korrektur Rückstellung ... Steuerbares Kapital [recte: ...] Mit Präsidialverfügung vom 6. Januar 2021 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2021.00004 (S taats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2016 [recte: 1.1.–31.12.2016 und 1.1.–31.12.2017]) und SB.2021.00005 (direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2017 [recte: 1.1.–31.12.2016 und 1.1.–31.12.2017]). Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde G nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2016 und 1.1.–31.12.2017 (SB.2021.00004) und direkter Bundessteuer 1.1.–31.12.2016 und 1.1.–31.12.2017 (SB.2021.00005) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 6. Januar 2021 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der

Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Neue Beweise dürfen insoweit vorgelegt werden, als sie den bereits behaupteten Sachverhalt untermauern. Vom Novenverbot ausgenommen sind zudem echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG; Art. 147 bzw. Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548).

E. 3.1

Nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Gelingt der entsprechende Nachweis nicht, muss demzufolge zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (vgl. VGr, 23. Juli 2014, SB.2014.00056, E. 3.2 mit Hinweisen). Ausnahmsweise sind auch bei steueraufhebenden oder -mindernden Tatsachen die Steuerfaktoren nach pflichtgemässen Ermessen festzusetzen, wenn dem beweisbelasteten Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist oder lediglich die Höhe, aber nicht der Bestand, einer steueraufhebenden oder -mindernden Tatsache ungewiss ist und die Sachdarstellung des Steuerpflichtigen eine hinreichende Schätzungsgrundlage enthält (vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova /Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 19 Rz. 11; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 139 StG N. 51 und 61 ff.; VGr, 29. Oktober 2014, SB.2014.00082, E. 2.3; VGr, 17. März 2014, SB.2013.00166, E. 2.4; RB 2002 Nr. 110; RB 1998 Nr. 136).

E. 3.2

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG und § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs, und allen vor Berechnung des Saldo der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte oder geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen.

E. 3.3

Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 58 DBG N. 186). Es muss sich um Aufwendungen handeln, welche die Unternehmung in guten Treuen in Erfüllung ihres Geschäftszwecks getroffen hat, selbst wenn der angestrebte Zweck letztlich nicht erreicht werden konnte oder die verbuchte Aufwendung bei sorgfältigerer oder rationellerer Geschäftsführung hätte vermieden werden können (Thomas Hilty, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, 2. A., Diss. Sankt Gallen 1990, S. 38 f.).

E. 3.4

Nicht geschäftsmässig begründet sind insbesondere Vorteilszuwendungen an Anteilseigner, welche ihren Grund nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis haben. Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG. Darunter sind von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahestehende Personen bewusst zugewendete geldwerte Vorteile zu verstehen, die unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt würden bzw. worden wären (vgl. RB 1982 Nr. 72). Mit der Ausrichtung solcher geldwerten Vorteile kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 des Obligationenrechts [OR]; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form gegenständlicher Vermögenszuwendungen erfolgen; vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern in jenem der Aktionäre gewährt wird, eine Gewinnausschüttung (Reich, ASA 54 [1985/86] S. 635 und 639).

E. 3.5

Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen – mithin der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten gehalten, an der Abklärung der behaupteten Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung die Beweislast trägt (VGr, 20. Februar 2013, SB.2012.00125, E. 2.2). Wenn zwischen den gegenseitigen Leistungen von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner ein erhebliches und offensichtliches Missverhältnis zulasten der Gesellschaft besteht, spricht eine natürliche Vermutung für eine verdeckte Gewinnausschüttung und gegen eine geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwands (vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 19 Rz. 7).

E. 4.1

Im vorliegenden Fall ist zunächst umstritten, ob die Pflichtige in der Steuerperiode 2017 Personalkosten für B in der Höhe von Fr. ... als geschäftsmässig begründeten Aufwand steuerlich in Abzug bringen kann.

E. 4.2

Die Pflichtige macht sinngemäss geltend, dass B bis Ende 2018 für sie gearbeitet habe, weshalb die Personalkosten abzugsfähig seien. Weiter würde die Anstellung einer

Nachfolgerin für B im November 2018 die geschäftsmässige Begründetheit untermauern, da einer Drittperson ebenfalls ein Salär für dieselbe Arbeit ausbezahlt worden sei und auch künftig weiter ausbezahlt werde.

E. 4.3.1

Da es sich beim Abzug von Personalkosten um eine steuermindernde Tatsache handelt, trägt nach der allgemeinen Regel im Steuerverfahren die Pflichtige die Beweislast für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses von B.

E. 4.3.2

Das Steuerrekursgericht hält hierzu zutreffend fest, dass B vom 10. September 2002 bis zum 24. November 2015 als Mitglied des Verwaltungsrates der Pflichtigen mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen war, was insoweit ein Arbeitsverhältnis mit der Pflichtigen für die genannte Zeitdauer belegt. Inwiefern B darüber hinaus für die Pflichtige tätig gewesen sein soll, lässt sich aus den Akten hingegen nicht erschliessen. Zwar soll B jeweils für die Buchhaltung, die Administration, die Wertschriftenkontrolle und Wertschriftenbuchhaltung gearbeitet sowie Finanzdaten erarbeitet haben; entsprechende Belege, welche für ein weiterführendes Arbeitsverhältnis sprechen würden, finden sich jedoch bei den Akten nicht. Die Pflichtige erklärte vor Vorinstanz, dass B aufgrund der Trennung von C im Jahr 2016 ihre Tätigkeit für die Pflichtige aufgab; Nachweise, welche für eine Wiederaufnahme des Arbeitsverhältnisses im Jahr 2017 sprechen würden, konnte sie nicht erbringen. Selbst anlässlich der Auflage vom 16. September 2019, wonach die Pflichtige den Arbeitsvertrag sowie eine Zeiterfassung von B einzureichen habe, gab sie an, dass keine solche Dokumente vorliegen würden. Darüber hinaus befand sich B im Jahr 2017 bereits im Rentenalter, was in Anbetracht der Gesamtsituation ebenso dafür spricht, dass kein solches Arbeitsverhältnis mehr bestand.

E. 4.3.3

Der von der Pflichtigen erstmals vor Verwaltungsgericht eingereichte Lohnausweis von B für die Periode 1.1.2018–31.12.2018 stellt ein unzulässiges Novum dar, welches bereits im vorinstanzlichen Verfahren hätte vorgebracht werden müssen. Schon in der Auflage vom 16. September 2019 verlangte das kantonale Steueramt von der Pflichtigen einen Nachweis des Arbeitsverhältnisses mit B. Unterlagen, welche das Arbeitsverhältnis von B bei der Pflichtigen nachzuweisen vermögen, hätten damit spätestens innerhalb der Rekursfrist vor dem Steuerrekursgericht eingereicht werden müssen (vgl. E. 2.2 sowie BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 5.2 f.; Richner et al., § 147 N. 28 sowie § 153 N. 46; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 145 DBG N. 4). Demnach ist der erstmalig vor Verwaltungsgericht eingereichte Lohnausweis 2018 nicht zu berücksichtigen. Dasselbe gilt für die erstmals vor Verwaltungsgericht eingereichte Salärabrechnung ab 1.11.2018 vom 4. November 2018 betreffend die Nachfolgerin von B, zumal sich die Notwendigkeit dieses Aktenstücks auch nicht erst aus dem vorinstanzlichen Entscheid ergab. Selbst wenn der Lohnausweis von B zu berücksichtigen wäre, ist nicht ersichtlich, inwiefern er Rückschlüsse auf ein Anstellungsverhältnis von B im Jahr 2017 zulässt, betrifft der Lohnausweis doch lediglich das Jahr 2018, weshalb er allenfalls nur ein Arbeitsverhältnis für das Steuerjahr 2018 zu begründen vermöchte. Umgekehrt lässt der Umstand, dass die Pflichtige bis heute lediglich den Lohnausweis für das Jahr 2018 eingereicht hat, vielmehr darauf schliessen, dass kein Arbeitsverhältnis im Jahr 2017 vorgelegen hat, zumal die Pflichtige für B ansonsten einen Lohnausweis für das Jahr 2017

hätte ausstellen müssen und damit auch diesen hätte vor Gericht vorlegen können. Ebenso wenig könnte die Pflichtige aus den beiden Salärabrechnungen betreffend die Nachfolgerin von B – sofern die erst vor Verwaltungsgericht eingereichte Salärabrechnung überhaupt zu berücksichtigen wäre – etwas zu ihren Gunsten ableiten, zumal sie bereits den ihr obliegenden Nachweis des Vorliegens eines Arbeitsverhältnisses zwischen ihr und B nicht erbringen konnte. Hiernach erübrigt sich auch die anschliessende Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit des geltend gemachten Arbeitsverhältnisses.

E. 4.3.4

Soweit sich die Pflichtige darauf beruft, dass die Steuerverwaltung des Kantons D die Salärzahlungen an B nie infrage gestellt habe, weshalb die Aufrechnung durch das kantonale Steueramt Zürich dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche, verkennt sie, dass das Arbeitsverhältnis von B durch ihre Eintragung als Verwaltungsrätin der Pflichtigen mit Einzelunterschrift im Handelsregister bis ca. Ende November 2015 belegt ist. Infolgedessen hatte die Steuerverwaltung des Kantons D auch nie Anlass zur Prüfung eines vorhandenen Arbeitsverhältnisses.

E. 4.3.5

Demnach konnte die Pflichtige den Nachweis eines Arbeitsverhältnisses zwischen der Pflichtigen und B für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2017 nicht erbringen, weshalb die Personalkosten in der Höhe von Fr. ... für das Jahr 2017 nicht als geschäftsmässig begründeter Lohnaufwand zu qualifizieren sind und die Vorinstanz die Personalkosten im oben genannten Umfang aufrechnen durfte.

E. 5.1

Sodann macht die Pflichtige sinngemäss geltend, dass auch die Zuwendungen der Pflichtigen an die Vorsorgeeinrichtung zugunsten von B in der Höhe von Fr. ... sowie die Sozialleistungen betreffend die Prämien für die obligatorische Unfallversicherung von B in der Höhe von Fr. ... geschäftsmässig begründeten Aufwand in der Steuerperiode 2017 darstellen und insoweit abzugsfähig sind.

E. 5.2.1

Gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG und § 65 Abs. 1 lit. b StG i. V. m. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alter, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 [BVG] gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Folglich können nur diejenigen Personen begünstigt werden, die mit dem betreffenden Arbeitgeber in einem Arbeitsverhältnis stehen (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 59 N. 20). Soweit die Zuwendungen jedoch als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, bilden sie gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG Teil des steuerbaren Reingewinns. Zuwendungen an Pensionskassen werden im Licht dieser Bestimmungen dann als steuerlich absetzbarer Geschäftsaufwand behandelt, wenn sie ausschliesslich der beruflichen Vorsorge im Sinn des BVG dienen. Die Beitragsleistungen müssen auf gesetzlicher, statutarischer oder reglementarischer Grundlage und an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge erfolgen, die gestützt auf Art. 80 Abs. 2 BVG die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die massgebenden Grundsätze, die der beruflichen Vorsorge zugrunde liegen, namentlich Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit und Angemessenheit der Vorsorge sowie

Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer sowie das Versicherungsprinzip eingehalten sind (Art. 1–1h der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge in der Fassung vom 10. Juni 2015 in Kraft seit 1. Januar 2006 [BVV 2]).

E. 5.2.2

Gemäss Art. 91 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung vom 20. März 1981 [UVG] trägt der Arbeitgeber von Gesetzes wegen die Prämien für die obligatorische Versicherung der Berufsunfälle und Berufskrankheiten (Abs. 1), während die Prämie für die obligatorische Versicherung der Nichtbetriebsunfälle grundsätzlich zulasten des Arbeitnehmers geht (Abs. 2). Der Arbeitgeber schuldet die gesamte Prämie und zieht den Anteil des Arbeitnehmers (für Nichtbetriebsunfälle) vom Lohn ab (Abs. 3). Die vom Arbeitgeber bezahlten Prämien für die obligatorische Unfallversicherung gehören zu seinem geschäftsmässig begründeten Personalaufwand und sind somit abzugsfähig (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG).

E. 5.3

Bei der geltend gemachten Zuwendung an die Vorsorgeeinrichtung sowie der Prämie für die obligatorische Unfallversicherung handelt es sich um Beiträge, welche bei einem bestehenden Arbeitsverhältnis vom Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers bezahlt werden. Wie in E. 4 bereits ausführlich dargelegt, vermochte die Pflichtige den Nachweis eines Arbeitsverhältnisses zwischen der Pflichtigen und B für die Steuerperiode 2017 nicht zu erbringen. Durch das Fehlen eines Anstellungsverhältnisses mangelt es vorliegend bereits an der Grundvoraussetzung zur Geltendmachung der beantragten Abzüge, weshalb sie steuerrechtlich nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen darstellen und ihnen das Steuerrekursgericht die steuermindernde Berücksichtigung zu Recht versagt hatte.

E. 6.1

Steuermindernd geltend gemachte Telefonkosten sind sowohl hinsichtlich ihres Umfangs als auch hinsichtlich ihrer geschäftsmässigen Begründetheit grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen. Werden entsprechende Nachweise nicht erbracht und bleibt die Höhe der Aufwendungen ungewiss, ist eine Ermessenstaxation vorzunehmen, wenn zumindest erwiesen ist, dass entsprechende Aufwendungen entstanden und geschäftsmässig begründet sind (vgl. E. 3.1 vorstehend). Eine (Teil-)Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Die Begründung hat innert der gesetzlichen Einsprachefrist von 30 Tagen nach Zustellung des Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheids zu erfolgen. Die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine (Teil-)Ermessenseinschätzung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die (diesbezügliche) Einsprache nicht eingetreten wird (vgl. BGr, 22. Juni 2011, 2C_203/2011 E. 3.1).

E. 6.2

Die Pflichtige macht die in den zur Beurteilung stehenden Steuerperioden gesamten Telefonkosten in Höhe von Fr. ... (2016) bzw. Fr. ... (2017) geltend, während der Steuerkommissär diese jeweils auf Fr. ... einschätzte.

E. 6.3

Mit Auflage vom 16. September 2019 und anschliessender Mahnung vom 11. November 2019 verlangte der Steuerkommissär detaillierte Angaben und Nachweise über die private und geschäftsmässige Nutzung des Geschäftstelefon für beide Geschäftsjahre. Dieser kam die Pflichtige nur rudimentär nach. So lassen sich den Kontounterlagen aus dem Jahr 2016 unter anderem hohe Telefonrechnungen während einer Rundreise durch das Land X im Umfang von Fr. ... und eines Aufenthalts im Land Y in Höhe von Fr. ... sowie des Kaufs eines Smartphone der Marke Z in Höhe von Fr. ... entnehmen. Da diesbezüglich die natürliche Vermutung einer privaten Nutzung besteht und die Pflichtige keine die Vermutung widerlegbaren Belege vorlegen konnte, ist insoweit auch die Berücksichtigung eines Privatanteils unabdingbar. Sodann stellte das Steuerrekursgericht zutreffend fest, dass die Unterlagen überdies zwei an C adressierte Rechnungen des Telekommunikationsunternehmens W vom 31. März 2016 und 31. Mai 2016 in der Höhe von Fr. ... bzw. Fr. ... aufweisen, welchen keinerlei Hinweise einer geschäftsmässigen Begründetheit zu entnehmen sind. Zudem lassen sich nicht zu allen Buchungen aus dem Jahr 2017 die entsprechenden Rechnungen finden. Selbst wenn diese vollständig wären, lassen sie ebenfalls keine Rückschlüsse auf den Umfang der geschäftlichen Nutzung zu. Überdies ist den Erwägungen des Steueramts in den Einspracheentscheiden – auf die verwiesen werden kann – beizupflichten, wonach die geltend gemachten Telefonkosten von Fr. ... (2016) bzw. Fr. ... (2017) im Vergleich zu den Honorareinnahmen von Fr. ... (2016) bzw. Fr. ... (2017) bei vier verschiedenen Mandaten und 200–300 Börsentransaktionen pro Jahr geschäftsmässig nicht begründet sind, zumal über das Jahr nur vereinzelte ...-Aktien gekauft wurden und kein sogenanntes Daytrading stattfand. Zwar reichte die Pflichtige diverse Unterlagen anlässlich der Auflage bzw. der Mahnung ein. Damit konnte sie indessen weder eine ausschliesslich geschäftliche Nutzung des Telefons nachweisen noch waren den Unterlagen detaillierte Angaben und Nachweise betreffend die effektive private und geschäftliche Nutzung des Geschäftstelefon zu entnehmen. Insoweit blieben die Tatsachen diesbezüglich im Dunkeln, weshalb das kantonale Steueramt die Pflichtige zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen einschätzte.

E. 6.4

Sodann hat die Pflichtige ihre Einsprachen vom 3. Januar 2020 betreffend die Aufwendungen für das Telefon weder substantiiert begründet noch hat sie weitere Belege eingereicht. Infolgedessen hätte die Steuerbehörde in Bezug auf die nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Aufrechnungen im Bereich der Aufwendungen für das Telefon überhaupt nicht auf die Einsprachen eintreten dürfen. Zwar machte die Pflichtige vor Steuerrekurs- und Verwaltungsgericht Ausführungen zur Nutzung des Geschäftstelefon für die Abwicklung von Börsengeschäften sowie die Notwendigkeit auch während der Auslandsaufenthalte auf die Börsenkursinformationen zugreifen zu können, hingegen vermochte sie nicht die natürliche Vermutung der privaten Nutzung zu widerlegen, welche sich gerade bei Auslandsaufhalten aufdrängt. Obwohl sie vor Steuerrekursgericht einen privaten Anschluss für die Privattelefonie geltend machte, reichte sie keine entsprechenden Belege ein. Stattdessen machte sie vor Verwaltungsgericht geltend, dass der private Anteil vernachlässigt werden könne, da in der Schweiz unlimitierte Telefonie und Internet in einem Pauschalabo enthalten seien. Folglich erscheint eine ausschliesslich geschäftsmässige Nutzung nicht glaubhaft und konnte die Pflichtige den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbringen. Zudem liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die durch das kantonale Steueramt vorgenommenen Schätzungen der Höhe nach unangemessen erfolgt sind, weshalb diese zu

bestätigen sind.

E. 6.5

Soweit die Pflichtige rügt, dass das Steuerrekursgericht mit der Anerkennung der Telefonaufwendungen für das Geschäftsjahr 2015 ein widersprüchliches Handeln aufzeigt, verkennt sie, dass aufgrund eines der Pflichtigen nicht zurechenbaren Verfahrensfehlers keine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen wurde. So hat die Steuerbehörde im Rahmen der Überprüfung der Verlustverrechnungen auch den Aufwand des Geschäftsjahres 1.1.–31.12.2015 gekürzt, hingegen es versäumt, in der Auflage vom 10. April 2019 die Pflichtige um die Einreichung von detaillierten Angaben und Nachweisen über die private und geschäftliche Nutzung des Geschäftstelefon aufzufordern. Folglich erfolgte weder eine diesbezüglich formelle Aufforderung der Pflichtigen zur Erfüllung von Verfahrenspflichten, noch eine darauf beruhende Mahnung, welche jedoch Voraussetzungen für eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen darstellen. Infolgedessen hob das Steuerrekursgericht die Einschätzung der Telefonaufwendungen auf und verzichtete aufgrund der Geringfügigkeit des geltend gemachten Betrags auf eine Nachholung der versäumten Untersuchungshandlungen und liess die beantragte Aufwendung vollumfänglich zum Abzug zu.

E. 7.1

Weiter macht die Beschwerdeführerin aufgrund der Volatilität von Wertschriften Wertberichtigungen für Wertschwankungen geltend, welche sie für das Geschäftsjahr 1.1.–31.12.2016 auf Fr. ... festsetzte und im Geschäftsjahr 1.1.–31.12.2017 noch um Fr. ... erhöhte.

E. 7.2

Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff ist weiter als der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff und umfasst insbesondere auch provisorische Wertberichtigungen zur Berücksichtigung von unmittelbar drohenden Verlustrisiken auf Aktiven (vgl. Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Zweifel/ Beusch [Hrsg.], Art. 29 DBG N. 4; Jürg Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1992, S. 286). Im Steuerrecht werden Rückstellungen nur anerkannt, wenn diese geschäftsmässig begründet sind. Geschäftsmässig begründet sind nur Rückstellungen (bzw. provisorische Wertberichtigungen), die der Sicherung unmittelbar drohender nicht aber bloss künftiger Risiken dienen (BGE 103 Ib 366 E. 4). Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind gemäss Art. 63 Abs. 1 DBG unter anderem zulässig für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b) sowie andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c). Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 D BG). Grundsätzlich sind Schwankungsreserven und Wertberichtigungen für künftig lediglich mögliche, aber zum Bilanzstichtag noch nicht verursachte Wertverminderungen auf Aktiven des Umlaufvermögens steuerlich unbeachtlich (Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 29 DBG N. 33 f.). Bis 2015 konnten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung pauschale Wertberichtigungen und Rückstellungen auf Handelsbestände von Wertschriften und Edelmetallen nur von Banken und Effektenhändlern vorgenommen werden, während die übrigen Steuerpflichtigen für erfolgswirksame Wertberichtigungen bzw. Rückstellungen entsprechende Verlustrisiken konkret auszuweisen hatten (BGr, 12. Juli 2012,

2C_243/2012, E. 2.3 f., unter Verweis auf das damals noch anwendbare Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von Banken und Effektenhändlern vom 20. Juli 2005 [ZStB I Nr. 25/620]). Seit 30. November 2015 sieht das revidierte Merkblatt in Lit. B. II hingegen keine solchen pauschalen Wertberichtigungen auf den zum Fair Value oder zu den Anschaffungskosten bilanzierten Werten mehr als zulässig (ZStB I Nr. 25/620). Da es sich bei einer Rückstellung bzw. Wertberichtigung um eine steuermindernde Tatsache handelt, ist deren geschäftsmässige Begründetheit von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 29 N. 7; Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Zweifel/Beusch [Hrsg.] , Art. 29 DBG N. 14; RB 2002 Nr. 110, RB 1987 Nr. 35).

E. 7.3

Die zukünftige Wertentwicklung von Wertschriften stellt keine wertaufhellende, sondern eine wertverändernde Tatsache dar, weshalb die blossе Preisvolatilität der Wertschriften der Pflichtigen auch keine Grundlage für steuerlich zu berücksichtigende Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen bildet (VGr, 22. März 2017, SB.2017.00003, E. 3.2). Sodann betreffen die von der Pflichtigen geltend gemachten Gründe für die Wertberichtigungen lediglich Umstände, welche bei börsenkotierten Wertschriften zum allgemeinen Marktrisiko gehören. Für solche pauschalen Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen auf Handelsbestände von Wertschriften besteht sodann vorliegend keine Grundlage, sind solche nach dem Gesagten seit dem 30. November 2015 auch für Banken und Effektenhändler nicht mehr möglich. Konkrete Verlustrisiken, welche erfolgswirksame Wertberichtigungen begründen würden, hat die Pflichtige hingegen nicht ausgewiesen. Sofern die Pflichtige sinngemäss geltend macht, dass die im Jahr 2018 angefallenen Abschreibungen auf Wertschriften im Umfang von Fr. ... bei der Erstellung des Jahresabschluss 2017 bereits erkennbar gewesen seien, weshalb die Rückstellung im Jahresabschluss steuerlich angebracht erscheine, so fehlt es diesfalls an substantiierten und nachvollziehbaren Angaben und Nachweisen der Pflichtigen, welche einen unmittelbar drohenden Wertzerfall der Wertschriften am Bilanzstichtag aufgezeigt hätten (vgl. vorn E. 7.2). Folglich erbrachte die Beschwerdeführerin keinen entsprechenden Beweis, weshalb die vorgenommenen Wertberichtigungen steuerrechtlich nicht zulässig erfolgt sind.

E. 7.4

Soweit die Pflichtige die Meinung vertritt, die Aufrechnung der durch die Steuerverwaltung D akzeptierten Rückstellung für Wertschriftenverluste vom Jahr 2014 von Fr. ... widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, ist dazu Folgendes festzuhalten: Aus der provisorischen Natur der Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen folgt, dass die Einschätzungsbehörden befugt sind, deren geschäftsmässige Begründetheit grundsätzlich in jeder Steuerperiode erneut zu überprüfen, da Rückstellungen vorläufige Korrekturen sind (BGr, 23. August 2010, 2C_392/2009, E. 3.2 auch zum Folgenden und mit weiteren Hinweisen) . Es gibt folglich keinen Anspruch oder gar ein wohlerworbenes Recht auf Fortführung von Rückstellungen, weil die Steuerbehörde in den Vorjahren deren Aufrechnung unterliess (Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Zweifel/Beusch [Hrsg.] , Art. 29 DBG N. 49, mit weiteren Hinweisen). Aus dem gleichen Grund liegt auch keine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) vor, wenn die Steuerbehörde zu einer Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung schreitet, obschon im Vorjahr eine Überprüfung unterblieb (VGr, 29. Januar 2020, SB.2019.00096, E. 3.3.2). Demzufolge ist

der frühere behördliche Entscheid über die Zulassung der Wertberichtigung nicht unabänderlich und schliesst deren Anerkennung damit auch eine spätere Neuurteilung nicht aus (VGr, 7. Dezember 2011, SB.2011.00069, E. 2.2; Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Zweifel/Beusch [Hrsg.] , Art. 29 DBG N. 46, mit weiteren Hinweisen). Daraus ergibt sich, dass das kantonale Steueramt E nicht an den vorjährigen Entscheid der Steuerbehörde D gebunden war, weshalb es sehr wohl eine Neuurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Wertberichtigungen vornehmen durfte. Folglich hat die Vorinstanz die steuerliche Berücksichtigung der Wertberichtigung von Fr. ... bei der Steuerperiode 1.1.–31.12.2016 sowie die vorgenommene Erhöhung um Fr. ... in der Steuerperiode 1.1.–31.12.2017 zu Recht verneint. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

E. 8

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG], in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4, Art. 145 Abs. 2 DBG).

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