

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00020 vom 16. Dezember 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-12-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2020.00020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00020)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00020 du 16 décembre 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00020 del 16 dicembre 2020

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009-2012) | Nachsteuerverfahren wegen Gewinnverschiebungen zwischen Schwestergesellschaften [Die Pflichtige mit Sitz im Kanton Zürich und ihre Schwestergesellschaft mit Sitz im Kanton X werden von den gleichen beiden natürlichen Personen gehalten und sind beide in den streitbetroffenen Jahren im Reinigungssektor tätig. Im Rahmen einer MWST-Buchprüfung wurden der Pflichtigen unverbuchte Umsätze nachbelastet. Die daraufhin erfolgte Bücherrevision der Pflichtigen brachte verschiedene von der Pflichtigen ausgerichtete geldwerte Leistungen zutage.] Die Veranlagungsbehörde ist nur zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfällige Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen (E. 2.2). Bejahung einer neuen Tatsache, da sich aus dem Jahresabschluss der Pflichtigen keine Hinweise darauf ergaben, dass die Buchhaltung Fehler beinhaltet (E. 3.2.2). Die Pflichtige hat die angeblich ihr von ihrer Schwestergesellschaft erbrachten Personalleistungen nicht rechtsgenügend nachgewiesen (E. 3.3.2). Bestätigung der Aufrechnung der Kosten der Aktienzeichnungen des Fussballclubs, da diese keinen geschäftsmässig begründeten Werbe- oder Sponsoringaufwand darstellen, sondern hätten aktiviert werden müssen (E. 4). Abweisung von Rekurs und Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2012 und Direkte Bundessteuer 2009–2012), hat sich ergeben: I. A. Die A AG (bis am 10. April 2014: B AG; nachfolgend: die Pflichtige) mit Sitz in D bezweckte in den streitbetroffenen Steuerjahren 2009 bis 2012 die Erbringung von Reinigungen usw. Die Pflichtige wird zu je 50 % von den Brüdern E und F gehalten. Diese halten auch je 50 % an der A AG mit Sitz in H, Kanton X, welche wie die Pflichtige im Bereich Reinigungen und Hauswartungen usw. tätig ist. Zudem sind die Brüder E und F die einzigen Gesellschafter der Kollektivgesellschaft G ebenfalls mit Sitz in H, welche die Übernahme von Liegenschaftsverwaltungen usw. bezweckt. Indem im Jahr 2013 der Geschäftsbereich Reinigungen der Pflichtigen auf die A AG übertragen wurde, wurde die Gruppenstruktur zwischenzeitlich angepasst. B. Mit Steuermeldung vom 1. April 2014 informierte die Eidgenössische Steuerverwaltung das kantonale Steueramt u. a. darüber, dass bei der Pflichtigen gestützt auf eine Mehrwertsteuer-Buchprüfung

unverbuchte Umsätze nachbelastet worden seien. Daraufhin eröffnete das kantonale Steueramt, Abteilung Spezialdienste, am 3. August 2015 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 sowie direkte Bundessteuer 2009 bis 2012. Da die Pflichtige in ihrer Stellungnahme vom 19. August 2015 geltend machte, die Leistungen an nahestehende Dritte seien nur für die Mehrwertsteuer relevant, wurde das Verfahren zur weiteren Untersuchung der strittigen Leistungen an die Division Bücherrevision des kantonalen Steueramts überwiesen, welche im August 2016 bei der Pflichtigen eine Buchprüfung durchführte. Im Rahmen dieser Buchprüfung wurden verschiedene von der Pflichtigen ausgerichtete geldwerte Leistungen festgestellt. Nachdem am 19. September 2017 beim kantonalen Steueramt eine Besprechung mit dem Vertreter der Pflichtigen stattfand, forderte das kantonale Steueramt mit Auflage vom 20. März 2018 von der Pflichtigen weitere Unterlagen an. Die Pflichtige nahm am 10. April 2018 dazu Stellung. Da nach Ansicht des kantonalen Steueramts gewisse der verlangten Unterlagen noch nicht eingereicht worden seien, mahnte es die Auflage am 30. April 2018 und setzte der Pflichtigen eine erneute Frist zum Einreichen der fehlenden Unterlagen bis am 23. Mai 2018. Mit Verfügung vom 2. April 2019 auferlegte das kantonale Steueramt der Pflichtigen Nachsteuern samt Zins von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2009 bis 2012). C. Mit Einsprache vom 17. Mai 2019 beantragte die Pflichtige, es sei auf eine Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zu verzichten bzw. diese sei im Sinn der Begründung zu reduzieren. Mit Schreiben vom 9. Juli 2019 informierte das kantonale Steueramt die Pflichtige, dass es bereit sei, die Schätzmethode in Bezug auf die Entschädigung an die Kollektivgesellschaft G nochmals einer eingehenden Prüfung zu unterziehen und forderte zu diesem Zweck von der Pflichtigen zusätzliche Unterlagen an. Die Pflichtige kam dieser Aufforderung am 22. August 2019 nach. Mit Schreiben vom 7. November 2019 informierte das kantonale Steueramt die Pflichtige darüber, dass es auf die Aufrechnung der intern verrechneten Kosten der Kollektivgesellschaft G als verdeckte Gewinnausschüttung verzichte, aber an den übrigen Aufrechnungen festhalte. Die Pflichtige nahm mit Eingabe vom 8. Januar 2020 dazu Stellung. Mit Entscheid vom 18. August 2018 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut und reduzierte die Nachsteuer (samt Zins) bei den Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. ... und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. .... II. Gegen den Einspracheentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer vom 18. August 2020, versandt am 4. September 2020, erhob die Pflichtige mit Eingabe vom 30. September 2020 Rekurs und Beschwerde. Darin beantragte sie, es sei auf die Aufrechnungen unter dem Titel "Interne Verrechnung mit A AG, H" sowie "Interne Verrechnung zu Gunsten B AG, D" zu verzichten. Eventualiter sei im Fall der Aufrechnung ein Aufwand für die Personalleistungen der A AG, H nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen und es sei dieser ermessensweise geschätzte Aufwand bei der Festsetzung der Nachsteuer gewinn- bzw. steuermindernd zu berücksichtigen. Weiter sei auf die Aufrechnungen unter dem Titel "Zeichnung Aktien Fussballklub I AG" zu verzichten und die Busse sei auf 1/3 der Nachsteuer zu reduzieren; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. MWST) zulasten des Rekursgegners. Mit Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 29. Oktober 2020 beantragte das kantonale Steueramt, das Begehren der Rekurrentin/Beschwerdeführerin sei abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 18. August 2020 sei vollumfänglich zu bestätigen; unter Kostenfolgen zulasten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Präsidialverfügung vom 2. Oktober 2020 wurden die Verfahren

SR.2020.00020 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2012) und SR.2020.00021 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2009–2012) vereinigt. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Bussenverfahren wegen Steuerhinterziehung wird unter den Prozessnummern GB.2020.00005/GB.2020.00006 geführt und bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb auf den diesbezüglichen Antrag der Pflichtigen im Folgenden nicht einzutreten ist. 1.2 Die Nachsteuerverfahren bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SR.2020.00020) und direkte Bundessteuer (SR.2020.00021) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 2. Oktober 2020 zu Recht vereinigt wurden.

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] bzw. Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (§ 160 Abs. 2 StG bzw. Art. 151 Abs. 2 DBG).

### **E. 2.2**

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 133 Abs. 2 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 133 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 22. Oktober 2013, 2C\_304/2013, E. 3; BGr, 8. August 2012, 2C\_123/2012, E. 5.1; BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, E. 2.1.1, in: StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Die Veranlagungsbehörde hat die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG bzw. Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selbst im Steuereossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, E. 2.1.2 und 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfällige Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen (BGr, 3. Juni 2019, 2C\_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C\_304/2013, E. 3; BGr, 7. Juni 2013, 2C\_1225/2012; E. 3.1; BGr, 6. Juli 2012, 2C\_494/2011, E. 2.1.3 = StE 2012 B 72.25 Nr. 2).

### **E. 2.3**

Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss

anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 123 ff. DBG; BGE 121 II 273 E. 3c/aa; BGr, 22. Oktober 2013, 2C\_304/2013, E. 3.4). Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (Art. 8 ZGB analog; BGE 138 II 57 E. 7.1; BGE 133 II 153 E. 4.3).

### **E. 3**

In seiner Nachsteuerbefugung vom 2. April 2019 rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen insgesamt sechs verschiedene Positionen als verdeckte Gewinnausschüttung auf. Umstritten sind vorliegend nur noch die drei Positionen "Interne Verrechnung mit A AG, H", "Interne Verrechnung zu Gunsten B AG, D" sowie "Zeichnung Aktien Fussballklub I AG". In einem ersten Schritt ist auf die Aufrechnungsposition "Interne Verrechnung mit A AG, H", welche die Steuerperioden 2009 bis 2011 betrifft, sowie auf die Position "Interne Verrechnung zu Gunsten B AG, D", welche sich auf die Steuerperiode 2012 bezieht, einzugehen.

#### **E. 3.1**

Den Akten kann dazu folgender Sachverhalt entnommen werden:

##### **E. 3.1.1**

Die Pflichtige sowie die A AG waren in den streitbetroffenen Nachsteuerjahren beide in den Bereichen Reinigungen usw. tätig und beschäftigen insgesamt über ... Mitarbeiter. Zwischen den zwei Gesellschaften fand ein reger interner Leistungsaustausch statt, indem bei Bedarf Mitarbeiter der Pflichtigen auch Tätigkeiten für die A AG ausführten und umgekehrt. Dieser interne Leistungsaustausch zeigte sich in der Bilanz der beiden Gesellschaften in der Ertragsposition "Interne Verrechnung", welche in den Jahren 2009 bis 2011 einen Saldo zu Gunsten der A AG und im Jahr 2012 einen Saldo zu Gunsten der Pflichtigen auswies. Zuzufolge Angaben der Pflichtigen wurde bei diesem internen Leistungsaustausch eine sauber geführte Rapportierung unterlassen.

##### **E. 3.1.2**

Wie den Nachsteuerberechnungsgrundlagen entnommen werden kann, rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen unter dem Titel "Interne Verrechnung mit A AG, H" Beträge in Höhe von Fr. ... (2009), Fr. ... (2010) und Fr. ... (2011) als verdeckte Gewinnausschüttung auf. Diese Beträge ergeben sich allesamt aus dem Bericht zur Buchprüfung der Pflichtigen, welche vom 22. bis 26. August 2016 stattfand. Im Bericht zur Buchprüfung wird ausgeführt, gemeinsame Klienten der beiden Gesellschaften wünschten jeweils nur eine Rechnung, weshalb die Einnahmen in den Jahren 2009 bis 2011 von der Pflichtigen vereinnahmt wurden und diese einen Anteil davon an die A AG weiterleitete. Ab 2012 habe sodann die A AG die Fakturierung übernommen und der Pflichtigen deren Umsatzanteil weitergeleitet. Gemäss Bericht zur Buchprüfung wurden die internen Verrechnungen detailliert geprüft und mit Ausnahme von zwei Unregelmässigkeiten keine Fehler festgestellt. Einerseits erhielt die gemeinsame Klientin J einen Rabatt von 5 % auf dem Umsatz. Da die Pflichtige der A AG deren Umsatzanteil ohne Reduktion weiterleitete, wurde dieser Rabatt lediglich von der Pflichtigen getragen, was dazu führte, dass der Umsatz der Pflichtigen in den Jahren 2009 bis 2011 zu tief ausfiel. Des Weiteren wurde festgestellt, dass die Pflichtige den mit der J-Tochtergesellschaft K erzielten Umsatz der

A AG doppelt weiterleitete. Dies führte zu den unten aufgelisteten Aufrechnungen. Die Pflichtige bestreitet ihre Umsatzreduktion durch die vollständige Übernahme des Rabatts an Klientin J sowie die doppelte Weiterleitung des Unternehmens K Umsatzes nicht. 2009 2010 2011 Total Weiterleitung Umsatz Klientin J Fr. ... Fr. ... Fr. ... Davon 5 % Fr. ... Fr. ... Fr. ... Unternehmen K Umsatzanteil Fr. ... Fr. ... Betrag verdeckte Gewinnausschüttung Fr. ... Fr. ... Fr. ...

### **E. 3.1.3**

Unter dem Titel "Interne Verrechnung zu Gunsten B AG, D" wurden der Pflichtigen im Jahr 2012 Fr. ... als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet. Dem Bericht zur Buchprüfung kann entnommen werden, dass auf dem Umsatzkonto "Interne Verrechnung zu Gunsten B AG, D" lediglich 11 anstatt 12 Monate verbucht wurden. Die Rechnung für den Monat Dezember 2012 wurde storniert und unter der gleichen Fakturanummer eine andere Faktura im Umfang von Fr. ... erfasst. Der Umsatz im Dezember 2012 betrug Fr. .... Gemäss den Ausführungen des Buchhalters der Pflichtigen sei die Rechnung storniert worden, damit beide Gesellschaften ein ausgeglichenes Ergebnis präsentierten. Andernfalls hätte die A AG einen Verlust erzielt. Steuermindernd berücksichtigte das kantonale Steueramt der an die Klientin J gewährte Rabatt von 5 % (Fr. ...), welcher von der A AG getragen wurde. Dies führte zu einer Aufrechnung von Fr. ... (Fr. ... abzüglich Fr. ...).

### **E. 3.2**

In Bezug auf die beiden Verrechnungspositionen ist zwischen den Parteien unter anderem strittig, ob eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegt.

#### **E. 3.2.1**

Das kantonale Steueramt erwog, es lägen keine in die Augen springenden Fehler vor, welche den einschätzenden Steuerkommissär hätten veranlassen müssen, nähere Untersuchungen zu den fraglichen Buchhaltungspositionen vorzunehmen. Für die Steuerjahre 2009 bis 2011 sei eine neue Tatsache ein Weiteres gegeben. Für den die Steuerperiode 2012 einschätzenden Steuerkommissär sei die grosse Differenz der Position "Interne Verrechnung" aus der die Vorjahreswerte enthaltenden Jahresrechnung 2012 ersichtlich gewesen. Er hätte bei dieser Position mittels Auflage den Grund dieser Veränderung nachfragen können. Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts genüßten jedoch bloss erkennbare Mängel nicht, vielmehr müsse die Steuererklärung klar ersichtliche Fehler enthalten, sodass eine Verletzung der Untersuchungspflicht anzunehmen sei. Aufgrund der grossen Schwankung des Kontos "Interne Verrechnung" zum Vorjahr alleine müsse noch nicht auf eine fehlerhafte Erfolgsrechnung geschlossen werden, weshalb eine neue Tatsache auch für das Jahr 2012 zu bejahen sei.

#### **E. 3.2.2**

Was die Pflichtige hiergegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Sie macht zwar zu Recht geltend, die Mehrwertsteuer-Buchprüfung habe nichts zutage gebracht, was sich auf die internen Verrechnungen zwischen der Pflichtigen und der A AG bezogen habe und sich die diesbezüglichen Fehler erst in der Buchprüfung gezeigt hätten. Soweit sie jedoch die Auffassung vertritt, die Prüfung der internen Verrechnungen hätte bereits im offenen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden müssen und könne im Nachsteuerverfahren nicht mehr nachgeholt werden, zumal solche in Millionenhöhe ausgewiesen worden seien,

kann ihr nicht gefolgt werden. Aus dem Jahresabschluss der Pflichtigen ergaben sich keine Hinweise darauf, dass die Buchhaltung und insbesondere die Ertragsposition "Interne Verrechnung" Fehler beinhalteten. Insbesondere konnte das kantonale Steueramt gestützt auf den Jahresabschluss nicht erkennen, dass die Position "Interne Verrechnung" am Jahresende manuell angepasst wurde, sodass die beiden Gesellschaften ein ausgeglichenes Ergebnis präsentieren konnten. Die Pflichtige bringt zu Recht vor, die Position "Interne Verrechnung" hätte sich im Jahr 2012 erheblich erhöht. Während der Jahresabschluss 2011 noch eine Minusposition (Guthaben der A AG) von Fr. ... auswies, zeigte der Jahresabschluss 2012 ein Guthaben der Pflichtigen von Fr. .... Diese Erhöhung stellt aber noch keinen augenfälligen Mangel dar, welcher eine Verletzung der Untersuchungspflicht bewirken würde (vgl. E. 2.2). Dies insbesondere deshalb nicht, weil der gesamthafte Ertrag der Pflichtigen in den Jahren 2011 und 2012 nur leicht anstieg. Viel eher fand eine Verschiebung auf den Ertragskonten statt. Der Anstieg der Position "Interne Verrechnung" um rund Fr. ... wurde durch einen Rückgang der Position "Erlös Gebäudeservice" im gleichen Umfang kompensiert. Hinzu kommt, dass die nach Ansicht der Pflichtigen auffällige Erhöhung korrekt ist und im vorliegenden Verfahren auch nicht bestritten wird. Im Gegenteil – strittig ist eine weitere Erhöhung von Fr. .... Dass die Position "Interne Verrechnung" um diesen – verhältnismässig geringen – Betrag zu tief war, konnte und musste das kantonale Steueramt im Rahmen der ordentlichen Veranlagung nicht erkennen. Folglich stellt die Erkenntnis, dass die Ertragsposition "Interne Verrechnung" in den Jahren 2009 bis 2012 einen zu tiefen Betrag auswies, eine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG dar.

### **E. 3.3.1**

Gegen die Aufrechnungen im Zusammenhang mit der Position "Interne Verrechnung" argumentiert die Pflichtige, die A AG habe ihr Personalleistungen erbracht, welche nicht erfasst worden seien. Gestützt auf diese Argumentation beantragt sie für den Fall der Aufrechnung der besagten Beträge eventualiter, es sei ein Aufwand für die Personalleistungen der A AG nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen und dieser geschätzte Aufwand sei bei der Festsetzung der Nachsteuer gewinn- bzw. steuermindernd zu berücksichtigen. Diesbezüglich macht sie geltend, sie habe den ihr obliegenden Nachweis für das Vorliegen der als Aufwand und damit als steuermindernde Tatsache zu qualifizierenden Personalleistungen der A AG gehörig erbracht. Die exakte betragsmässige Höhe der Personalleistungen könne nicht mehr bewiesen werden, da eine sauber geführte Rapportierung dazu fehle. Die beweislos gebliebene Höhe des Aufwands könne hingegen nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden. Das kantonale Steueramt verkenne, dass nicht eine Beweisnot hinsichtlich des Vorliegens der Personalleistungen an sich bestehe, sondern lediglich hinsichtlich der Höhe. Sofern das kantonale Steueramt für die geringere Umsatzzuwendung aufgrund der verschiedenen Vorfälle (Rabatt Klientin J, doppelte Weiterleitung des K-Umsatzanteils sowie Stornierung der Dezember Rechnung) eine Aufrechnung vornehme, müsse es konsequenterweise auch einen gewinnmindernden Aufwand für die Personalleistungen der A AG berücksichtigen. Der Aufwand sei in Anwendung einer konsolidierten Betrachtungsweise zu schätzen. Ferner rügt sie, das kantonale Steueramt habe die Geltendmachung der Kosten für die von der A AG erbrachten Personalleistungen zu Unrecht mit dem Argument des Massgeblichkeitsprinzips verweigert.

### **E. 3.3.2**

Es gilt nachfolgend zu prüfen, ob das kantonale Steueramt zu Recht davon ausgegangen ist, die Pflichtige habe den Nachweis der von der A AG erbrachten Personalleistungen nicht erbracht.

#### **E. 3.3.2.1**

In ihrer ersten Stellungnahme vom 21. April 2017 führte die Pflichtige zu den internen Verrechnungen aus, der Treuhänder habe am Ende des Jahres interne Verrechnungen vorgenommen, um eine adäquate Zuordnung der einzelnen Umsätze an die beiden Gruppengesellschaften zu gewährleisten. Bei diesen Verrechnungen habe man es – gestützt auf Erfahrungswerte in der Vergangenheit – bei Schätzungen belassen. In der Stellungnahme vom 13. November 2017 machte sie geltend, die interne Verrechnung stütze sich auf die produktiven Stunden der Mitarbeiter der beiden Gesellschaften. Eine Erfassung und explizite Verrechnung der zentralen Dienste der A AG an die Pflichtige sei nicht erfolgt. Deshalb seien am Jahresende die beantragten Korrekturen vorgenommen worden. Auch die Stornierung der Dezember-Rechnung sei zum Zweck der Berücksichtigung des internen Leistungsaustauschs der zentralen Dienste erfolgt. Auszugehen sei von der Tatsache, dass Mitarbeiter der A AG in den Geschäftsjahren 2009 bis 2012 für die Pflichtige Dienstleistungen erbracht hätten. Stundenaufzeichnungen dieser Mitarbeiter, aus denen sich der Umfang eruieren liesse, würden keine vorliegen. Bei einer Aufteilung analog zum Umsatz wären der Pflichtigen in diesem Zusammenhang in den Jahren 2009 bis 2012 Lohnkosten von Fr. ... zuzuweisen. Auf der mit dem Schreiben eingereichten Beilage 2 zeigte die Pflichtige auf, welche drei bis vier Mitarbeiter auch in D Arbeiten übernommen hätten und wie sie die Lohnkosten berechnete. In der Einsprache vom 17. Mai 2019 machte die Pflichtige geltend, die konsolidierte Betrachtungsweise der beiden Gesellschaften zeige, dass die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen zu einem überhöhten Resultat führten. Zwei miteinander verbundene Unternehmen mit vergleichbaren Klienten- und Kostenverhältnisse, die einzelne Aufträge teilten und ihr Personal gegenseitig zur Verfügung stellten, müssten letztlich auch ein ausgewogenes Ergebnis haben. Der Treuhänder habe versucht, diesen Ausgleich herzustellen. Heute liesse sich ein korrekter Ausgleich jedoch nur noch mittels Schätzung vornehmen, da Stundenrapporte fehlten. Wären die Aufrechnungen korrekt, würden diese dazu führen, dass die Pflichtige in der Nachsteuerperiode einen Gewinn von Fr. ... und die A AG einen Verlust von Fr. ... erzielt hätte, was nicht plausibel sei.

#### **E. 3.3.2.2**

Entgegen der Ansicht der Pflichtigen lassen die Akten den Schluss nicht zu, sie habe die Tatsache, dass die A AG der Pflichtigen Personalleistungen erbracht habe, welche nicht berücksichtigt worden seien, rechtsgenügend nachgewiesen. Zum einen bleibt über das ganze bisherige Verfahren völlig im Dunkeln, was die von der A AG angeblich erbrachten zentralen Dienstleistungen beinhalteten. Konkrete Beispiele, welche die Natur und Notwendigkeit dieser Dienstleistungen aufzeigen würden, fehlen. Ferner lieferte die Pflichtige keine Beweise oder Indizien für diese Behauptung. Aus der Tatsache, dass die beiden Gesellschaften aufgrund der ähnlichen Klienten- und Kostenstruktur ein ähnliches Ergebnis erzielen müssten, kann nicht abgeleitet werden, dass die A AG der Pflichtigen noch zusätzliche Leistungen erbracht habe, welche bislang nicht berücksichtigt worden seien. Auch dass die Division Bücherrevision, welche die internen Verrechnungen detailliert prüfte, unter dem Jahr keine Fehler feststellte, sondern lediglich die drei am Jahresende erfolgten Korrekturbuchungen (Rabatt Klientin J, doppelte Weiterleitung

Umsatz K, Stornierung Dezember-Rechnung) bemängelte, lässt darauf schliessen, dass die internen Verrechnungen unter dem Jahr korrekt erfolgten, am Ende des Jahres dann aber die strittigen Korrekturbuchungen zur Ausgleichung der Gewinne vorgenommen wurden. Da die Pflichtige die vom kantonalen Steueramt bemängelten Verrechnungen (Rabatt Klientin J, doppelte Weiterleitung Umsatz Unternehmen K, Stornierung Dezember-Rechnung) nicht bestreitet, erweckt ihr Vorgehen eher den Eindruck, mit der Argumentation der Personalkosten die drohenden Aufrechnungen neutralisieren zu wollen. Das kantonale Steueramt ist folglich zu Recht davon ausgegangen, dass die Pflichtige die von der A AG erbrachten Personalleistungen nicht rechtsgenügend nachgewiesen hat. Entsprechend erübrigt es sich an dieser Stelle auf die weiteren von der Pflichtigen vorgebrachten Rügen im Zusammenhang mit den Personalleistungen einzugehen und ist der Eventualantrag der Pflichtigen auf ermessensweise Schätzung der Personalleistungen abzuweisen.

#### **E. 3.4.1**

Weiter macht die Pflichtige geltend, die Gewinnzahlen der A AG in den Jahren 2013 bis 2016 würden zeigen, dass die Aufrechnungen durch das kantonale Steueramt zu einer massiven Überbesteuerung führen würden. In diesen Jahren habe die A AG, welche im Jahr 2013 den Geschäftsbereich Reinigungen von der Pflichtigen übernommen habe, Gewinne zwischen Fr. ... und Fr. ... erwirtschaftet. Die Aufrechnungen durch das kantonale Steueramt führten aber dazu, dass alleine die Pflichtige in den Jahren 2009 bis 2012 Gewinne zwischen Fr. ... und Fr. ... versteuern müsse. Wäre die Sichtweise des kantonalen Steueramts korrekt, so müssten die entsprechenden Aufrechnungen bei der A AG korrigiert werden. Dies würde dazu führen, dass die Pflichtige in den Nachsteuerjahren einen Gewinn von rund Fr. ... und die A AG gleichzeitig einen Verlust von Fr. ... erwirtschaftet hätte, was schlicht unmöglich sei, zumal die beiden Gesellschaften in diesen Jahren vergleichbare Kostenstrukturen und ein identisches Business aufgewiesen hätten.

#### **E. 3.4.2**

Wie das kantonale Steueramt zu Recht ausführte, kann aus dem Vergleich mit den Gewinnzahlen der A AG in den Jahren 2013 bis 2016 nicht geschlossen werden, dass die vorliegend strittigen Aufrechnungen unrechtmässig wären. Dass die A AG 2013 bis 2016 einen vergleichsweise tiefen Gewinn erzielte, kann auf diverse andere Faktoren zurückzuführen sein. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen ist nicht ausgeschlossen, dass die Pflichtige in der Nachsteuerperiode einen Gewinn von Fr. ... und die A AG einen Verlust von Fr. ... erwirtschaftete. Die Aussage des Buchhalters der Pflichtigen, wonach die Dezember-Rechnung im Jahr 2012 storniert worden sei, da die A AG ansonsten einen Verlust ausgewiesen hätte, zeigt doch gerade auf, dass die A AG 2012 ohne die zu beanstandenden Korrekturbuchungen tatsächlich einen Verlust erzielt hätte.

#### **E. 4**

In einem zweiten Schritt ist auf die Aufrechnungsposition "Zeichnung Aktien Fussballklub I AG" einzugehen.

#### **E. 4.1**

Das kantonale Steueramt erwog in seiner Verfügung vom 2. April 2019, die Auslagen im Zusammenhang mit der Zeichnungen der Aktien der Fussballklub I AG in den Jahren 2011 und 2012 in Höhe von je Fr. ... hätte nicht direkt als Aufwand auf dem Konto "Diverse Reklamekosten" verbucht werden dürfen, sondern hätten aktiviert werden müssen und

allfällige Abschreibungen/Wertberichtigungen wären der Erfolgsrechnung zu belasten gewesen. Zu beachten sei auch, dass nicht die Pflichtige, sondern E Aktionär der Fussballklub I AG sei. Demzufolge stelle die Zeichnung der Aktien im Umfang von je Fr. ... in den Jahren 2011 und 2012 geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand dar und sei bei der Pflichtigen infolge verdeckter Gewinnausschüttung an E aufzurechnen.

#### **E. 4.2**

Die Pflichtige macht geltend, sie engagiere sich zu Werbe- und Networkingzwecken beim Fussballklub I, einerseits durch Inserate und Bandenwerbung, andererseits durch ein direktes Engagement im L-Club. E habe sich gegenüber dem Fussballklub I verpflichtet, während drei Jahren (2011–2013) je Fr. ... zu investieren. Die Tatsache, dass E persönlich Aktionär geworden sei, sei ihm weder wichtig noch bewusst gewesen. Diese Zeichnungen stellten ohnehin A-fonds-perdu-Zahlungen dar und es habe kein Aktivierungsbedürfnis bestanden, zumal sich der Fussballklub I nicht so entwickelte, dass man von einem interessanten Investment hätte sprechen können. Der Zweck der Mitgliedschaft sei klar die Pflege des Networking gewesen. In den Jahren 2009 bis 2012 habe die Pflichtige mit Mitgliedern des L-Clubs Umsätze im Umfang von rund Fr. ... generiert und aufgrund der Aktienzeichnung sei ein Auftrag für die Bauendreinigung ... zustande gekommen. Das Investment in die Aktien des Fussballklubs I sei somit als geschäftsmässig begründet zu anerkennen und es bestehe keinen Anlass für eine Aufrechnung.

#### **E. 4.3.1**

Zuwendungen für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke mit der Absicht, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zu betreiben, um das Image der steuerpflichtigen Person in der Öffentlichkeit zu verbessern oder um in diesem Zusammenhang verkaufsfördernde Massnahmen zu treffen, stellen grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect haben (BGr, 3. Mai 2016, 2C\_795/2015, E. 5.2; BGE 115 Ib 111 E. 6; 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 N. 333; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N. 158 mit Verweis auf BGr, 2. April 1996, 2A\_232/1995 = StE 1997 B 72.14 Nr. 19). Indirekte Werbung stellt das sogenannte Sponsoring dar, wobei als Sponsorobjekt häufig der Sport verwendet wird. Das Ziel des Sponsorings liegt einerseits in der Profilierung der Unternehmung in der Öffentlichkeit und andererseits in einem kommerziellen oder marketingmässigen Nebeneffekt für die Unternehmung (BGr, 3. Mai 2016, 2C\_795/2015, E. 5.2; Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 DBG N. 334). Bei fehlendem Aussenaufttritt kann ein positiver Werbeeffect sodann damit erzielt werden, dass die steuerpflichtige Person Zugang zu Sponsorvereinigungen (Memberclubs) erhält, in welchen sie geschäftliche Beziehungen pflegen (Networking) oder Lobbyarbeit für ihre geschäftlichen Ziele betreiben kann (VGr, 24. Juni 2015, SB.2015.00027, E. 5.4). Sponsoringausgaben sind jedoch dann nicht abzugsfähig, wenn sie einzig auf der persönlichen Präferenz des Gesellschafters beruhen und nicht die wirtschaftliche Position des Unternehmens unterstützen (Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 DBG N. 334 mit Verweis auf BGr, 28. November 2012, 2C\_485/2012, E. 3 betreffend Kauf einer Saisonkarte im Eishockey).

#### **E. 4.3.2**

Nach Art. 959 Obligationenrecht (OR) müssen Vermögenswerte als Aktiven bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden (Abs. 2). Als Umlaufvermögen müssen die flüssigen Mittel bilanziert werden sowie andere Aktiven, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden. Als Anlagevermögen müssen alle übrigen Aktiven bilanziert werden (Abs. 3). Gemäss Art. 960a Abs. 3 OR muss der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen und anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden.

#### **E. 4.4**

Dem Bericht zur Bücherrevision kann entnommen werden, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Fussballklub I verschiedenen Aufwendungen verbuchte. So verbuchte sie für die Mitgliedschaft im L-Club einen jährlichen Mitgliederbeitrag von Fr. ... sowie im Jahr 2010 einen ausserordentlichen Sanierungsbeitrag von Fr. ..., der jedes Mitglied des L-Clubs aufgrund der wirtschaftlich schwierigen Situation des Clubs leistete. Zudem fielen in den Jahren 2009 und 2010 Kosten für Inserate, Bandenwerbung und Tickets an. Die Aktienzeichnungen wurde mit dem Buchungssatz "Fussballklub I AG, Sponsoring" auf dem Konto "Diverse Reklamekosten" verbucht. Sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Fussballklub I wurden bei der Pflichtigen verbucht und keinen Anteil an die A AG weiterbelastet. Gemäss Version der Nachsteuergrundlagen vom 19. September 2017 beabsichtigte das kantonale Steueramt einen Privatanteil von 50 % am Mitgliederbeitrag für den L-Club, einen Privatanteil von 50 % an den Inserate- und Ticketkosten, den Sanierungsbeitrag von Fr. ... sowie die Aktienzeichnungen über je Fr. ... aufzurechnen. In der Version der Nachsteuergrundlagen vom 2. April 2019, welche die Beilage zur Verfügung vom 2. April 2019 darstellt, wurde – abgesehen von den Aktienzeichnungen – auf sämtliche Aufrechnungen im Zusammenhang mit dem Fussballklub I verzichtet. Diese Informationen zeigen, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Fussballklub I neben den vorliegend strittigen Aktienzeichnungen diverse Ausgaben gewinnmindernd verbuchte und diese auch zum Abzug zugelassen wurden. Dass sich die Pflichtige beim Fussballklub I zu Werbe- und Networkingzwecken engagiert hat, ist damit unbestritten. Wie das kantonale Steueramt zu Recht erwog, stellen die Aktienzeichnungen – im Unterschied zu den anderen geltend gemachten Aufwendungen – jedoch keinen geschäftsmässig begründeten Werbe- oder Sponsoringaufwand dar. Unabhängig von der Frage, wer die Aktien zeichnete, wären diese gemäss Art. 959 Abs. 2 OR – je nach geplanter Haltedauer im Umlauf- oder Anlagevermögen – zu aktivieren gewesen (vgl. E. 4.3.2). Einem allfälligen Wertverlust aufgrund der schlechten Lage der Fussballklub I AG hätte gemäss Art. 960a Abs. 3 OR mit einer Wertberichtigung Rechnung getragen werden müssen. Dass die Beteiligung bereits im Jahr der Zeichnung vollumfänglich hätte wertberichtigt werden müssen, macht die Pflichtige nicht substantiiert geltend. Das kantonale Steueramt hat die Aktienzeichnungen in den Jahren 2011 und 2012 in Höhe von je Fr. ... bei der Pflichtigen zu Recht aufgerechnet. An dieser Stelle kann offenbleiben, ob der Umstand, dass die Aktien von E persönlich gezeichnet wurden, dazu führt, dass es sich dabei um geldwerte Leistungen an ihn handelt. Dies führt zur Abweisung

von Rekurs und Beschwerde.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Eine Umtriebsentschädigung ist auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind.

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