

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00034 vom 25. August 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00034

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00034 du 25 août 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00034 del 25 agosto 2021

Regeste

Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2010) | Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2010) [Strittig ist die vom Steueramt vorgenommene Gewinnkorrektur der Pflichtigen. Während die Pflichtige die Bezahlung von Organisationskosten an ein anderes Unternehmen als steuerlich anzuerkennenden Aufwand qualifizierte, rechnete das Steueramt die Kosten beim steuerbaren Gewinn der Pflichtigen auf.] Voraussetzungen der Nachsteuererhebung (E. 2). Beweislastverteilung im Nachsteuerverfahren und Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands (E. 3). Der Pflichtigen misslingt der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der vorgenommenen Aufwendungen (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuer und Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2010 und Direkte Bundessteuer 2010). hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige), vormals bis 4. Juni 2014 A GmbH, bezweckt die Organisation und Durchführung von ... C war gemäss eigener Darstellung im hier interessierenden Zeitraum 2010 einziger und einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der damaligen GmbH. Die Pflichtige ist Teil einer Unternehmensgruppe, welche im Bereich von ... tätig ist und von C geleitet wird und in seinem Eigentum steht. Ebenfalls Teil dieser Unternehmensgruppe ist die D AG. C erwarb die Aktien dieser Gesellschaft 2009. Die vormalige Inhaberin aller Aktien, einzige Verwaltungsrätin und einzige Angestellte der D AG, E, bot mit dieser Gesellschaft vor allem ... an. Die Führung der Unternehmensgruppe von C erfolgte – wiederum gemäss Darstellung der Pflichtigen – über eine Managementgesellschaft. Zunächst sei dies die F GmbH gewesen, hernach seien diese Aufgaben der Pflichtigen übertragen worden. Nachdem E im Frühjahr 2010 die "D AG" verliess und die Aussichten auf ein rentables ...geschäft sich zerschlugen, sei der Verkauf der Pflichtigen ins Auge gefasst worden. Um die Verkäuflichkeit der Pflichtigen zu verbessern, seien die Managementaufgaben wieder der F GmbH rückübertragen worden. Für das Kalenderjahr 2010 wurde die Pflichtige am 14. Dezember 2011 mit einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital im Kanton Zürich von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2010–31.12.2010) eingeschätzt bzw. mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... veranlagt (direkte Bundessteuer 1.1.2010–21.12.2010). B. Aufgrund einer Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eröffnete das kantonale Steueramt am 16. Dezember 2013 ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren gegen die Pflichtige: Anlässlich einer Buchprüfung

bei der D AG sei festgestellt worden, dass die Pflichtige ihrer Schwestergesellschaft D AG unter dem Titel "Organisationskosten" Fr. ... vergütet habe, obwohl die D AG weder eigenes Personal beschäftigte noch entsprechende Personalressourcen eingekauft habe. Der Hintergrund der Leistung an die D AG sei wohl gewesen, dass auf diese Weise die D AG einen Gewinn habe ausweisen können, welcher so mit Vorjahresverlusten habe verrechnet werden können. Nach durchgeführter Untersuchung und Gewährung des rechtlichen Gehörs auferlegte das kantonale Steueramt der Pflichtigen am 8. Dezember 2017 eine Nachsteuer samt Zins von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2010) und Fr. ... (Direkte Bundessteuer 2010). Dabei ging das kantonale Steueramt davon aus, dass eine äquivalente Gegenleistung für die seitens der D AG in Rechnung gestellten Fr. ... fehle. Dieser der Erfolgsrechnung belastete Betrag der Pflichtigen sei daher aufzurechnen. C. Die hiergegen am 9. Januar 2018 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 5. November 2020 ab. II. Gegen den Einspracheentscheid vom 5. November 2020, versandt am 20. November 2020, erhob die Pflichtige mit Eingabe vom 22. Dezember 2020 Rekurs und Beschwerde. Darin beantragte sie sinngemäss, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und auf die Aufrechnung infolge Verbuchung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand und verdeckter Gewinnausschüttung zu verzichten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates. Der Abteilungspräsident vereinigte mit Präsidialverfügung vom 24. Dezember 2020 die Verfahren SR.2020.00034 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2010) und SR.2020.00035 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2010). Mit Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 24. Februar 2021 beantragte das kantonale Steueramt, das Begehren der Rekurrentin/Beschwerdeführerin sei abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 5. November 2020 sei vollumfänglich zu bestätigen; unter Kostenfolgen zulasten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Replik vom 8. Juni 2021 hielt die Pflichtige an ihren Begehren fest. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. Die Nachsterverfahren bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SR.2020.00034) und direkte Bundessteuer (SR.2020.00035) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 24. Dezember 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 augenfälligen 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. 3

Umstritten ist vorliegend die vom Steueramt vorgenommene Gewinnkorrektur der Pflichtigen: Zu entscheiden ist, ob die seitens der Pflichtigen der D AG unter dem Titel "Organisationskosten" bezahlten Fr. ... zu Recht beim steuerbaren Gewinn der Pflichtigen aufgerechnet wurden oder ob diese Zahlung vielmehr ein steuerlich zu anerkennender Aufwand der Pflichtigen ist.

E. 3.1

Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. [anstelle vieler] BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009, E. 2.4; BGr, 23. Juli 2009, 2C_76/2009, E. 2.2 mit Hinweis). Dabei ist im Zusammenhang mit sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen (dazu unten E. 3.3) freilich immerhin zu beachten, dass bei genügend durch die Steuerbehörde vorgebrachten Indizien, welche auf eine Unangemessenheit bei der Gegenleistung schliessen lassen, es dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für seine gegenteilige Behauptung zu erbringen (BGr, 27. September 2019, 2C_343/2019, E. 5.2; BGr, 23. April 2019, 2C_49/2018, E. 4.2.4). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten liegt es demgegenüber grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.3; vgl. etwa auch BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, E. 3.3).

E. 3.2

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 DBG unter anderem aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1) sowie "allen vor Berechnung des

Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses [zusammen], die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere ... [lit. a–d] offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" (§ 64 Ziff. 2 lit. e StG, Art. 58 Abs. 2 lit. b DBG).

E. 3.3

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen bewusst Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 N. 42 = StE 1985 B 72.13.22 N. 4, mit Hinweisen). Darunter fallen auch Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, also an Gesellschaften, die von den gleichen Aktionären wie die Leistungserbringerin beherrscht werden. Leistung und Gegenleistung müssen nach der Rechtsprechung einem sog. Dritt- bzw. Fremdvergleich standhalten. Die Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, muss dies somit zu den Bedingungen tun, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009], 673 mit Hinweisen).

E. 4.1

Die Pflichtige behauptet im Wesentlichen, die D AG habe für sie eine ganze Reihe von Managementaufgaben erfüllt. Sie hat diese gegenüber der Vorinstanz aufgelistet wie auch in der Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Die Liste deckt die klassischen Aufgaben einer Geschäftsführung für ein Unternehmen mit dem Zweck und der Grösse der Pflichtigen ab: Von der "Geschäftsverantwortung" über "Personalführung", weiteren operativen Tätigkeiten und Rechnungs- und Finanzwesen bis zur Führung von strategischen Projekten. Hierfür sei eine 90%-Tätigkeit eines qualifizierten Mitarbeiters erforderlich gewesen. Diese "Organisationsleistungen", welche – gemäss Darstellung der Pflichtigen vor Vorinstanz – durch C erbracht worden sei, seien der Pflichtigen zu Recht seitens der D AG fakturiert worden. Mit der D AG habe C einen Arbeitsvertrag gehabt. Bei der D AG habe C allerdings auch keinen Lohn bezogen, da diese Gesellschaft einen derartigen Aufwand – offensichtlich trotz der Vergütungen der Pflichtigen – wirtschaftlich nicht hätte tragen können.

E. 4.2

Die Vorinstanz hat mit dem Beschwerdegegner ausgeführt, es fehle letztlich der Nachweis einer seitens der D AG erbrachten Dienstleistung. Weder bestehe zwischen den beiden Gesellschaften eine schriftliche Vereinbarung über diese "Organisationsdienstleistungen" noch habe die D AG die personellen Ressourcen gehabt, um diese Dienstleistungen zu erbringen. Die seitens der D AG gestellten Rechnungen seien nicht ansatzweise plausibilisiert, etwa durch eine Zeiterfassung oder Ähnliches. Letztlich sei es darum gegangen, Vorjahresverluste der D AG (im streitbetroffenen Geschäftsjahr Fr. ...) mit den fakturierten Organisationserträgen der Pflichtigen zu verrechnen. Sobald diese Verrechnungsmöglichkeit ausgeschöpft gewesen sei, habe die Pflichtige auch keine Zahlungen mehr an die D AG geleistet. Vielmehr habe hernach wieder die F GmbH als Managementgesellschaft der Gruppe gewirkt.

E. 4.3

Tatsächlich fehlt es an jedem Beleg dafür, dass die D AG irgendwelche Organisationsdienstleistungen gegenüber der Pflichtigen erbracht hat. Zunächst hat sie selbst keinen diesen Erträgen entsprechenden Aufwand buchhalterisch erfasst. Die behauptete Anstellung von C in der D AG wie auch der ebenfalls behauptete Lohnverzicht von C gegenüber der D AG sind schriftlich in keiner Weise dokumentiert, geschweige denn in der Buchhaltung der D AG abgebildet. Ebenso fehlt es an Akten oder Verträgen, welche den Abschluss einer Vereinbarung über die seitens der D AG gegenüber der Pflichtigen zu erbringenden Dienstleistungen nahelegen würden. Nachdem das Nachsteuerverfahren bereits 2013 eingeleitet wurde, ist auch der Hinweis darauf, dass die entsprechenden Akten heute aufgrund des Zeitablaufs nicht mehr verfügbar seien, unbehelflich: Die Pflichtige wusste zeitnah zum streitbetroffenen Steuerjahr, dass sie dereinst alle Unterlagen zur Dokumentation dieser "Organisationsdienstleistungen" benötigen würde.

E. 4.4

Der Nachweis dafür, dass Erfolgsminderungen geschäftsmässig begründet sind, vorliegend dass die D AG die streitbetroffenen Dienstleistungen überhaupt erbracht hat, obliegt der Pflichtigen (vgl. E. 3.1 vorstehend). Die Pflichtige zählt zwar die Managementdienstleistungen auf, welche die D AG erbracht haben soll. Indessen ist diese blosser Aufzählung nur als Beweis für die erbrachte Dienstleistung geeignet, wenn die Sachdarstellung durch weitere Akten untermauert wird, etwa durch vertragliche Vereinbarungen, Zeiterfassungen des eigentlichen Leistungserbringers oder Ähnliches mehr. An diesbezüglichen Akten liegen lediglich die Rechnungen der D AG vor, einer Schwestergesellschaft der Pflichtigen, welche wiederum ohne irgendwelche weitere Belege im vorgenannten Sinn bei den Akten liegen. Hinzu kommt, dass aktenmässig aus der Buchhaltung der D AG nicht ansatzweise ersichtlich ist, wie diese die behaupteten Leistungen an ihre Schwestergesellschaft erbracht haben soll, da es an diesbezüglichem Aufwand fehlt. Damit gelingt der Pflichtigen der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit ihrer erfolgswirksam verbuchten Zahlungen an die D AG klarerweise nicht. Hinzu kommt, dass mindestens nach heutigem Aktenstand die Verbuchung des streitbetroffenen Organisationsaufwands für die Monate Januar bis April 2010 und Juni 2010 im Verbund mit dem (behaupteten) Salärverzicht von C tatsächlich dazu geführt hat, dass der in der D AG vorhandene Verlustvortrag steuerlich abzugsfähig wurde. Ohne diese Erträge bei gleichzeitigem Verzicht auf entsprechenden Aufwand wären diese Verlustvorträge der D AG allenfalls verfallen. Damit sind andere, in der steuerlichen Situation der Schwestergesellschaft liegende Gründe für die erfolgsmindernd geltend gemachten Aufwendungen der Pflichtigen sehr wohl denkbar. Mit dieser Würdigung des Sachverhalts ist nicht ausgeführt, dass die Pflichtige nicht eine angemessene Führung benötigte. Ebenso wenig wird damit die Organisationsfreiheit des Unternehmers in Frage gestellt. Es gelingt der Pflichtigen lediglich der Nachweis nicht, ob und wenn ja in welchem Ausmass "Organisationsaufwand" bei der Pflichtigen überhaupt angefallen ist bzw. ob sie diesbezüglich überhaupt erfolgswirksam zu berücksichtigende Aufwendungen hatte. Damit kommt aber auch eine schätzungsweise Berücksichtigung von derartigen Aufwendungen nicht in Betracht. Offenbleiben kann bei dieser Sachlage weiter, ob die geltend gemachten Aufwendungen einem Drittvergleich standhalten würden. Weiter erübrigen sich im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung die beantragten Einvernahmen von Zeugen, insbesondere von C, der als Eigentümer der beiden betroffenen Gesellschaften ein eigenes Interesse am Ausgang des Verfahrens hat. Dies führt zur Abweisung der 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.