Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 273/2013, 2C 274/2013

Urteil vom 16. Juli 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Egli.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
2C 273/2013
Staats- und Gemeindesteuern 2007,

2C 274/2013
Direkte Bundessteuer 2007,

Beschwerden gegen die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom 20. Februar 2013.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG mit Sitz in A._____ bezweckt namentlich das Erbringen von treuhänderischen Dienstleistungen. Im Steuerjahr 2007 hat sie unter dem Konto Nr. yyy Geschäftsspesen von Fr. 27'052.– verbucht. Dabei handelte es sich im Umfang von Fr. 23'170.– um Konsumationsspesen des geschäftsführenden Alleinaktionärs, wobei ein Privatanteil von Fr. 5'079.– verbucht wurde. Die X._____ AG führte dazu im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren aus, sie konzentriere ihre Werbemassnahmen zur Kundenbindung und -gewinnung auf Geschäftsessen, wobei die Kosten einzig beim geschäftsführenden Alleinaktionär angefallen seien.

B.
Mit Einschätzungsentscheid und Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2011 hat das Steueramt des Kantons Zürich die X._____ AG für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 bzw. die Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 10'500.– bei einem steuerbaren Kapital bzw. Eigenkapital von Fr. 271'000.– veranlagt. Dabei wurden pauschal geschätzte Spesen in der Höhe von Fr. 3'200.– zugelassen. In den anschliessenden Einspracheverfahren forderte das Steueramt des Kantons Zürich die X._____ AG mit Auflage

und Mahnung vom 11. bzw. 17. Oktober 2011 auf, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der als Geschäftsspesen verbuchten Aufwendungen zu erbringen. Am 31. Mai 2012 wies das Steueramt des Kantons Zürich die Einsprachen ab und bestätigte im Rahmen einer Ermessensveranlagung die pauschal geschätzten Spesen von Fr. 3'200.–. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos.

C.
Vor Bundesgericht beantragt die X._____ AG, die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 20. Februar 2013 wie auch die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid vom 25. Mai 2011 aufzuheben. Für die Steuerperiode 2007 sei ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.– zu veranlagen.

Das Steueramt des Kantons Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen, die Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und verzichtet auf eine Stellungnahme betreffend die Staats- und Gemeindesteuern.

Erwägungen:

1.

1.1. Die beiden weitgehend identischen Beschwerdeschriften betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen gleich lautende Entscheide und werfen übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren 2C 273/2013 und 2C 274/2013 zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu behandeln (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f.).

1.2. Bei den angefochtenen Urteilen des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich handelt es sich um kantonal letztinstanzliche Entscheide über die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG (SR 642.11) sowie Art. 73 StHG (SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist aber insoweit, als sich die Beschwerden auch gegen die Entscheide der kantonalen Steuerverwaltung richten, bildet doch nach dem Devolutiveffekt das angefochtene Urteil alleiniger Anfechtungsgegenstand (vgl. Art. 86 BGG; BGE 136 II 539 E. 1.2 S. 543; 134 II 142 E. 1.4 S. 144).

1.3. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten, darin eingeschlossen solcher, die sich aus Völkerrecht ergeben, gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 138 V 74 E. 2 S. 76 f.; 138 I 367 E. 5.2 S. 373, 274 E. 1.6 S. 280 f.)

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung bloss berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in einem entscheidwesentlichen Punkt klar und eindeutig mangelhaft erscheint (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 281; 138 II 331 E. 1.4 S. 336; 137 II 222 E. 7.4 S. 230).

1.5. Bei Ermessenstaxationen im Bereich der direkten Steuern der Kantone und des Bundes (Art. 46 Abs. 3 und 48 Abs. 2 StHG bzw. Art. 130 Abs. 2 und 132 Abs. 3 DBG) prüft das Bundesgericht frei, ob die Voraussetzungen für eine solche Taxation gegeben waren; die Schätzung als solche hebt es nur bei Ermessensüberschreitung auf, das heisst, wenn der kantonalen Behörde in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat (Urteile 2C 32/2012 vom 22. Juni 2012 E. 2.1; 2A.113/2005 vom 16. September 2005 E. 3.2, nicht publ. in: BGE 131 II 548).

2.
Strittig ist, welche Anforderungen an den Nachweis der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Geschäftsspesen gestellt werden können. Die Beschwerdeführerin rügt, es gebe keine genügende gesetzliche Grundlage dafür, bei Konsumationsspesen neben den üblicherweise auf der Rechnung bzw. Quittung enthaltenen Angaben (Name und Ort des Lokals; Datum der Einladung) die Namen der anwesenden Personen sowie den Geschäftszweck der Einladung zu vermerken. Dies verstosse auch gegen die Persönlichkeitsrechte der anwesenden Dritten. Zudem habe die kantonale Steuerverwaltung die genannten Angaben nachträglich und in abrupter Abweichung der bisherigen Einschätzungspraxis eingefordert. Ein solches Vorgehen verstosse gegen Treu und Glauben (Art. 9 BV), sei überspitzt formalistisch (Art. 29 Abs. 1 BV) und stelle eine dem Willkürverbot (Art. 9 BV) widersprechende, pönal motivierte Retorsionsmassnahme dar. Schliesslich verletze das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV), da sie bei anderen Unternehmen auf das Einfordern entsprechender Belege verzichte. Daraus ergebe sich, dass ein Fall von Ermessensmissbrauch vorliege und die strittigen Einschätzungen bzw. Veranlagungen offensichtlich unrichtig seien.

I. Direkte Bundessteuer

3.

3.1. Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäfts-mässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 S. 607;
Urteile 2C 862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.1, in: StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39; 2C 272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.1 und E. 3.2.1, in: StR 67/2012 S. 127; 2C 265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915; je mit Hinweisen).

3.2. Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beantwortet die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen; nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 124 II 29 E. 3c S. 33; 113 lb 114 E. 2c S. 118 f.; Urteil 2C 104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2.1, in: StE 2010 B 27.6 Nr. 16). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. auch BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118 f.; Urteil 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31). Nicht dazu zählen namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Sie
dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (Urteile 2P.195/2005 vom 16. Februar 2006 E. 3.2; 2P.250/2004 vom 13. Juni 2005 E. 3.2, in: RtiD 2005 II S. 514; 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2 in fine, in: StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31; ASA 63 S. 208, 213; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 111 zu Art. 58 DBG).

3.3. Was die Beweislast betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbe-

gründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158; Urteile 2C 678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 3.6; 2C 92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3, in: ASA 81 S. 671; 2C 862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4, in: StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39; je mit Hinweisen). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten ist es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Kann sie hierfür sachliche Gründe, das heisst genügende Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit (Urteil 2C 862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4, in: StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39) anführen, kommt der aus Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum Tragen (BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 359 f.; vgl. auch Urteil 2C 290/2011 vom 12. September 2011 E. 5.3).

3.4. Die steuerpflichtige Unternehmung muss somit auf Verlangen über die geschäftsmässige Begründetheit Auskunft geben können (Urteil 2C 392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2, in: RDAF 2011 II S. 70; ASA 69 S. 793). Von dieser Pflicht wird sie auch dann nicht entbunden, wenn die Steuerbehörde die geschäftsmässige Begründetheit bestimmter Auslagen in einer früheren Steuerperiode bejaht hat. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (vgl. Urteile 2C 361/2011 vom 8. November 2011 E. 3.3; 2C 948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 5.3.2, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; 2C 392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2, in: RDAF 2011 II S. 70; vgl. auch Urteil 2C 1023/2011 vom 10. Mai 2012 E. 5). Ist die steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Belegpflicht nicht oder nur mangelhaft nachgekommen und in der Folge nicht in der Lage, ein Auskunftsbegehren der Steuerbehörde betreffend erhebliche Einzeltatsachen (schlüssig) zu beantworten, liegt eine Verfahrenspflichtverletzung (Art. 126 DBG) vor. Daraus kann ein
Untersuchungsnotstand resultieren, der die Steuerbehörde zur Ermessensveranlagung berechtigt (Art. 130 Abs. 2 DBG; Urteile 2C 1205/2012 vom 25. April 2013 E. 2.2; 2C 279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2.2, in: StR 67/2012 S. 59; vgl. MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75 S. 185 ff.).

4.

4.1. Auslagen im Rahmen der Kundenbetreuung sowie der Kontaktpflege können unstrittig geschäftsmässig begründet sein. Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist aber dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen - wie die vorliegend geltend gemachten Konsumationsunkosten - regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Mit Bezug auf Repräsentationsspesen sehen die Muster-Spesenreglemente denn auch vor, bei Einladungen von Drittpersonen neben dem Datum der Einladung und dem Namen sowie Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und den Geschäftszweck der Einladung zu vermerken (vgl. Ziff. 5.1 des Kreisschreibens Nr. 25 vom 18. Januar 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz, Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen, abrufbar unter www.steuerkonferenz.ch). Der Beschwerdeführerin war es möglich und zumutbar, diese Angaben zeitnah zu vermerken und damit ihrer Aufzeichnungs- und Belegpflicht ordnungsgemäss nachzukommen. Inwiefern damit Persönlichkeitsrechte Dritter verletzt werden sollen, ist nicht ersichtlich, zumal keine besonders schützenswerten Personendaten betroffen sind. Nicht nachvollziehbar ist, dass der Beschwerdeführerin als im Treuhandbereich tätiger Unternehmung diese Pflicht nicht bekannt gewesen sein soll, zumal der Kanton Zürich bei Repräsentationsausgaben seit Längerem eine entsprechende Aufzeichnungs- und Belegpflicht kennt (vgl. z.B. ERICH BOSSHARD, Breitere interkantonale Akzeptanz von genehmigten Pauschalspesen, StR 56/2001 S. 66 ff., 69).

4.2. Die Berufung auf Treu und Glauben (Art. 9 BV) greift nicht. Eine schriftliche Zusicherung zur Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Unkosten liegt gemäss der Beschwerdeführerin nicht vor. Die abweichende Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit in früheren Steuerperioden schafft ebenso wenig eine Vertrauensgrundlage wie die Tatsache, dass in einem ersten Einschätzungsvorschlag noch die Aufrechnung eines pauschalen Privatanteils von 50 % vorgesehen war. Es verstösst nicht gegen Treu und Glauben, wenn die kantonale Steuerverwaltung im Verlaufe des Veranlagungsverfahrens 2007 zur Auffassung gelangt ist, dass die geschäftsmässige Begründetheit vertieft zu prüfen und durch die Beschwerdeführerin nachzuweisen ist. Kein

Verstoss gegen die Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) begründet der Umstand, dass die Steuerverwaltung bei anderen Unternehmen - wie auch in früheren Steuerperioden bei der Beschwerdeführerin - Geschäftsspesen ohne vertiefte Prüfung akzeptiert oder allenfalls Pauschalaufrechnungen vorgenommen hat, ist doch eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig (BGE 133 II 305 E. 5.1 S. 309 f.; 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306; Urteil 2C 77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 4.1). Dass die Steuerverwaltung bei Hinweisen auf übersetzten, nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand nur gerade bei der Beschwerdeführerin nähere Abklärungen vornimmt, wird von dieser nicht substanziiert dargelegt; ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wäre ohnehin grundsätzlich ausgeschlossen (BGE 139 II 49 E. 7.1 S. 61; 136 I 65 E. 5.6 S. 78).

4.3. Das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung war nach dem Gesagten in materieller wie formeller Hinsicht korrekt: Die Beschwerdeführerin hat die streitigen Auslagen zwar belegt, indem sie entsprechende Buchhaltungsunterlagen eingereicht hat. Hingegen hat sie das Auskunftsbegehren der kantonalen Steuerverwaltung betreffend die geschäftsmässige Begründetheit trotz Mahnung nicht schlüssig beantwortet, womit die Voraussetzungen für eine ermessensweise Schätzung der genannten Auslagen gegeben waren (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 126 DBG; Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. Urteil 2A.755/2004 vom 30. Juni 2005 E. 3.1). Die Rügen der formellen und materiellen Rechtsverweigerung (Art. 9 und 29 BV) sind damit unbegründet. Eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung vermag die Beschwerdeführerin nicht darzutun.

II. Staats- und Gemeindesteuern

5.
Die massgebenden Normen im Steuerharmonisierungsgesetz und im kantonalen Steuerrecht zur Ermessenstaxation stimmen mit der Regelung bei der direkten Bundessteuer überein (Art. 46 Abs. 3 und 48 Abs. 2 StHG; §§ 139 Abs. 2 und 140 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1; nachfolgend: StG/ZH]; Urteile 2C 1205/2012 vom 25. April 2013 E. 4.1; 2A.113/2005 vom 16. September 2005 E. 3, nicht publ. in: BGE 131 II 548). Dasselbe gilt für die Aufrechnung von geldwerten Leistungen als nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand zur Berechnung des Reingewinns (Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG; § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG/ZH; vgl. Urteile 2C 680/2011 vom 16. Januar 2012 E. 4.1; 2C 180/2011 vom 22. September 2011 E. 4.1). Das zur direkten Bundessteuer Ausgeführte gilt mithin gleichermassen.

III. Kosten

6.
Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 66 Abs. 1 BGG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 273/2013 und 2C 274/2013 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (2C 273/2013) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C 274/2013) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.
Die Gerichtskosten von Fr. 1’500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. Juli 2013

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Egli