

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2019.100  
2 ST.2019.130

**Entscheid**

3. Dezember 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

**A GmbH,**

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2016 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2016**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) ist im Baubereich tätig. Inhaber und Geschäftsführer der Pflichtigen ist C. In der Steuerperiode 2016 erzielte die Gesellschaft gemäss eingereicherter Erfolgsrechnung einen Umsatz von Fr. 1'867'497.35. Nach Abzug der Wareneinkäufe von Fr. 437'361.41, dem Fremdaufwand (inkl. Müllentsorgung) von Fr. 937'645.54, den Personalkosten von Fr. 357'908.-, dem übrigen Betriebsaufwand von Fr. 149'854.65 sowie nach Hinzurechnung der Steuern von Fr. 18'218.- resultierte ein Reingewinn von Fr. 2'945.15.

Mit Auflage vom 29. November 2018 forderte der Steuerkommissär die Pflichtige auf, u.a. die vollständigen Kontoblätter der Buchhaltungskonten Nr. 2100 (Darlehen C) und Nr. 3100 (Fremdaufwand) einzureichen. Nach Durchsicht der eingegangenen Unterlagen teilte der Steuerkommissär der Pflichtigen mit Folgeaufgabe vom 18. Januar 2019 mit, er habe festgestellt, dass im Fremdaufwand Zahlungen im Gesamtumfang von rund Fr. 570'000.- an die D GmbH enthalten seien, welche mutmasslich in bar ausgerichtet worden seien. Der Pflichtigen wurde u.a. aufgegeben, sämtliche Rechnungen (inkl. Quittungen) der D GmbH und die entsprechenden Arbeitsrapporte beizubringen. Den Unterlagen müsse eine detaillierte Beschreibung der Leistungen entnommen werden können. Darüber hinaus seien die Verträge einzureichen, auf denen die Leistungen beruhten. Der Zahlungsfluss bzgl. der Barzahlungen sei durch Kontoauszüge zu belegen.

Die Pflichtige reichte am 14. Februar 2019 kommentarlos 41 Rechnungen der D GmbH ein, welche neben dem Rechnungsbetrag die Bezeichnung des jeweils betroffenen Projekts trugen (H, I, J, K, L, ...strasse [M]). Die Arbeiten waren durchwegs als "diverse E-Arbeiten" vermerkt. Die D GmbH bzw. deren Vertreter hatte den Erhalt des in Rechnung gestellten (runden) Betrags jeweils am Tag des Ablaufs der Zahlungsfrist auf der Rechnung unter Anbringung des Firmenstempels, ergänzt durch das Datum und den Vermerk "Bar erhalten", unterschriftlich bestätigt. Die Barbeträge waren gemäss den ebenfalls eingereichten Bankbelegen immer gleichentags von C vom Firmenkonto der Pflichtigen abgehoben und im Konto ... (Darlehen C für die kurze Zeit zwischen Abhebung und Zahlungszeitpunkt als Darlehen an den Firmeninhaber verbucht worden.

Die Mahnung des Steuerkommissärs vom 6. März 2019, worin dieser die auf-  
lageweise verlangten Angaben und Unterlagen – soweit nicht bereits eingereicht – er-  
neut anforderte, blieb unbeantwortet.

Am 5. April 2019 fällte das kantonale Steueramt unter Aufrechnung der ge-  
nannten Zahlungen an die D GmbH von insgesamt Fr. 569'500.- den Veranlagungs-  
und Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 mit einem steuer-  
baren Reingewinn von Fr. 572'400.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemein-  
desteuern) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 338'000.- (nur Staats- und  
Gemeindesteuern). Der Steuerkommissär begründete die Aufrechnung u.a. damit,  
dass die Details der angeführten "diversen Gpserarbeiten" nicht nachgewiesen seien.

B. Das kantonale Steueramt wies die hiergegen erhobene Einsprache mit  
Entscheiden vom 12. Juni 2019 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 11. Juli 2019 verlangte die Pflichtige, es  
sei von der Aufrechnung der Zahlungen an die D GmbH abzusehen. Sinngemäss  
machte sie geltend, Letztere habe – wie auf den Rechnungen "formaljuristisch korrekt"  
vermerkt – für die Pflichtige diverse Gipsarbeiten im Auftragsverhältnis ausgeführt.  
Dass die Dienstleistungen bar bezahlt worden seien, sei zivilrechtlich zulässig.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 10. September 2019 schloss das  
kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss  
Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezem-  
ber 1990 (DBG) und § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zusam-  
men aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Salvovortrags  
des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1), und (unter anderem) allen vor Berechnung des Sal-

dos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (al. 2 bzw. lit. b) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (al. 5 bzw. lit. e).

b) Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Bestimmung des Unternehmensgewinns ist die kaufmännische Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz und Erfolgsrechnung. Dabei sind die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten, damit das Steuerrecht darauf abstellen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 58 N 3 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 4 StG). Die Buchführung bildet die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind (Art. 957a Abs. 1 OR). Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Namentlich sind zu beachten: Die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR), der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge (Ziff. 2), die Klarheit (Ziff. 3), die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens (Ziff. 4) sowie die Nachprüfbarkeit (Ziff. 5). Als Buchungsbeleg gelten alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR). Ein zentrales Element der Buchführung stellt das Dokumentationsprinzip dar, denn zur Kontrolle der Richtigkeit der Erfassung und Verarbeitung muss jederzeit die Nachprüfbarkeit des Rechnungswesens gegeben sein [...]. Der Grundsatz der Dokumentation fordert für jeden buchführungsrelevanten Vorgang das "Dokument", das als Beweismittel stellvertretend für den wirtschaftlichen Sachverhalt einzustehen hat (= Urbeleg). Die Erfüllung der Forderung nach Dokumentation der Vorgänge bildet eine unerlässliche Voraussetzung für das Funktionieren des Rechnungswesens (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 12 f., a.z.F.). Jede Buchung erfordert m.a.W. einen begründenden Beleg (Belegprinzip). Die einzelnen Aufzeichnungen müssen von der Erfassung des Buchungstatbestands über die Verarbeitung im Rechenapparat bis hin zur Darstellung der Information im Jahresabschluss nachprüfbar sein (Boemle/Lutz, Der Jahresabschluss, 2007, S. 54). Dabei stellt der Beleg die Dokumentation bzw. den Nachweis eines Geschäftsvorfalles in knapper,

für das Rechnungswesen bearbeitbarer Form dar und ist die Verbindung zwischen Geschäftsvorfall und Buchung. Ist dies gewährleistet, ist die Belegfunktion erfüllt (Winkeljohann/Klein, in: Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann, Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, 6. A., 2006, § 238 N 86). Dokumente werden zu Belegen, wenn sie zum Nachweis von Art und Betrag von Buchungen dienen (Karl Käfer, in: Berner Kommentar zum Obligationenrecht, Die kaufmännische Buchführung (Art. 957 - 964 OR), 1976, Art. 957 N 530). Sind im Rahmen einer Transaktion ausgestellte aussagekräftige Verträge, Quittungen, Rechnungen oder andere Dokumente vorhanden, so sind daraus diejenigen als Belege in die Buchhaltung aufzunehmen, die *allermindestens* über den Rechnungsbetrag, die Vertragsparteien und die bezahlte Summe Auskunft geben sowie eine genügende Beschreibung der Dienstleistung (die "Art" der Transaktion: ausgeführte Arbeiten, konsumierte Güter, rechtliche Überlegungen, Teilnehmer, ausführende Personen etc.) bzw. des Kaufgegenstandes, den Ort, die Zeit, das Datum und Unterschrift enthalten (vgl. hierzu auch die Ausführungen von Arnold Lanz zu den Elementen einer Quittung, Die Finanzbuchhaltung, Vom Kassabuch bis zur Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang und den Auswertungen, 1997, S. 24 f.). Das Unternehmen bzw. dessen Vertreter ist dabei gehalten, die ihm ausgehändigten Dokumente sorgfältig aufzubewahren und bei Verlust gegebenenfalls eine Kopie nachzuverlangen.

Die Belege erfüllen zwei zentrale Funktionen: Sie dienen gleichermaßen sowohl der Substanziierung als auch dem Beweis der Geschäftsvorfälle. Die Unternehmung trifft darüber hinaus mit Blick auf das Dokumentationsgebot unter Umständen die Pflicht, auf die Ausstellung von gewissen Dokumenten (z.B. schriftliche Verträge, vollständige, alle Angaben enthaltende Quittungen oder detaillierte Abrechnungen über erhaltene Dienstleistungen) für die Zwecke der Buchhaltung zu bestehen, auch wenn sie von der Erbringerin bzw. vom Erbringer einer Dienstleistung oder vom Verkäufer bzw. der Verkäuferin zunächst nicht ausgestellt wurden. In solchen Fällen kommt es darauf an, wie gewichtig die Transaktion ist und ob das Vorgehen der Vertragspartner im normalen Geschäftsverkehr als üblich anzusehen ist. Die ordnungsgemässe, vertragskonforme Abwicklung von Geschäftsvorfällen muss nach oben zitiertes Gesetzesbestimmung nämlich einerseits ohne Weiteres durch Konsultierung der Buchhaltung überprüfbar sein, was etwa bei bloss mündlich abgeschlossenen Verträgen bei grösseren Vorhaben schlicht nicht möglich ist (noch offen gelassen in bezug auf die alten Rechnungslegungsvorschriften, Art. 957 ff. altOR, in StRG, 12. September 2016, 1 DB.2016.100/1 ST.2016.125). Es muss m.a.W. durch Konsultierung der Buchhaltung

bzw. der Geschäftsbücher ersichtlich sein, inwiefern die verbuchten Zahlungsflüsse der Realität entsprechen oder ob etwa Rückforderungs- oder Haftungsansprüche im Raum stehen. Je nach den Umständen kann es genügen, wenn ein Eigenbeleg erstellt oder die vorangehende Geschäftskorrespondenz (heute wohl am ehesten e-mail-Verkehr) formell in die Buchhaltung aufgenommen wird. Diese Auslegung von Art. 957a OR ergibt sich andererseits aus den aktienrechtlich statuierten Sorgfaltspflichten des Verwaltungsrats, der die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen hat, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5 OR). Dass Verträge und andere wichtige Dokumente zwingend aufzubewahren sind, versteht sich von selbst, wäre doch nur schon eine gerichtliche Klärung etwa einer umstrittenen Warenlieferung in Streitfällen ansonst in den meisten Fällen mangels Beweises unmöglich oder stark erschwert. Eine Verletzung der Sorgfaltspflichten führt im Schadensfall zur Haftung der Mitglieder des Verwaltungsrats und alle mit der Geschäftsführung befassten Personen (Art. 754 Abs. 1 OR).

Die Geschäftsbücher und damit auch sämtliche Belege sind von der Unternehmung schliesslich sorgfältig und geordnet aufzubewahren (Art. 5 der Verordnung über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher vom 24. April 2002 [GeBüV]).

Die Verletzung des Belegprinzips bzw. der Dokumentationspflicht kann je nach Ausmass dazu führen, dass die Buchhaltung als Ganzes als nicht ordnungsgemäss einzustufen ist. Die Steuerbehörde wird in einem solchen Fall in der Regel das Gesamtergebnis oder das Ergebnis gewisser mangelhaft geführter Buchhaltungskonten nach Erlass einer Auflage und einer Mahnung nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen. Alternativ dazu steht es ihr aber auch frei, die Buchhaltung lediglich um diejenigen Buchungen zu korrigieren, für welche trotz Auflage keine den obigen Bestimmungen entsprechende Belege vorhanden sind.

c) aa) Aus steuerrechtlicher Sicht liegt geschäftsmässig unbegründeter Aufwand vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 74 DBG und § 64 N 162 StG).

bb) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG und § 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG und § 133 Abs. 2 StG). Der Steuerpflichtige muss im Weiteren alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG und § 135 Abs. 1 und 2 StG).

cc) Hinsichtlich der Beweislast im Steuerrecht gilt, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, so ist aufgrund der objektiven Beweislast zuungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 130 N 27 DBG). Es obliegt der Gesellschaft nachzuweisen, dass der von ihr verbuchte – steuermindernde – Aufwand geschäftsmässig begründet ist. 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 vor (Art. 126 DBG bzw. § 135 Abs. 1 StG; BGr, 16. Juli 2013, 2C\_273/2013 und 2C\_274/2013, E. 3.4).

dd) Die Steuerpflichtigen haben im Licht von Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. § 135 Abs. 21 StG selber in geeigneter Weise sicherzustellen, dass sie ihre steuerlichen Pflichten im Veranlagungsverfahren gehörig erfüllen können. Dazu haben die verantwortlichen Personen jeweils aktuell, also zeitnah, die den geschäftlichen Zweck der Ausgaben erhellenden Tatsachen festzuhalten (vgl. VGr, 20. Februar 2013, SB.2012.00125, E. 2.3). Die Erstellung des Sachverhalts im Zusammenhang mit dem Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit nach DBG bzw. StG erfordert demnach eine über die oben erläuterten (formellen) zivilrechtlichen Erfordernisse hinausgehende

Mitwirkung: Es muss auf Verlangen – falls von der Steuerbehörde verlangt – ungeachtet der Qualität der Belege bzw. der Buchhaltung eine umfassende und substanziierte Sachdarstellung der erhaltenen Leistung vorliegen. Ohne eine solche Sachdarstellung kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von vornherein nicht erbracht werden. Aus steuerrechtlicher Sicht muss der Geschäftsbezug auf Verlangen der Steuerbehörde Buchungsposition für Buchungsposition im Einzelfall dargetan und nachgewiesen werden. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist gehalten, den Sachverhalt so detailliert zu schildern und zu beweisen, dass dieser sämtliche für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00080 = STE 2011 B 93.5 Nr. 25).

2. a) Entgegen der Ansicht der Pflichtigen erfüllen die 41 eingereichten Rechnungen der D GmbH die strengen obligationenrechtlichen Voraussetzungen, welche Buchhaltungsbelege erfüllen müssen, nicht. Die Pflichtige war in der Wahl der Belege keineswegs frei. Wie oben dargelegt, sind diejenigen Unterlagen als Belege in die Buchhaltung aufzunehmen, welche allermindestens neben der Rechnungssumme, dem bezahlten Betrag und den Vertragsparteien eine genügende Umschreibung der bezogenen Dienstleistung enthalten. Die tatsächlich verbuchten Rechnungen geben keinen Aufschluss darüber, an welchen Objekten und in welchem Umfang Gipserarbeiten durchgeführt wurden. Weiter fehlen die genaue Bezeichnung der jeweils in Frage stehenden Liegenschaft sowie Angaben über Arbeitsstunden, die Anzahl der eingesetzten Arbeiter und die Art der Arbeiten. Üblicherweise enthalten die durch den Auftragnehmer angefertigten Arbeitsrapporte diese Informationen. Auf über der Hälfte der Rechnungen wird unter Nennung der jeweiligen Nummer auf Rapporte verwiesen, die indessen trotz ausdrücklicher Aufforderung des kantonalen Steueramts vom 18. Januar 2019 und Mahnung vom 6. März 2019 nicht eingereicht wurden. Sollte die D GmbH betreffend die übrigen Rechnungen, die keinen Verweis auf einen Rapport enthalten, von sich aus keine (schriftliche) Rechenschaft über die von ihr geleisteten Arbeiten abgelegt haben, wäre es an der Pflichtigen gelegen, entsprechende Aufzeichnungen sofort, d.h. vor Zahlung des Rechnungsbetrags, erhältlich zu machen. Weiter hätte die Pflichtige angesichts des in Frage stehenden Auftragsvolumens und der in der Baubranche immer latent vorhandenen Haftungsansprüche aus Vorsichtsgründen auf jeden Fall vor Arbeitsbeginn auf dem Abschluss von beidseitig unterzeichneten Werkverträgen beharren müssen, welche ebenfalls als Belege zu den Geschäftsbüchern hätten

genommen werden müssen. Auch auf diesen Umstand wies das kantonale Steueramt mit Auflage und Mahnung ausdrücklich hin.

b) Fehlende Buchungsbelege führen dazu, dass der entsprechende Aufwand – bereits aus handelsrechtlicher Sicht – nicht anerkannt wird. Die Vorinstanz hat die durch die D GmbH in bar vereinnahmten Beträge deshalb zu Recht in vollem Umfang nicht zum Abzug zugelassen, was zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs führt. Weil das Steuerrecht wie weiter oben erläutert (in einem ersten Schritt) mit dem Massgeblichkeitsprinzip auf der (zivilrechtlich einwandfreien) Handelsbilanz aufbaut, erübrigen sich Ausführungen zur steuerrechtlich normierten geschäftsmässigen Begründetheit des verbuchten Aufwands.

Der Hinweis darauf, dass der einzige Inhaber und Geschäftsführer der D GmbH, P, nach der konkursamtlichen Löschung seiner Firma am ... 2018 ins Ausland abgereist ist, hilft der Pflichtigen nicht weiter. Die Buchhaltungsbelege (Verträge, Rapporte, Quittungen, Rechnungen) hätten wie oben ausgeführt von ihr selber sorgfältig archiviert und aufbewahrt werden müssen (Art. 5 GeBüV). Keineswegs hat sie sich darauf verlassen dürfen, dass die Unterlagen jederzeit beim Auftragnehmer erhältlich sein würden.

3. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]