

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 852/2018

Urteil vom 9. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz, Haag,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom 7. August 2018 (SB.2018.00077, SB.2018.00078).

Sachverhalt:

A.

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat statutarischen und steuerrechtlichen Sitz in U. \_\_\_\_\_ / ZH. Sie wird von zwei natürlichen Personen gehalten, die sich im Bereich der Zahnprothetik betätigen. Die Steuerpflichtige ist Eigentümerin zweier Flugzeuge. Sie vermietete diese in der hier interessierenden Steuerperiode 2015 ausschliesslich an die beiden Aktionäre und hielt die Flugzeuge ständig zu deren Verfügung.

B.

In der Steuererklärung zur Steuerperiode 2015 deklarierte die Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich einen steuerbaren Gewinn von Fr. 126.-- sowie für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 50'126.--. Das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH) erachtete die von der Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen als ungenügend. Trotz Aufforderung und Mahnung reichte die Steuerpflichtige keinen (in den Augen des KStA/ZH) ordnungsgemässen Jahresabschluss nach, weshalb das KStA/ZH mit Veranlagungsverfügungen vom 9. März 2017 einen Zuschlag nach pflichtgemässen Ermessen vornahm. Dies führte für beide Steuerarten zu einem steuerbaren Gewinn von Fr. 30'000.-- und für die Staats- und Gemeindesteuer zu einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 172'000.--. Die Einsprachen blieben erfolglos (Einspracheentscheide des KStA/ZH vom 27. Oktober 2017), worauf das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die Rechtsmittel der Steuerpflichtigen teilweise guthiess. Es setzte den steuerbaren Reingewinn für alle Steuerarten auf Fr. 18'400.-- und das steuerbare Kapital für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 167'400.-- herab.

C.

In der Folge gelangte die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, dessen 2. Abteilung die Beschwerden mit Entscheid SB.2018.00077 / SB.2018.00078 vom 7. August 2018 abwies. Das Verwaltungsgericht erkannte hauptsächlich, soweit beantragt werde, dass "zur Rechenschaft" gezogen werden solle, wer weiterhin die Mangelhaftigkeit der Bücher behauptete, sei dies mit der Aufsichtsbeschwerde vorzubringen (angefochtener Entscheid E. 2). Die Rügen der Verletzung von Art. 127 Abs. 3, Art. 29 Abs. 2, Art. 27 bzw. Art. 94 BV und die Kritik an der wirtschaftlichen Doppelbelastung seien entweder nicht zu hören oder unbegründet. Die Verhältnisse

zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilshabern hätten dem Drittvergleich zu genügen. Das Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV vom 6. Juni 1997 (Ermittlung und Aufrechnung des verdeckten Eigenkapitals) sei nicht zu beanstanden, ebenso wenig wie der Umstand, dass es nun - entgegen der in früheren Steuerperioden geübten Praxis - zur Aufrechnung komme. Die Sichtweise der Mehrwertsteuer vermöge nichts zu präjudizieren (E. 3.1). Die Bücher litten an erheblichen Mängeln (fehlende Kontierung, fehlendes Journal, teils fehlende Aufbewahrung, vorhandene Belege ungeordnet und teils unleserlich) und der

Gewinn sei durch geschäftsmässig unbegründeten Aufwand gezielt neutralisiert worden, um die unerwünschten Folgen der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu beheben. Die Voraussetzungen der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen lägen daher vor (E. 3.2 und 3.3). Das Steuerrekursgericht habe seine Methodik detailliert und nachvollziehbar dargelegt. Es habe den Drittvergleichspreis anhand der Kostenaufschlagsmethode ("cost-plus method") ermittelt, die geschäftsmässig nicht begründeten Mietzinse und Fahrzeugkosten aufgerechnet und zutreffend das Kreisschreiben Nr. 6 herangezogen. Der Unrichtigkeitsnachweis sei nicht erbracht (E. 3.4 und 3.5).

D.

Mit Eingabe vom 4. September 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Mit Eingabe vom 18. September 2018 (Eingang beim Bundesgericht) reicht sie innert Frist den angefochtenen Entscheid und weitere Unterlagen nach. Die Begründung geht im Wesentlichen dahin, einen "nicht vorhandenen Gewinn zu besteuern" stelle einen "kompletten Unsinn" dar. Der Cost-plus-Ansatz (Zuschlag von fünf bis zehn Prozent) sei weltfremd und willkürlich. Die Buchhaltung genüge den Anforderungen an kleinere Unternehmen. Verletzt seien Art. 2, 8 und 18 ZGB, Art. 9 und 94 BV sowie der Grundsatz von Treu und Glauben. Das Kreisschreiben Nr. 6 sei nur bis zur Steuerperiode 1998 anwendbar gewesen.

E.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; BGE 142 V 395 E. 3.1 S. 397), aber nur die geltend gemachten Rügen (BGE 142 V 2 E. 2 S. 5), es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 142 I 99 E. 1.7.1 S. 106).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 144 V 173 E. 1.2 S. 175). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.3).

X. Direkte Bundessteuer

## 2.

2.1. Die Veranlagungsbehörde ist direktsteuerlich gehalten, den steuerbaren Gewinn (oder Teile davon) nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (Art. 130 Abs. 2 DBG), sofern trotz Mahnung entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (erste Tatbestandsvariante, Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung) oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen können (zweite Tatbestandsvariante, Verstoss gegen die materiellen Regeln der Buchführung; Urteil 2C 1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.2, in: ASA 86 S. 792 zum insofern gleichartigen Mehrwertsteuerrecht).

2.2. Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagungsverfügung, die vollständig oder zumindest teilweise aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten und bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler, was bedeutet, dass die steuerpflichtige Person sich nicht darauf beschränken kann, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu beanstanden (auch hierzu Urteil 2C 1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.4). Die steuerpflichtige Person kann im Einspracheverfahren entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies alles trifft gleichsam auf das kantonale Beschwerdeverfahren zu. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (Urteil 2C 290/2018 vom 25. Juni 2018 E. 2.2.1).

2.3. Bezüglich der bundesgerichtlichen Kognition gilt folgendes: Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zulässt. Trifft dies zu, ist zu klären, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Auch dies ist eine Rechtsfrage. Sachgerecht ist ein Vorgehen, das nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört hingegen zu den Tatfragen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung, wie dargelegt, nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (wiederum Urteil 2C 1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.3).

## 3.

3.1. Die Vorinstanz hat beweiswürdigend erkannt, die Aufzeichnungen litten an erheblichen Mängeln (fehlende Kontierung, fehlendes Journal, teils fehlende Aufbewahrung, vorhandene Belege ungeordnet und teils unleserlich; Sachverhalt, lit. C). Die Steuerpflichtige hält dem in ihrer verhältnismässig knappen, nicht durchwegs sachorientierten Beschwerde im Wesentlichen entgegen, wie in den Vorjahren habe sie Belege über Einnahmen und Ausgaben vorgelegt. Bilanz und Erfolgsrechnung seien rechtsgültig unterzeichnet worden. Ohnehin müsse bei den formellen Anforderungen auch die "Firmengrösse" berücksichtigt werden.

3.2. Dazu ist zweierlei festzuhalten: Zum einen bringt die Steuerpflichtige nichts vor, was die vorinstanzliche Beweismässigkeit als verfassungsrechtlich unhaltbar darstellen könnte, bleiben die Vorbringen doch höchst allgemein und verfehlt die Steuerpflichtige damit die ihr obliegende Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3 und 1.4). Entsprechend hat das Bundesgericht davon auszugehen, dass weder eine Kontierung, ein Journal noch überhaupt vollständige Aufzeichnungen bestehen. Zum andern ergibt sich daraus zwangsläufig, dass die Steuerpflichtige offenkundig gegen die handelsrechtlichen und auch direktsteuerlich zu beachtenden Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung verstossen hat. So unterliess sie namentlich die "vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte" (Art. 957a Abs. 1 Ziff. 1 und 2 und Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR). Ohne diese grundlegendste aller unerlässlichen Vorarbeiten ist ein verlässliches Bild über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens (Art. 958 OR) von vornherein ausgeschlossen. Wenn die Steuerpflichtige gewissermassen ein "KMU-Privileg" anruft, ist dies unbehelflich: Gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR unterliegen juristische Personen uneingeschränkt der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung. Diese reicht weiter als blosser Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben. Verlangt wird eine

Jahresrechnung, die sich aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang zusammensetzt (Art. 958 Abs. 2 OR; so auch Art. 125 Abs. 2 und 3 DBG).

3.3. Mit Blick darauf ist entgegen der Steuerpflichtigen nicht zu beanstanden, dass das KStA/ZH zu einem Ermessenszuschlag schritt. Es liegt ein Fall der ersten Tatbestandsvariante vor (vorne E. 2.1). Die Steuerpflichtige hätte den Unrichtigkeitsnachweis anzutreten und grobe methodische oder rechnerische Fehler aufzuzeigen gehabt (vorne E. 2.2), wobei der Ermessenszuschlag dann sachgerecht ist, wenn er nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht (vorne E. 2.3). Ob dies zutrifft, ist zwar eine Frage des Bundesrechts und daher von Amtes wegen zu prüfen, wobei die allgemeine Begründungspflicht herrscht (vorne E. 1.2). Die Steuerpflichtige lässt es indes mit einer Rekapitulation der Flugstundenpreise (Fr. 250.-- und Fr. 330.--) bewenden, wobei sie es unterlässt, in den Formen von Art. 106 Abs. 2 BGG darzutun, weshalb diese Ansätze verfassungsrechtlich unhaltbar, namentlich willkürlich, übersehen worden sein sollten. Wenn sie alsdann darzutun scheint, in der Aviatikbranche falle ein Cost-plus-Ansatz von vornherein ausser Betracht, entbehrt dies jeder Grundlage. Die betriebswirtschaftliche Kritik erschliesst sich nicht, zumal die Steuerpflichtige zu übersehen scheint, dass Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilsinhabern in jedem Fall dem Drittvergleich ("dealing at arm's length"; Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 4 DBG) zu genügen haben (dazu Urteil 2C 655/2018 vom 22. August 2018 E. 4.3 mit Hinweisen). Ob das KStA/ZH dies in Vorperioden anders beurteilt hat, ist von keinem weiteren Belang. Solange keine individuell-konkrete Zusicherung vorliegt und die übrigen praxisgemässen Voraussetzungen bestehen, was die Steuerpflichtige auch gar nicht behauptet, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die Sach- und Rechtslage in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen (Art. 9 BV; Urteile 2C 957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.5; 2C 853/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 3.4.2, in: ASA 86 S. 416, StE 2018 B 97.41 Nr. 30; 2C 997/2016 vom 10. November 2016 E. 3.3.2, in: ASA 85 S. 388, StE 2017 A 21.14 Nr. 26, StR 72/2017 S. 148; je mit Hinweisen).

3.4. Die Steuerpflichtige listet ferner eine Reihe von Rechtsnormen auf, die sie als verletzt betrachtet (Art. 2, 8 und 18 ZGB, Art. 9 [unter dem Aspekt des allgemeinen Willkürverbots und des Gebots des Verhaltens nach Treu und Glauben] sowie Art. 94 BV). Die Rügen sind pauschaler Natur und recht weit hergeholt. Soweit es sich um Bundesgesetzrecht handelt, ist ein Zusammenhang nicht ersichtlich, soweit verfassungsmässige Individualrechte angerufen werden, scheidet die Rüge an Art. 106 Abs. 2 BGG. Was schliesslich das Kreisschreiben Nr. 6 betrifft, das nur bis zur Steuerperiode 1998 anwendbar gewesen sein soll, unterliegt die Steuerpflichtige offenkundig einem Irrtum. Das Kreisschreiben ist unvermindert in Kraft, ungeachtet dessen, dass die Kapitalsteuer auf eidgenössischer Ebene am 1. Januar 1998 entfallen ist (Art. 73 ff. DBG; AS 1998 669).

3.5. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

## XXV. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich

### 4.

Die dargelegten Rechtssätze zur direkten Bundessteuer finden ihr Gegenstück namentlich in Art. 46 Abs. 3, Art. 48 Abs. 2 und Art. 24 Abs. 1 StHG. Der Kanton Zürich hat das hier massgebende Harmonisierungsrecht in allen Teilen in das Steuergesetz [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) überführt. Es kann daher auf das Gesagte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch kantonrechtlich unbegründet und abzuweisen.

## XXV. Kosten und Entschädigung

### 5.

5.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen.

5.2. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015, wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2015, wird abgewiesen.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.

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

Lausanne, 9. Oktober 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher