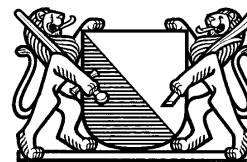


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.100
1 ST.2016.125

Entscheid

12. September 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A GmbH,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

Beschwerdegegnerin,

2. **Staat Zürich,**

Rekursgegner,

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2014 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2014**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) gehört B und hat ihren Sitz seit der Gründung im Jahr 1998 in C. Zweck der Gesellschaft war ursprünglich nur der Verkauf von D-Dienstleistungen. Als weiteres Geschäftsfeld kam im April 2014 der Handel mit E und entsprechenden F dazu. Die Pflichtige bezahlte ihren Angestellten im Geschäftsjahr 2014 Bruttolöhne von insgesamt Fr. 168'000.-, wovon Fr. 144'000.- auf B entfielen. Letzterer fungierte als Geschäftsführer und zeichnete für den D-Bereich verantwortlich. Um den E- und F-Bereich kümmerte sich die ebenfalls von der Firma angestellte Ehefrau von B. Aufgrund der mässigen Auftragslage im Zusammenhang mit D-Beratungen und der hohen Investitionen in den Bereich "E" resultierte gemäss Jahresrechnung und Steuererklärung 2014 ein Verlust von Fr. 21'776.-, bei einem Gesamtumsatz von Fr. 286'375.-.

In der Erfolgsrechnung 2014 belief sich die Position "Reisespesen" auf Fr. 20'269.-. Für die Bewirtung von Kunden wies die Pflichtige einen Betrag von Fr. 8'124.- aus. Mit Auflage vom 8. Februar 2016 bat die Steuerkommissärin die Pflichtige u.a., für diese beiden Positionen Kontoauszüge einzureichen. Nachdem die verlangten Unterlagen beim Steueramt eingegangen waren, erfolgte am 19. Februar 2016 eine zweite Auflage mit der Aufforderung, u.a. zusätzlich die Buchhaltungsbelege beizubringen. Die Steuerkommissärin wies dabei ausdrücklich darauf hin, dass Kreditkartenabrechnungen als Nachweis nicht genügten, sondern vielmehr die zugrundeliegenden Original- bzw. Ursprungsbelege einzureichen seien.

Die Pflichtige kam der Aufforderung am 27. Februar 2016 in Bezug auf folgende Belege nach (bei Auslandwährungen ungefähre Umrechnung in CHF):

90	...-...14	3 Hotelübernachtungen G	Fr. 230.-
172	...-...14	Konsumationen und Ausflüge Schiffsreise auf Kreuzfahrtschiff "H", USA	Fr. 3'015.20
191	...14	Mahlzeit Restaurant I, 2 Personen	Fr. 66.-
192	...14	Taxifahrt I	Fr. 37.50

196 ...14	J, Kauf Getränke und Reinigungsmittel	Fr. 201.50
197 ...14	J, Kauf Getränke und Reinigungsmittel	<u>Fr. 350.90</u>
Total		Fr. 3'901.10.

Die übrigen Buchungen in den beiden fraglichen Konten waren weiterhin nicht durch die zugrunde liegenden Rechnungen belegt. Die Steuerkommissärin mahnte ihre Auflage deshalb mit Verfügung vom 21. März 2016. Am 23. März 2016 legte die Pflichtige folgende weiteren Belege ins Recht:

76 ...-...14	3 Hotelübernachtungen in K	Fr. 520.82
133 ...14	L Konzert, Letzigrund, 2 Pers.	Fr. 742.30
285 ...15	M, Hallenstadion, 2 Personen [verbucht als Beleg 409,14]	Fr. 285.80
389 ...15	N Konzert, 2 Personen	Fr. 432.30
392-...14	Hotelübernachtung in G	Fr. 92.12
394-...14	Hotelübernachtungen in O	Fr. 138.05
410 ...-...14	Hotelübernachtungen in P	<u>Fr. 271.86</u>
Total		Fr. 2'483.25.

2. Am 12. April 2016 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode vom 1.1.2014 - 31.12.2014, in Abweichung von der Deklaration mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'600.-, bei einem Eigenkapital von Fr. 535'155.-. Die gleichentags ergangene Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern für dieselbe Steuerperiode lautete ebenfalls auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'600.- und auf ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 535'000.-.

Die Steuerkommissärin sah sich dabei angesichts des Fehlens ordentlicher Buchhaltungsbelege gezwungen, den Saldo der beiden Buchhaltungskonten "Reisespesen" und "Bewirtung Kunden" nach pflichtgemäßem Ermessen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf Fr. 3'000.- (Reisespesen; statt wie verbucht Fr. 20'269.-) bzw. Fr. 2'000.- (Bewirtung Kunden; statt wie verbucht Fr. 8'124.-) festzusetzen.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit separaten Entscheiden vom 20. Mai 2016 ab. Im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern auferlegte es der Pflichtigen zudem die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 150.-.

C. Mit Eingaben vom 27. Mai 2016 erhob die Pflichtige gegen die Einspracheentscheide Beschwerde und Rekurs mit dem Antrag, auf die Aufrechnungen bei den Reisespesen und der Bewirtung der Kunden sei weitgehend zu verzichten, was zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- führe.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 13. Juni 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Am 6. Juli 2016 nahm die Pflichtige hierzu Stellung. Mit Eingabe vom 8. August 2016 erneuerte die Steuerbehörde ihren Antrag auf Abweisung und verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) 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 weitem 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).

bb) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ein-

wandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor.

cc) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG und § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1), und (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos 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). 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).

b) aa) aaa) Die Buchhaltung ist nach allgemein anerkannten kaufmännischen Regeln ordnungsgemäss zu führen und hat dabei insbesondere den Grundsätzen der (Bilanz-)Wahrheit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit zu genügen (vgl. Art. 957 ff. altOR [in der aufgrund der Übergangsbestimmungen Art. 2 Abs. 1 zur Änderung vom 23. Dezember 2011 im Jahr 2014 noch geltenden Fassung] sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 9 DBG und § 64 N 18 StG). 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). In den neuen, ab 2015 geltenden obligatorischen Bestimmungen zur Buchführung sind die genannten Grundsätze (zumindest teilweise) kodifiziert worden. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR verlangt den Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge. Als Buchungsbeleg gelten sodann gemäss Abs. 3 "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".

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 bezahlten Betrag, 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. Eine Verletzung des Belegprinzips bzw. der Dokumentationspflicht führt dazu, dass die Buchhaltung als Ganzes als nicht ordnungsgemäss anzusehen ist, denn die Belege erfüllen gleich zwei zentrale Funktionen: Sie dienen gleichermaßen sowohl der Substanziierung als auch dem Beweis der Geschäftsvorfälle.

Ob die Unternehmung darüber hinaus die Pflicht trifft, mit Blick auf ihre Dokumentationspflicht auf die Ausstellung von gewissen Dokumenten (z.B. eine vollständige, alle Angaben enthaltende Quittung oder eine detaillierte Abrechnung über erhaltene Dienstleistungen) für die Zwecke der Buchhaltung zu bestehen, wenn sie von der Erbringerin einer Dienstleistung oder vom Verkäufer zunächst nicht ausgestellt wurden, kann vorliegend offenbleiben. In solchen Fällen dürfte es darauf ankommen, wie gewichtig die Transaktion ist und ob das Vorgehen des Vertragspartners im normalen Geschäftsverkehr als üblich anzusehen ist. So kommt es immer noch vor, dass die Kassensstreifen gewisser Registrierkassen lediglich den Frankenbetrag abbilden und eine Angabe etwa der gekauften Gegenstände fehlt. Unter Umständen müssten solch unvollständige Belege durch das Unternehmen selber bei der Verbuchung entsprechend handschriftlich oder durch einen Eigenbeleg zu ergänzen wären. Auch das spielt indessen vorliegend keine Rolle.

bbb) Vollständigkeit bedeutet, dass alle Geschäftsvorfälle mit mittelbarem oder unmittelbarem Einfluss auf Grösse und Zusammensetzung der Aktiven, des Fremdkapitals und des Eigenkapitals, d.h. alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle, in jenem Zeitpunkt verbucht werden müssen, in dem sie rechtlich und/oder wirtschaftlich wirksam werden. Je nach Art des Geschäftsvorfalles ist der Zeitpunkt, in dem er buchungspflichtig wird, verschieden (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, S. 40). Nach der Soll-Methode sind Forderungen jeweils bei ihrer Entstehung einzubuchen. Die Begleichung der – beispielsweise bei zweiseitigen Verträgen durch Vertragsabschluss entstandene – (Geld-)Schuld ist, sofern sie nicht zeitgleich stattfindet, mittels einer späteren, separaten Buchung festzuhalten.

bb) Kreditkarten-Transaktionen sind von mehreren Rechtsbeziehungen geprägt, die strikt auseinanderzuhalten sind. Das Schuldverhältnis zwischen dem Besteller und dem Verkäufer bzw. dem Dienstleistungserbringer steht in aller Regel im Vordergrund: Der Vertrag über das im Internet per Mausclick oder – bei Verwendung eines Tablets – per Antippen mit dem Finger bestellte elektronische Gerät, die konkludente Einigung über den Preis für die anlässlich des Restaurantbesuchs konsumierten Speisen und Getränke, die Vereinbarung über die im Internet oder am Telefon gebuchte Bahnreise oder Hotelübernachtung. Für diese Geschäftsvorgänge bildet zwingend die durch den Leistungserbringer ausgestellte (Ab-)Rechnung bzw. die meist elektronisch, von Hand oder von der Registrierkasse ausgestellte bzw. gedruckte detaillierte Quit-

tung den Buchhaltungsbeleg (im Ergebnis ausdrücklich StRG, 25. September 2013, 2 DB.2011.188/2 ST.2011.263, E. 1/b/bb/bbb/cccc und VGr, 12. Februar 2014, SB.2013.00138, E. 3.2.2). Dieses Element der Transaktion ist folgerichtig gleichentags im Aufwandkonto und bei den Kreditoren aufzuführen (die Buchung lautet Aufwand/Kreditoren bzw. neu Aufwand/Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung, VLL).

Die Bezahlung des Preises erfolgt mit der Kreditkarte über ein kompliziertes Vertragsverhältnis (Innominatkontrakt), bei dem im Drei-Parteien-System der Kartenhinhaber (vorliegend die eine Leistung beziehende Gesellschaft), der Kartenherausgeber (identisch mit der Kreditkartenorganisation) und der Kartenannehmer (vorliegend der oben erwähnte Leistungserbringer) beteiligt ist. Im Vier-Parteien-System ist zusätzlich noch eine Bank eingebunden. (vgl. Amstutz/Morin, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 6. A., 2015, Einl. vor Art. 184 ff. N 215 f., N 220 sowie N 226, a.z.F.). Den Kartenherausgeber trifft u.a. die Pflicht der Zahlung an den Kreditkartenannehmer. Der Kreditkarteninhaber muss den (zumeist wohl monatlich) von der Kreditkartenorganisation in Rechnung gestellten Betrag überweisen, ansonst er eine Überziehungsgebühr schuldet. Anlässlich der Überweisung ist die im Kreditorenkonto (Passivkonto) aufgeführte oben beschriebene Forderung jeweils wieder auszubuchen, unter entsprechender Reduktion des Kontokorrent- bzw. Bankkontos (Passiv- oder Aktivkonto; die Buchung lautet: Kreditoren/Bank). Für diesen zweiten Buchungsvorgang sind zwingend *zwei Belege* erforderlich: Einerseits die Kreditkartenabrechnung und andererseits der Bankbeleg über die Belastung des Bankkontos, ansonst die Unternehmung einerseits das Belegprinzip bzw. die Dokumentationspflicht und andererseits das Gebot der Vollständigkeit verletzt hat.

cc) Nicht vorhandene Belege und die systematische Verletzung des Gebots der Vollständigkeit stellen – sofern es sich nicht um einzelne, unwesentliche "Flüchtigkeitsfehler" handelt – wie ein fehlendes Kassenbuch einen gravierenden formellen Mangel dar, mit der Folge, dass die Steuerbehörden für die Ermittlung des entsprechenden Saldos nicht auf die Buchhaltung abstellen können. Folge der dadurch bewirkten Unklarheit ist alsdann die Vornahme einer Ermessensveranlagung, da die Erkenntnislücke nicht anderweitig geschlossen werden kann.

2. Wie eingangs beschrieben hat die Pflichtige trotz unmissverständlich formulierter Auflage vom 19. Februar 2016 und Mahnung vom 21. März 2016 eine nur unwesentliche Anzahl der in den Konten "Reisespesen" und "Bewirtung von Kunden" enthaltenen Buchungen durch die zwingend erforderlichen Abrechnungen der jeweiligen Leistungserbringer belegt. Die eingereichten Kreditkartenabrechnungen genügen – wie dies bereits die Vorinstanz richtigerweise festgestellt hat – in einer ordentlich geführten Geschäftsbuchhaltung nicht als Belege. Der Einwand der Pflichtigen, sie habe die Zahlungen in der Regel über das Internet vorgenommen und verfüge deshalb weder über Rechnung noch Originalbeleg, klingt wenig glaubhaft. Für im Internet bestellte Waren und Dienstleistungen versenden die Vertragspartner durchwegs auf elektronischem Weg detaillierte Bestätigungen, die die Pflichtige sehr wohl hätte aufbewahren und in die Buchhaltung aufnehmen können. Im Übrigen wäre es ihr ein Leichtes gewesen, nachträglich mit den entsprechenden Unternehmen Kontakt aufzunehmen, um die Urbelege erhältlich zu machen. Die Pflichtige hat sodann die nicht über das Internet bestellten, vor Ort direkt abgerechneten Leistungen ebenfalls grösstenteils nicht mit den notwendigen Abrechnungen und Quittungen belegt. Dass sie diese nicht aufbewahrt hat, ist ihrer eigenen Nachlässigkeit zuzuschreiben. Die Versäumnisse der Pflichtigen wiegen schwer, denn die meisten Geschäftsvorfälle sind bezüglich Art und Datum weder substantiiert noch bewiesen, weshalb auf die Buchhaltung in Bezug auf die betroffenen beiden Konten nicht abgestellt werden kann. Die Steuerbehörde hat den in den beiden Konten "Reisespesen" und "Bewirtung von Kunden" verbuchten Aufwand mit Entscheid vom 12. April 2016 deshalb zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt.

3. a) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann der Steuerpflichtige binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG). Nicht erforderlich sind dabei grundsätzlich Antrag und Begründung. Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann der Steuerpflichtige diese nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2). Die Begründung stellt hier eine Prozessvoraussetzung und damit ein Gültigkeitserfordernis der Einsprache dar (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551; 123 II 552 E. 4c S. 557 f.). Erfüllt die Einsprache

diese Anforderungen nicht, tritt das kantonale Steueramt darauf nicht ein (Pra 1988 Nr. 151 = ASA 67, 66). Genügt im steuerbehördlichen Verfahren die Einsprache bzw. im steuerrekursgerichtlichen Verfahren die Eingabe dem Begründungserfordernis, so kann der Steuerpflichtige die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG und § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Der Steuerpflichtige hat den entsprechenden Nachweis innert Rechtsmittelfrist selber zu erbringen, wobei ihm zwei Möglichkeiten offen stehen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG und Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden):

Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG, je mit Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Oftmals treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden.

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei

seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Fällung des Endentscheids vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (vgl. VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Die Pflichtige hat die fehlenden Urbelege weder mit der Einsprache noch mit Beschwerde und Rekurs eingereicht. Sie hat damit die verletzten Verfahrenspflichten nicht nachgeholt. Die Buchhaltung erweist sich auch im vorliegenden Verfahrensstadium als formell mangelhaft. Die Ermessenseinschätzung bleibt daher als solche bestehen und ist nur noch – unter Berücksichtigung der Akten – auf Willkür hin zu prüfen.

c) aa) Wie die Steuerbehörde schon im Einspracheentscheid ausführt, erscheint die Schätzung der Reisespesen auf Fr. 3'000.- und der Ausgaben für die Bewirtung von Kunden auf Fr. 2'000.- für eine im Bereich der D-Beratung und dem Handel mit F tätige Firma mit einem Umsatz von Fr. 286'375.- keineswegs als zu niedrig. Erwähnenswert ist dabei, dass sie für die Zwecke des Transports auch ein Fahrzeug besitzt, für welches sie einen Aufwand von immerhin fast Fr. 3'500.- geltend macht. Auch mit Blick auf das (bescheidene) Auslandsengagement erscheint die Schätzung als durchaus angemessen, hat die Pflichtige doch lediglich die Notwendigkeit der Reise der für den F-Bereich verantwortlichen Ehefrau des Firmeninhabers B nach K zum zweitägigen Q Kurs im ... 2014 genügend nachgewiesen, wofür grosszügigerweise rund Fr. 500.- für ein Hotelzimmer sowie Fr. 150.- für den Flug als angemessen erscheinen, die weit unter den geschätzten Beträgen liegen. Für B bestand – soweit aus den Akten ersichtlich – keine Notwendigkeit, seine Ehefrau zum Kurs zu begleiten. Dass er mit der Firma R Gespräche geführt hat, bleibt vielmehr eine reine Behauptung. Die sinngemässe Begründung, die Reise nach G habe allein dem Zweck gedient, dort in einem Laden für Euro 2'800.- S zu erstehen, erscheint zumindest als zweifelhaft, ebenso finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die bei der J erstandenen Getränke und Reinigungsmittel einem geschäftlichen Zweck dienten. Darüber, ob in I, O, G oder in den USA geschäftliche Aktivitäten, seien es Kontakte mit Lieferanten oder Kundengespräche, stattfanden, kann aufgrund der Aktenlage nicht beurteilt werden. Ebenso bleibt schliesslich im Dunkeln, ob auf hoher See Internetkosten anfielen: Die in der

Abrechnung der Kreuzfahrtsgesellschaft "H" verwendeten Abkürzungen lassen sich ohne weiter gehende Erläuterungen jedenfalls nicht in diesem Sinn auslegen.

bb) Die Reisetätigkeit des Firmeninhabers und Geschäftsführers B und seiner Ehefrau bzw. der Besuch von Veranstaltungen, die sich aus den Kommentaren der Pflichtigen zu den strittigen Buchhaltungskonten ergeben, weisen im Übrigen weitgehend Freizeit- bzw. Feriencharakter auf. Aufgeführt sind ein ZVV-Abonnement für die Ehefrau, Konzert- und Eventtickets in der Schweiz (N, M, etc.), Flugtickets für gemeinsame Reisen in die USA und Europa, anlässlich einer Kreuzfahrt in die Karibik getätigte Ausgaben (H), Mitarbeitergeschenke, zahlreiche Hotelübernachtungen in Europa und den USA, zahlreiche Konsumationen in Restaurants sowie Besuche in Vergnügungsparks und Museen. Die Ausgaben dienen damit vorwiegend nicht einem geschäftlichen Zweck sondern der privaten Lebenshaltung und sind damit in erster Linie als geldwerte Leistungen an den Firmeninhaber B und dessen Ehefrau zu qualifizieren, die einer Drittperson in diesem Umfang niemals zugebilligt worden wären (vgl. zum Ganzen BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.; 115 Ib 274 E. 9b S. 279; ASA 69, 202 E. 2; 68, 246 E. 3a; je mit weiteren Hinweisen). Der Grund für die Leistungen lag ganz offensichtlich überwiegend im Beteiligungsverhältnis (*causa societatis*). Der verbuchte Aufwand wäre deshalb ohnehin um einen namhaften Privatanteil zu kürzen.

Der Pflichtigen ist zwar beizupflichten, wenn sie dafürhält, dass sowohl B als auch dessen Ehefrau gleichzeitig auch Mitarbeiter der Firma waren, und damit in Bezug auf gewisse geringere Ausgaben auf eine Lohnzahlung oder Lohnnebenleistung geschlossen werden könnte (z.B. ZVV-Abonnement, Jahresendausflug, Rahmenprogramm, Geschenke, Besuch von Konzerten und Veranstaltungen). Ist der Firmeninhaber gleichzeitig Mitarbeiter der juristischen Person, ist nämlich nach einigen Autoren zu prüfen, ob eine bestimmte Leistung wie eine Lohnzahlung oder Lohnnebenleistung auf geschäftliche Gründe oder aber auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführen ist (vgl. Brülisauer/Poltera, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2.A., 2008, Art. 58 N 147 DBG). Allerdings geht es nicht an, Aufwandpositionen, welche steuerlich nicht anerkannt werden, umzuqualifizieren, mit dem Zweck, das Gesamtergebnis nicht zu verändern und Aufrechnungen zu vermeiden. Solche Vorkehren bzw. Manipulationen sind (ertrags- bzw. einkommens)steuerlich unbeachtlich, jedenfalls dann, wenn die Leistung – wie hier – direkt oder indirekt dem Aktionär oder Gesellschafter zugutekommt. Deshalb ist es nicht statthaft, Spesenvergütungen an den mit-

arbeitenden Aktionär oder Gesellschafter (oder eine nahestehende Person), welchen steuerlich kein Aufwandcharakter zuzumessen ist, in Lohn umzuwandeln (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2.A., 2008, Art. 20 N 54a DBG).

Die ermessensweise Schätzung erscheint damit auch mit Blick auf die Tatsache, dass es sich bei den Ausgaben wohl weitgehend um geldwerte Leistungen an nahestehende Personen handelt, nicht als überhöht oder gar als willkürlich.

cc) Nach dem Gesagten spricht nichts dafür, die Schätzung der Steuerbehörde nach oben zu korrigieren. Beschwerde und Rekurs sind folglich abzuweisen.

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

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]