



Entscheid

12. September 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunski

In Sachen

a gmbh,

vertreten durch B Treuhand GmbH,

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

hat sich ergeben:

A. Die a gmbh (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt das Erbringen von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Nutzung von Immobilien, insbesondere die Bewirtschaftung, Verwaltung und Organisation von Sachressourcen auf eigene und/oder fremde Rechnung, sowie die Herstellung von und den Handel mit Gütern aus diesen Bereichen. Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 23. Juni 2016 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige sowohl für die direkte Bundessteuer 2014 als auch für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 50'000.- sowie einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 60'000.-. Die Veranlagung bzw. Einschätzung erfolgte nach pflichtgemäsem Ermessen, da die Pflichtige – wie bereits im Vorjahr – trotz Mahnung vom 5. November 2015 keine Steuererklärung eingereicht hatte.

B. Dagegen erhobene Einsprachen, womit die Steuererklärung 2014 nachgereicht wurde, wies das kantonale Steueramt am 28. Februar 2017 ab, nachdem es von der Pflichtigen am 1. Dezember 2016 und 3. Januar 2017 erfolglos diverse Kontoblätter und Belege eingefordert hatte. Ausserdem auferlegte es der Pflichtigen für das Einspracheverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 Verfahrenskosten von Fr. 500.-.

C. Am 28. März 2017 liess die Pflichtige dem kantonalen Steueramt die im Einspracheverfahren einverlangten Unterlagen nachreichen. Zudem wies sie darauf hin, dass sie diese Unterlagen mit normaler A-Post bereits am 27. Januar 2017 eingereicht habe. Am 28. April 2017 wies das kantonale Steueramt die verspätet erfolgte Eingabe der Pflichtigen an das Steuerrekursgericht weiter, welches für die Behandlung von Beschwerden und Rekursen gegen Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts betreffend direkte Bundes- sowie Staats- und Gemeindesteuern zuständig ist. Auf entsprechende Aufforderung des Steuerrekursgerichts hin reichte die Vertreterin der Pflichtigen am 22. Mai 2017 die Vertretungsvollmacht ein und bestätigte sinngemäss, dass sie mit ihrer Eingabe vom 28. März 2017 Beschwerde und Rekurs erheben wolle.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 15. Juni 2017 beantragte das kantonale Steueramt, die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen und den steuerbaren Reingewinn auf je Fr. 10'000.- herabzusetzen. Ferner seien die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen. Die Pflichtige verzichtete auf eine Stellungnahme zu diesen Anträgen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 139 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen vor. Die Vornahme einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung setzt also einen Untersuchungsnotstand voraus. Vorliegend hat die Pflichtige trotz öffentlicher Aufforderung und Mahnung vom 5. November 2015 keine Steuererklärung 2014 eingereicht. Damit ergingen die Ermessenseinschätzungen zu Recht, ist doch der Steuerpflichtige zur Einreichung des wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllten, persönlich unterzeichneten Steuerklärungsformulars samt den vorgeschriebenen Beilagen verpflichtet (Art. 124 Abs. 2 DBG und § 133 Abs. 2 StG).

2. Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG). Für diesen Nachweis stehen ihm zwei Möglichkeiten offen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 132 N 39 ff. DBG, auch zum Folgenden):

a) 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. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 132 N 63 f. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 140 N 75 f. StG, je mit Hinweisen). Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen an seine Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. Nur unter diesen Bedingungen ist der Unrichtigkeitsnachweis formell gehörig angetreten und hebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf. Erweist sich der Sachverhalt nach Abschluss einer daraufhin durchgeführten Untersuchung aber weiterhin als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 21 N 28).

b) Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, hat die Ermessenseinschätzung weiterhin Bestand. Der Steuerpflichtige kann aber noch darlegen und nachweisen, dass diese offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig 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 nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 52 DBG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 53 DBG).

c) Die Einsprachebehörde tritt auf diese Nachweise indessen nur ein, wenn die Einsprache rechtsgenügend begründet ist. Die Begründung stellt bei der Anfechtung einer Ermessenseinschätzung eine Prozessvoraussetzung dar (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 34 ff. DBG). Dabei genügt es in der Regel, wenn die bisher nicht vorgelegte, vollständig ausgefüllte und persönlich unterzeichnete Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Beilagen nachgereicht wird.

d) 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 Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

3. Mit der Einsprache hat die Pflichtige die Steuererklärung 2014 samt Beilagen nachgereicht. Darin deklarierte sie einen Verlust von Fr. 65'670.- und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 20'000.-. Bei der nachfolgenden Untersuchung, mit welcher sie aufgefordert wurde, Kontoblätter zu den Konti 1660 (Fahrzeuge, inkl. Fahrzeugausweise und Nachweise über verbuchte Privatanteile), 3300 (Fremdleistungen), 4300 (URE Büromaschinen und Einrichtungen) und 4770 (Buchhaltungskosten) unter Beilage der Rechnungen bezüglich der genannten Aufwandkonti einzureichen, wirkte sie jedoch nicht mit. Ihre Behauptung, die eingeforderten Unterlagen mit A-Post bereits am 27. Januar 2017 an das kantonale Steueramt abgeschickt zu haben, überzeugt nicht, da diese Sendung beim kantonalen Steueramt nie eingetroffen ist. Zudem vermochte die hierfür beweisbelastete Pflichtige den rechtzeitigen Versand dieser Unterlagen nicht zu beweisen, so dass zu deren Ungunsten davon auszugehen ist, dass die im Einspracheverfahren einverlangten Unterlagen nicht eingereicht wurden. Damit war der Unrichtigkeitsnachweis gescheitert. Denn mangels Einreichung der verlangten Unterlagen bestand Unklarheit über die Höhe des Fahrzeugaufwands, der Fremdleistungen, der URE Büromaschinen und Einrichtungen sowie der Buchhaltungskosten.

4. Im Beschwerde- und Rekursverfahren reichte die Pflichtige die im Einspracheverfahren verlangten Unterlagen weitestgehend ein. Allerdings wurden damit die Unklarheiten, die im Veranlagungs- und Einspracheverfahren bestanden, nicht vollständig beseitigt.

a) Bezüglich des Fahrzeugaufwands, der sich auf Fr. 102'097.- (inkl. Abschreibungen von Fr. 30'096.-) beläuft, wurde nicht dargelegt, welche Fahrzeuge sich

im Jahr 2004 im Besitz der Pflichtigen befanden und von dieser geschäftlich bzw. vom Anteilseigner C und dessen Ehefrau auch privat genutzt wurden. Der verlangte Nachweis über die Verbuchung von Privatanteilen wurde nicht erbracht. Eine private Nutzung von Geschäftsfahrzeugen durch den Anteilseigner und dessen Ehefrau im Jahr 2004 ist jedoch wahrscheinlich, da der Anteilseigner laut Auskunft des Strassenverkehrsamts erst seit 8. August 2014 ein eigenes Fahrzeug hält und dessen Ehefrau im Jahr 2014 kein eigenes Fahrzeug besass. Im Fahrzeugpark der Pflichtigen befanden sich im Jahr 2014 mehrere Personenwagen (u.a. Mercedes-Benz S350 Blue 4m, Mercedes-Benz CLK 230, Renault Koleos dCi150 4x4, Renault Captur 1.2 120EDC), die sich für eine private Nutzung eignen. Damit ist die geschäftsmässige Begründetheit des verbuchten Fahrzeugaufwands von Fr. 102'097.- nicht restlos belegt.

b) Das Konto "Fremdleistungen" (Konto 3300) mit einem Aufwand von Fr. 134'510.- enthält etliche Falschbuchungen und Ungereimtheiten. Einerseits wurden darin Kosten von Fr. 16.67 (Privat, Esso Tankstelle), Fr. 33.43 (Privat, Migros) und Fr. 34.26 (Privat) verbucht, für welche keine Belege vorhanden sind. Bei dieser Sachlage ist die geschäftsmässige Begründetheit dieser Kosten nicht belegt. Weiter wurden Aufwendungen von Fr. 1'150.09, Fr. 2'093.66 (Kern Strassenbau, Wasserleitungsanschluss) und Fr. 3'231.25 (Marthaler Metallbau, Sanierung Wasseranschluss) verbucht, welche die im Privateigentum des Anteilseigners befindliche Liegenschaft in der Gemeinde D betreffen. Auch diesbezüglich ist die geschäftsmässige Begründetheit dieser Kosten nicht belegt. Bezüglich der Kosten von Fr. 7'180.56 gemäss Rechnungen der Belcolor AG Flooring (Nrn. 913'049, 913'813 und 913'048) wurde nur die Rechnung Nr. 913'048 (Fr. 6'802.85 exkl. MWSt.) eingereicht. Diese wurde aber nicht an die Pflichtige adressiert, so dass die betreffenden Kosten nicht belegt sind. Für die Lohnzahlung an E von Fr. 4'545.65, die ausserdem falsch verbucht wurde, fehlt der Beleg. Ebenfalls falsch verbucht wurde der Betrag von Fr. 599.68 (exkl. MWSt.) für den bar bezahlten Service am Renault Koleos gemäss Rechnung der RPG Zürich SA, Glattbrugg, vom 27. November 2014. Diese Kosten hätten im Konto Fahrzeugaufwand verbucht werden müssen.

c) Das Konto "URE Büromaschinen und Einrichtungen" (Konto 4300) weist ebenfalls Mängel auf. Für den verbuchten Aufwand von Fr. 2'777.78 (Büromaterial) fehlt die Rechnung. Es liegt nur eine Quittung über eine am 3. April 2014 bar erhaltene Anzahlung von Fr. 3'000.- für USM Möbel vor. Hinsichtlich der ebenfalls bar bezahlten

Kosten von Fr. 36'180.- (inkl. MWSt.) gemäss Rechnung der Flashfox GmbH vom 9. April 2014 für USM Möbel fehlt der Rechnungsadressat, so dass fraglich ist, ob diese Kosten von der Pflichtigen bezahlt wurden, zumal die Pflichtige in ihrem Umlaufvermögen keine Kasse für ihren Bargeldverkehr führt. Ausserdem wurden diese und weitere Einrichtungsgegenstände (Bürodrehstuhl, Denz Tische und Rolladenschränke) mit verbuchten Kosten von Fr. 1'203.70 und Fr. 2'990.74 falsch verbucht. Bei Anschaffungen in diesem umfangreichen Ausmass wäre eine Aktivierung der Kosten im Anlagevermögen geboten gewesen. Kaum nachvollziehbar ist die geschäftsmässige Begründetheit für einen Eierkocher und eine Pfanne gemäss Rechnung der Media Markt AG.

d) Aufgrund der dargelegten Mängel, die mit einer ordnungsgemässen Buchführung gemäss Art. 958c OR kaum vereinbar sind, wurde der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht.

5. Damit sind die getroffenen Ermessenseinschätzungen nur noch in betraglicher Hinsicht auf ihre offensichtliche Unrichtigkeit zu überprüfen.

Gemäss den im Beschwerde- und Rekursverfahren neu eingereichten Unterlagen und der Jahresrechnung, die für das Geschäftsjahr 2014 einen Verlust von Fr. 65'670.- ausweist, erweist sich der geschätzte steuerbare Reingewinn von Fr. 50'000.- als zu hoch. Aufgrund der nicht nachgewiesenen Privatanteile an den Fahrzeugkosten (inkl. Abschreibungen), der nicht einwandfrei belegten Kosten, Falschbuchungen und unzulässigerweise dem Geschäftsaufwand belasteten Lebenshaltungskosten gemäss den Ausführungen in E. 3, ist der steuerbare Reingewinn gemäss dem Antrag des kantonalen Steueramts auf Fr. 10'000.- (direkte Bundessteuer 2014 und Staats- und Gemeindesteuern 2014) herabzusetzen. Dementsprechend reduziert sich das steuerbare Kapital auf das einbezahlte Kapital von Fr. 20'000.-.

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Trotz diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten vollständig der Pflichtigen aufzuerlegen, da sie im obsiegenden Umfang bei pflichtgemässem Verhalten schon im Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre (Art. 144 Abs. 2 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 500.- ist zu bestätigen,

da sie zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Die Kostenhöhe ist angemessen (Ziffer 7.1. des Protokolls der Sitzung vom 16. Dezember 1998 der Kommission für kaufmännisches Steuerrecht i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, wie folgt eingeschätzt:

	Reingewinn	Satz	Eigenkapital	Satz
	Fr.		Fr.	
steuerbar	10'000.-	8.5%	20'000.-	0‰

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2014, wie folgt eingeschätzt:

	Reingewinn	Satz	Eigenkapital	Satz
	Fr.		Fr.	
steuerbar	10'000.-	8%	20'000.-	0.75‰

3. Die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts von Fr. 500.- wird bestätigt.

[...]