

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.96
1 ST.2013.100

Entscheid

28. November 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2010 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in C bezweckt die Beratung im D sowie die Erstellung, Einführung, Wartung und Betreuung von E. Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 166'900.- sowie ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 313'000.-.

Das kantonale Steueramt unterzog die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010 einer Bücherrevision. Mit Einschätzungsvorschlägen vom 20. März 2012 sah der steueramtliche Revisor eine Aufrechnung im Reingewinn von total Fr. 360'000.- mit dem Vermerk "Verrechnungspreis Korrektur" vor, welche er mit Mail vom 10. April 2012 näher begründete. Nachdem die Pflichtige den Vorschlag ablehnte, verlangte der Revisor mit Auflage vom 27. Juni 2012 u.a. einen substanziierten und plausiblen Nachweis der geschäftsmässigen Begründung der Aufwendungen für Fremdarbeiten sowie den substanziierten Nachweis, dass die Aufwände betreffend der Schwestergesellschaft F GmbH, G, Deutschland, dem Drittvergleich standhalten. Hierzu forderte er gültige Verrechnungspreisstudien sowie Transferpreisdokumentationen. Am 4. September 2012 mahnte er die Auflage. Die Pflichtige nahm am 19. September 2012 Stellung und reichte diverse Unterlagen ein.

Am 23. Oktober 2012 erstattete der Revisor Bericht. Gemäss seinen Feststellungen zog die Pflichtige jeweils Angestellte der F zu einem Stundenansatz von EUR 75.- bei. Dabei seien auch Arbeitsleistungen von in Ausbildung stehenden Angestellten zum vollen Ansatz eingekauft, aber zu einem reduzierten Ansatz weiter verrechnet worden. Zudem habe die Pflichtige "Überzeiten" von Angestellten der F übernommen. Daraus hätten sich erhebliche Differenzen zwischen Leistungseinkauf und Weiterverrechnung ergeben, was dem Drittvergleich nicht stand halte. Aus diesen Gründen sei der Fremdaufwand um geschätzt Fr. 360'000.- zu korrigieren. Dementsprechend rechnete der Steuerkommissär am 26. November 2012 gestützt auf 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) eine nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzte verdeckte Gewinnausschüttung in dieser Höhe auf. Die Veranlagung/Einschätzung lautete wie folgt:

| | Direkte Bundessteuer | Staats- und Gemeindesteuern |
|----------------------------|----------------------|-----------------------------|
| | Fr. | Fr. |
| steuerbarer Reingewinn | 526'900.- | 526'900.- |
| (steuerbares) Eigenkapital | 313'059.- | 313'000.-. |

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 18. Dezember 2012 Einsprache mit dem Antrag, auf die Aufrechnung zu verzichten. Die Auflage sei erfüllt worden, weshalb die Ermessenseinschätzungen nicht nachvollziehbar seien. Am 16. März 2013 besprach der Steuerkommissär den Fall telefonisch mit dem Vertreter der Pflichtigen, wobei dieser die Nachreichung von weiteren Unterlagen bis Ende Februar ankündigte. Nachdem keine solchen eingingen, wies das kantonale Steueramt die Einsprachen am 3. April 2013 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 2. Mai 2013 beantragte die Pflichtige, sie sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 166'900.- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 313'000.- einzuschätzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Begründung des kantonalen Steueramts sei nicht nachvollziehbar, weshalb sie sich nicht in der Lage sehe, diese im Detail zu würdigen. Die Feststellungen des kantonalen Steueramts seien nicht korrekt und dessen Annahmen entsprächen nicht den tatsächlichen Abläufen und Begebenheiten. Die von der F für die Pflichtige geleisteten Stunden würden korrekt weiterverrechnet; die gegenteilige Aussage des kantonalen Steueramts sei nicht nachvollziehbar. Dasselbe treffe in Bezug auf die angeblichen Überzeiten zu, da die Abrechnung gestützt auf die tatsächlich geleisteten Stunden erfolge und es für die Pflichtige irrelevant sei, ob es sich um normale Arbeitszeit oder Überstunden gehandelt habe. Dieser Ablauf lasse sich anhand der Rechnungen der F an die Pflichtige sowie der Rechnungen an die Kunden nachweisen.

Das kantonale Steueramt beantragte am 17. Juni 2013 Abweisung der Rechtsmittel. Die Pflichtige habe die Unklarheit bezüglich des Einkaufs der Fremdleistungen von der F nicht beseitigt. Eine lückenlose Überprüfung/Plausibilisierung von Leistungserbringung, Leistungseinkauf und Weiterverrechnung sei nicht möglich. Aus den Ausführungen des kantonalen Steueramts ging weiter hervor, dass der Revisor die Monate August und November 2010 als Stichproben näher untersucht hatte. Die Eid-

genössische Steuerverwaltung schloss sich am 18. Juli 2013 diesen Ausführungen hinsichtlich der Beschwerde an.

Das Steuerrekursgericht ordnete darauf am 26. Juli 2013 einen zweiten Schriftenwechsel an, unter Beilage der beiden vom Revisor erstellten tabellarischen Übersichten seiner Ergebnisse für die Monate August und November 2010. Mit Replik vom 30. August 2013 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Sie habe in der zweiten Jahreshälfte 2010 massiv in die zukünftige Projektbearbeitung für die betroffene Kundin investiert und die Gewinne daraus erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert. Die Stichproben des kantonalen Steueramts seien deshalb nicht repräsentativ. Die Leistungserbringung durch die F sei zudem immer gleichwertig, unabhängig von der Weiterverrechnung an den Mandanten durch die Pflichtige; dies sei normal und entspreche unternehmerischen Gepflogenheiten. Der Verrechnungssatz von EUR 75.- sei zudem moderat. Es gehöre zum unternehmerischen Risiko der Pflichtigen, dass sie bei neu akquirierten Aufträgen die Stundenansätze oder Stunden reduziere, da Mitarbeiter in die Projekte eingearbeitet werden müssten, und eine vollständige Weiterverrechnung zu Beginn nicht möglich sei. Die Zeitperioden dürften zudem nicht isoliert betrachtet werden. Anhand von Detailnachweisen sei ersichtlich, dass die Stunden mehrheitlich weiterverrechnet worden seien, je nach Zeitpunkt zu tieferen Stundenansätzen, und dass nur geringe Stundendifferenzen bestünden.

Mit Duplik vom 24. September 2013 hielt auch das kantonale Steueramt an seinem Antrag fest. Auf dem freien Markt übernehme der Auftraggeber kaum die Kosten der Ausbildung der eingekauften Mitarbeiter, sondern würde je nach Leistungsgrad zu entsprechenden Kostenansätzen abgerechnet oder diese sogar nicht akzeptiert. Die Pflichtige habe aber die Ausbildungs- und Einführungskosten der eingekauften Projektmitarbeiter vollumfänglich übernommen. Dies halte dem Drittvergleich nicht stand. Die von der Pflichtigen nachgereichten Zusammenstellungen stimmten nur zum Teil mit den Erhebungen des Revisors überein. Die Gründe für die schwankende Entwicklung der Kosten gemäss Jahresübersichten seien nicht ersichtlich.

In ihrer Triplik vom 17. Oktober 2013 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Es sei Sache der Steuerbehörden, eine verdeckte Gewinnausschüttung nachzuweisen. Die Pflichtige habe deshalb gar keine Mitwirkungspflichten verletzt, und hätten gar keine Ermessenseinschätzungen getroffen werden dürfen. Auch seien die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht erfüllt. Es sei üblich, dass in einer

Anfangsphase nicht alle geleisteten Arbeitsstunden weiterverrechnet würden. Eine entsprechende nachträgliche Reduktion des Entgelts für die von der F bezogenen Leistungen wäre von den deutschen Steuerbehörden nicht akzeptiert worden und hätte auch gegen einen unabhängigen Dritten nicht durchgesetzt werden können. Die nur teilweise Weiterverrechnung sei damit sachlich begründet. Selbst wenn aber ein Missverhältnis bejaht würde, seien die Anteilsinhaber nicht begünstigt worden, da lediglich Gewinne von einem Land in ein anderes verlagert worden wären. Das Missverhältnis sei für die handelnden Geschäftsorgane nicht ersichtlich gewesen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtige rügt sinngemäss, dass sie nicht in der Lage sei, zu den Gründen, welche zu den Ermessenseinschätzungen geführt hätten, Stellung zu nehmen, da diese für sie nicht nachvollziehbar seien.

a) Die Begründung einer Ermessenseinschätzung muss deren Voraussetzungen nennen, wobei die Schätzung selbst in der Regel nicht spezifiziert zu werden braucht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 130 N 59 DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 139 N 36 StG). Zumindest im Einsprache- oder Beschwerdeverfahren hat die Einschätzungsbehörde auf Verlangen jedoch offen zu legen, aufgrund welcher Überlegungen sie die Schätzung vorgenommen hat. Die Schätzungen sind so zu gestalten, dass der Grundgedanke der jeweiligen Schätzung erkennbar ist.

Das kantonale Steueramt begründete die ermessensweise Aufrechnung der streitigen Position im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid mit nicht nachgewiesener geschäftsmässiger Begründung von Fremdarbeiten durch Nahestehende. Gestützt auf einen vorangehenden Einschätzungsvorschlag sowie einen darauf basierenden Mailverkehr wusste die Pflichtige hinreichend, dass es um die Leistung von Mitarbeitenden geht, welche in Ausbildung standen und deren Arbeitsstunden der Endkundin reduziert in Rechnung gestellt, aber zum vollen Ansatz eingekauft wurden. Weiter wurde bemängelt, dass "Überzeiten" von Angestellten der F an die Pflichtige verrechnet wurden.

Mithin war der Pflichtigen bekannt, dass sich das kantonale Steueramt an den für sie nachteiligen unterschiedlichen Abrechnungssätzen bei noch in Ausbildung stehenden Mitarbeitern störte. Dies geht im Übrigen auch direkt aus der Beschwerde-/Rekurrensschrift hervor. Soweit sie geltend macht, die Begründung des Einspracheentscheids sei diesbezüglich nicht nachvollziehbar, ist ihr deshalb nicht zu folgen.

Einzuräumen ist ihr allerdings, dass der vom kantonalen Steueramt verwendete Begriff der "Überzeit" für den weiteren Kritikpunkt, nämlich nicht weiter verrechnete Stunden, unglücklich gewählt ist, da darunter gemeinhin Überstunden gemäss Art. 321c OR verstanden werden und solche unstreitig nicht vorliegen. Erst mit der Beschwerde-/Rekursantwort wurde dies der Pflichtigen eröffnet. Da Letztere in der Folge hierzu Stellung nehmen konnte, ist der Mangel als geheilt zu betrachten.

b) Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs verleiht insbesondere das Recht, zum Beweisergebnis Stellung zu nehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 19 DBG und § 124 N 6 StG). Entgegen diesem Grundsatz wurden der Pflichtigen weder die Monate, welche vom Revisor einer Stichprobe unterzogen worden waren (August und November 2010), noch das Ergebnis seiner Prüfung offen gelegt. Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 17. Juni 2013 wurde dieses Versäumnis indessen nachgeholt, weshalb auch dieser Mangel als geheilt zu betrachten ist.

2. a) aa) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft berechnet sich nach Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 74 DBG und § 64 N 161 StG). Verdeckte Gewinnausschüttungen im Besonderen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72 mit Hinweisen; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen

zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form physischer Vermögenszuwendungen an die Aktionäre erfolgen. Vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern im Interesse der Aktionäre erbracht wird, eine Gewinnausschüttung (Reich, ASA, 54, 635 und 639, auch zum Folgenden). Als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen nicht nur die Anteilhaber, sondern auch diesen nahestehende Personen in Betracht (VGr, 27. Januar 1987, SB 51/1986, mit Hinweis auf BGr, 17. September 1976, ASA 45, 595). Eine Hauptform verdeckter Gewinnausschüttungen besteht darin, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinnungs- und Anschaffungskosten aufwendet und so eine überhöhte Belastung eines Erfolgs- oder Bestandskontos bewirkt (Reich, ASA 54, 613 ff.).

Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, d.h. zwischen Gesellschaften, die von denselben Aktionären beherrscht werden, sind (nach der so genannten Dreieckstheorie) einerseits als verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Gesellschaft an die Aktionäre und andererseits als verdeckte Kapitaleinlage der Aktionäre in die empfangende Gesellschaft zu würdigen (VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27; VGr, 19. Dezember 1996, SB.96.00040). Ob eine Vorteilszuwendung geschäftsmässig begründet war, ist ausschliesslich vom Standpunkt der steuerpflichtigen juristischen Person aus zu beurteilen, nicht vom Standpunkt des Konzerns aus, dem sie angehört. Massgebend ist nach anerkannter schweizerischer Auffassung das so genannte "at arm's length"-Prinzip (RB 1985 Nr. 42 mit Verweisungen).

bb) Ist streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. der Schwestergesellschaft gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 111 f., auch zum Folgenden). Ist umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis bestehe und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, hat die Steuerbehörde durch ihre Untersuchungen den steuerbegründenden Umstand des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung aufzuzeigen, mithin darzutun, dass eine Leistung der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein kann (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25). Darauf obliegt dem Steuerpflichtigen wiederum der Nachweis, dass trotz Missverhältnis

zwischen Leistung und Gegenleistung keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (vgl. StRK II, 26. Mai 1999, 2 ST.1999.194).

Der den Steuerpflichtigen obliegende Beweis einer angemessenen Gegenleistung setzt eine spätestens vor Rekursgericht zu gebende substantiierte Sachdarstellung voraus (RB 1987 Nr. 35 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr die vorgetragenen tatsächlichen Behauptungen in der Weise detailliert hervorgehen, dass bereits gestützt auf diese Vorbringen – aber unter Vorbehalt einer Beweiserhebung – eine zweifelsfreie rechtliche Beurteilung des behaupteten Sachverhalts möglich ist (vgl. VGr, 15. Dezember 1989, SB 89/0050). Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung – welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1980 Nr. 69) –, hat das Rekursgericht keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64), und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der mangelhaft behaupteten Tatsachen zuungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachverhaltsschilderung hat er sodann von sich aus zum Beweis geeignete Unterlagen einzureichen oder diese wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

b) Grundlage der Zusammenarbeit der Pflichtigen mit ihrer Schwestergesellschaft F war ein Vertrag vom ... 2006. Darin wurde vereinbart, dass die F Mitarbeiter zur Verfügung stellt, welche in den Geschäftsräumen und bei den Kunden der Pflichtigen zum Einsatz kämen. Diese Arbeiten waren zu einem Stundenansatz von EUR 75.- abzugelten; die Abrechnung erfolgte monatlich auf der Grundlage von Stundennachweisen. Reisekosten, Unterbringung und Spesen waren von der Pflichtigen zu tragen. Gemäss Ziff. 6 hatte die Pflichtige quartalsweise über die geschäftliche Entwicklung zu berichten, auf welcher Grundlage die Regelungen anzupassen waren. Gemäss den Feststellungen des Revisors war zudem ein weiterer, höher qualifizierter Mitarbeiter beschäftigt, für welchen jeweils EUR 100.- pro Stunde entschädigt wurde.

2010 kamen diese Mitarbeiter bei einem Projekt mit einer Kundin in H zum Einsatz. Zu diesem Zweck schloss die Pflichtige mit der Kundin Rahmenmandatsverträge ab, woraus die Stundenansätze und das Kostendach des Gesamteinsatzes für dieses Projekt ersichtlich waren. Dabei wurden unterschiedlich hohe Stundenansätze vereinbart, je nach Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter; diese Stundenansätze

erstreckten sich nach den Feststellungen des steueramtlichen Revisors auf Fr. 150.- bis 185.- für erfahrene Mitarbeiter und auf Fr. 135.- für Mitarbeiter in Ausbildung. Der Einkauf der Fremdarbeiten bei der F erfolgte jedoch immer zum selben Ansatz von EUR 75.- pro Stunde. Weiter stellte der steueramtliche Revisor fest, dass erhebliche Abweichungen zwischen den eingekauften und den weiterverrechneten Stunden bestanden. Bei den als Stichprobe untersuchten Monaten August bzw. November 2010 ergaben sich Differenzen von 554.6 Std. bzw. 281.98 Std..

Diese Feststellungen werden durch die von der Pflichtigen im Beschwerde-/ Rekursverfahren eingereichten Aufstellungen über die Weiterverrechnung im Grundsatz bestätigt. Daraus ergeben sich bezüglich der vom Steueramt als Stichprobe herangezogenen Monate August und November 2010 mit Bezug auf die Mitarbeiter I, J, K und L erhebliche Verrechnungsdifferenzen, indem im August 2010 für ihre geleisteten Arbeitsstunden an die F Fr. 68'534.- bezahlt, hingegen lediglich Fr. 17'461.- an die Kundin weiterverrechnet wurden; für November 2010 lauten die Zahlen auf Fr. 46'212.- bzw. Fr. 24'788.-. Weiter ergeben sich aus den Aufstellungen der Pflichtigen für August 229,13 und für November 22,78 nicht weiterverrechnete Arbeitsstunden.

Bei genauer Betrachtung ergibt sich weiter, dass sich die Aufstellungen des kantonalen Steueramts und der Pflichtigen nur in der Abrechnungsmethode, nicht aber im Ergebnis unterscheiden. So rechnet das kantonale Steueramt mit einem fixen Stundenansatz von Fr. 135.- und dividiert es den Rechnungsbetrag durch diesen, sodass eine relativ hohe Zahl nicht weiter verrechneter Stunden resultiert. Demgegenüber geht die Pflichtige von einem reduzierten Stundenansatz (1/2 bzw. 1/4 von Fr. 135.-) aus und erhält dementsprechend mehr geleistete und verrechnete Arbeitsstunden. Im Ergebnis entspricht das Vorgehen der Pflichtigen den Rahmenverträgen mit der Kundin, wonach bei Mitarbeitern nur ein Teil der geleisteten Arbeitsstunden verrechnet werden darf; diese Bestimmung wurde offenkundig so umgesetzt, dass die Pflichtige sämtliche geleisteten Arbeitsstunden in Rechnung stellte, hingegen den Stundenansatz entsprechend reduzierte. Dieses Vorgehen wird durch die Zeitnachweislisten sowie Detailabrechnungen belegt.

Im Ergebnis ändert sich indessen nichts. Mit der Abrechnungsmethode der Pflichtigen reduzieren sich zwar die nicht weiter verrechneten Arbeitsstunden, dafür wird die Differenz des Stundenansatzes zwischen Einkauf und Weiterverrechnung augenfällig (z.B. J: Einkauf Fr. 102.75, Weiterverrechnung Fr. 33.75). Die unterschiedli-

chen Stundenansätze machten den Einsatz der Mitarbeiter der F für die Pflichtige zu einem erheblichen Verlustgeschäft, sodass sich die Frage nach dem geschäftlichen Hintergrund stellt. Eine geschäftliche Erklärung hierfür ist nicht ersichtlich, was auf eine Überfakturierung durch die Schwestergesellschaft hindeutet. Mit Auflage vom 27. Juni 2012 verlangte der Revisor deshalb zu Recht einen substanziierten, plausiblen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen für Fremdarbeiten sowie den Nachweis, dass der Aufwand betreffend die F dem Drittvergleich standhält.

c) Die Pflichtige vermochte diese Unklarheit in der Folge nicht zu beseitigen:

aa) Zur Begründung der nicht vollständigen Weiterverrechnung der Arbeitsstunden machte sie zunächst geltend, es habe sich dabei um Reisezeiten gehandelt. Weiter führte sie aus, dass im 2. Semester 2010 massiv in die zukünftige Projektbearbeitung investiert worden sei und die Gewinne daraus erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert worden seien. Es seien Vorleistungen erbracht worden, welche sich erst in den folgenden Jahren ausgewirkt hätten.

Damit sind die Differenzen indessen nicht erklärt. Zum einen trifft es nicht zu, dass es sich bei den verbleibenden, nicht weiter verrechneten Stunden um Reisezeiten handelt. Zum andern sind diese Ausführungen derart vage und unbestimmt, dass schlechterdings keine Beurteilung daraufhin vorgenommen werden kann, ob es sich um geschäftlich begründeten Aufwand handelt. Hierzu wäre es von Interesse gewesen zu erfahren, was diese Mitarbeiter genau geleistet haben, ob sie z.B. für ein spezielles Projekt tätig waren, ob hierüber Entscheide der Geschäftsleitung vorliegen sowie gestützt auf welche Überlegungen im konkreten Fall die Abgrenzung zwischen den weiter zu verrechnenden und den übrigen Arbeitsstunden vorgenommen wurde. Weiter stellt sich die Frage, weshalb solche Vorleistungen ausgerechnet den noch nicht ausgebildeten Mitarbeitern anvertraut wurden. Mithin erweisen sich die Ausführungen der Pflichtigen als zu wenig substanziiert.

bb) Weiter bestätigt die Pflichtige, dass sie Arbeitsstunden zu einem einheitlichen Ansatz bezogen, hingegen zu unterschiedlichen Ansätzen weiterverrechnet hat. Dies sei ein unternehmerischer Entscheid, welcher den normalen Gepflogenheiten entspreche. Zudem habe sich der Mitarbeiter spezielle Kenntnisse und besondere Anforderungen vor Projekteinsatz anzueignen, welche Stunden nicht alle hätten weiterverrechnet werden können.

Dem ist entgegen zu halten, dass im Bereich des Steuerrechts mit Bezug auf Transaktionen zwischen verbundenen Gesellschaften der Drittvergleich der unternehmerischen Freiheit vorgeht. Im vorliegenden Fall ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Pflichtige der Kundin als unabhängige Dritte einen Nachlass einräumen musste, sie ihrerseits aber die bezogene Arbeitsleistung gegenüber der F zum vollen Ansatz vergütete, zumal sie daraus einen erheblichen Verlust erlitt. Zudem ergibt sich aus den Rahmenverträgen mit der Kundin für die Mitarbeiter der F, dass die herabgesetzten Ansätze jeweils wiederholt für mehrere Monate zur Anwendung gelangten. Es handelte sich damit nicht um eine temporäre Massnahme während einer Einarbeitungszeit, sondern ganz offensichtlich um einen anhaltenden Zustand. Es ist deshalb um so mehr nicht einzusehen, weshalb die Pflichtige nie bei der F vorstellig wurde und ebenfalls einen Nachlass verlangte, zumal gemäss Ziff. 6 der Vereinbarung zwischen ihr und der F eine quartalsweise Anpassung vereinbart worden war.

cc) Die Pflichtige wendet in der Triplik noch ein, sie sei nicht verpflichtet gewesen, die entsprechenden Unterlagen einzureichen, da sie für das Bestehen eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung nicht beweispflichtig sei.

Damit missversteht sie indessen das Wesen der Beweislast: Nach dem im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren geltenden Untersuchungsgrundsatz hat die Steuerbehörde das Recht und die Pflicht, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihrem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat. Damit die Steuerbehörde ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann, ist die steuerpflichtige Person gehalten, an der Untersuchung gehörig mitzuwirken. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; § 135 Abs. 1 StG). Sie muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (je Abs. 2). Mithin hat eine steuerpflichtige Person auch an der Untersuchung mitzuwirken, wenn sie nach der Beweislastregelung nicht beweispflichtig ist. Die Beweislastregelung kommt erst dann zum Tragen, wenn der Sachverhalt auch nach Durchführung einer Untersuchung unklar bleibt. Diesfalls wird zulasten der beweisbelasteten Partei angenommen, dass sich der von ihr behauptete Sachverhalt nicht verwirklicht hat.

Demnach war die Pflichtige zur Mitwirkung bei der Untersuchung des kantonalen Steueramts verpflichtet. Hinzu kommt, dass im vorliegenden Fall sich aufgrund der vorhandenen Unterlagen ein Missverhältnis zwischen den von der Schwestergesellschaft bezogenen Leistungen und dem von der Pflichtigen hierfür entrichteten Entgelt ergibt. Mithin hat das kantonale Steueramt den ihm obliegenden Nachweis einer verdeckten Gewinnausschüttung erbracht. Es wäre an der Pflichtigen gelegen, den Gegenbeweis zu erbringen. Dies ist ihr – wie erwähnt – bereits mangels Substanziierung der konkreten Umstände, aus welchen sich die geschäftsmässige Begründetheit der festgestellten Differenzen ergibt, nicht gelungen.

dd) Damit bleibt der geschäftliche Hintergrund des überhöhten Fremdaufwands weiterhin im Dunkeln und ist die erste Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung – Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung – erfüllt.

d) Nachdem sich die massive Differenz der Stundenansätze unmittelbar aus den Verträgen der Pflichtigen mit der Kundin und der F ergibt, kann auch nicht davon ausgegangen werden, sie sei für die handelnden Organe der Pflichtigen nicht erkennbar gewesen. Was Letztere mit dieser Gestaltung der Verhältnisse bezweckte, kann aus Sicht der Steuerbehörden offen bleiben; jedenfalls besteht kein Grund zur Annahme, es habe sich hierbei bloss um eine ungeschickte Disposition gehandelt.

e) Mithin gilt als nachgewiesen, dass die Pflichtige ihrer Schwestergesellschaft in der Form von überhöhten Honorarleistungen, für welche keine geschäftliche Grundlage ersichtlich ist, eine geldwerte Leistung erbracht hat, welche demnach als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen ist. Unklar ist hingegen der Umfang dieser Leistungen.

3. a) aa) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG; § 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Vorausgesetzt ist ein Unklarheit im Sachverhalt, welcher im Regelfall dadurch verursacht wurde, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

bb) Mit Auflage vom 27. Juni 2012 verlangte der steueramtliche Revisor einen substantiierten und plausiblen Nachweis der geschäftsmässigen Begründung der Aufwendungen für Fremdarbeiten sowie den substantiierten Nachweis, dass die Aufwände betreffend die Schwestergesellschaft F dem Drittvergleich standhalten. Hierzu verlangte er gültige Verrechnungspreisstudien sowie vorhandenen Transferpreisdokumentationen. Am 4. September 2012 mahnte er die Auflage.

Mit Auflageantwort vom 19. September 2012 machte die Pflichtige geltend, der Stundenansatz von EUR 75.- sei im Branchenvergleich moderat. Damit ist aber in keiner Weise erklärt, weshalb der F für die Arbeitsleistungen ihrer Mitarbeiter, welche nur zur Hälfte bzw. zu einem Viertel des ohnehin herabgesetzten Stundentarifs (Fr. 135.-) an die Kundin weiterverrechnet werden konnten, der gleiche Preis wie für alle anderen Mitarbeiter der F bezahlt wurde. Zudem war weiterhin offen, wofür die festgestellten, nicht weiterverrechneten Arbeitsstunden eingesetzt worden waren. Damit bestand die Unklarheit im Sachverhalt weiterhin, und ergingen die Ermessenseinschätzungen zu Recht.

b) Eine zur Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Dieser hat den entsprechenden Nachweis 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 Band I/2b, 2. A., 2008, 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 verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Unter Umständen 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 der Rechtsmittelinstanz 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 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 Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

c) In der Einsprache vom 18. Dezember 2012 verweist die Pflichtige einzig auf die bereits eingereichten Unterlagen. Dass diese zur Erfüllung der Auflage nicht ausreichen, wurde bereits dargetan.

Mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs reichte die Pflichtige umfangreiche Unterlagen ein, welche den Ablauf der Arbeitsstundenverrechnung dokumentieren. Diese beschlagen indessen alle nur die rein administrative bzw. buchhalterische Abwicklung der Transaktionen. Zudem betraf die Dokumentation über die Weiterverrechnung den Monat Januar 2011, welcher für die vorliegend streitige Steuerperiode 2010 nichts hergibt. Mit diesen Dokumenten sind die inhaltlichen Unklarheiten in Bezug auf die verrechneten Arbeitsstunden nicht geklärt. Dasselbe trifft auf die mit der Replik eingereichten Dokumente zu, da auch diese nur die bereits festgestellten Umstände bestätigen, aber nicht erklären.

Damit wurde die versäumte Handlung nicht nachgeholt und haben die Ermesseneinschätzungen weiterhin Bestand. Sie unterliegen demnach lediglich in Bezug auf ihre Höhe einer auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkten Überprüfung.

d) aa) Der Steuerkommissär schätzte den Anteil der nicht geschäftsmässig begründeten Kosten für Fremdarbeiten bzw. die verdeckte Gewinnausschüttung auf Fr. 360'000.-. Dabei folgte er dem Vorschlag des Revisors im Revisionsbericht. Dieser hatte bezüglich des Monats August 2010 festgestellt, dass rund Fr. 57'000.- zu viel an die Pflichtige verrechnet worden seien, und daraus für das 2. Semester 2010 eine Korrektur um Fr. 360'000.- hochgerechnet. Konkret hat er die an die Kundin fakturierten Stunden den von der F eingekauften Stunden gegenübergestellt und die Differenz von 554.60 Stunden zum Einkaufs-Stundenansatz von EUR 75.- bzw. Fr. 102.75 aus dem Fremdaufwand eliminiert.

Wie bereits festgehalten, besteht in der Berechnungsweise des Revisors und der Pflichtigen ein Unterschied, indem Ersterer den Stundenansatz von Fr. 135.- als fix ansieht und den Rechnungsbetrag durch diesen festen Stundenansatz dividiert. Demgegenüber geht die Pflichtige von einem reduzierten Stundenansatz (1/2 bzw. 1/4 von Fr. 135.-) aus und erhält dementsprechend mehr geleistete sowie verrechnete Arbeitsstunden. Schlussendlich ergibt sich indessen keine Differenz, da nach der Methode der Pflichtigen die Korrektur nicht beim Umfang der nicht weiter verrechneten Stunden, sondern bei der Differenz zwischen den unterschiedlichen Stundenansätzen erfolgt. Im Ergebnis erweist sich damit die Berechnungsweise des steueramtlichen Revisors als sachgerecht, da es keinen Unterschied macht, ob man von einem vollen Stundenansatz oder von einem reduzierten Stundenansatz unter gleichzeitiger proportionaler Erhöhung der damit abgegoltenen Stunden ausgeht.

bb) Hingegen ist zu berücksichtigen, dass mit Bezug auf den August 2010 Sonderfaktoren mitgespielt haben, so dass dieser Monat nicht als geeignete Grundlage für eine Hochrechnung auf das ganze 2. Semester 2010 erscheint.

Mit Bezug auf L fällt auf, dass die Pflichtige erst die ab dem 23. August 2008 geleisteten Arbeitsstunden, nicht aber die zuvor erbrachten 125,5 Stunden weiterverrechnet hat. Die Weiterverrechnung erst ab diesem Datum entspricht dem Vertragsbeginn für L per diesem Stichtag. Gemäss den Stundennachweisen war er aber bereits vor diesem Datum und auch im Juli für das nämliche Projekt tätig. Weshalb diesbezüg-

lich keine Verrechnung erfolgte, wird von der Pflichtigen nicht erklärt. Auffällig ist zudem, dass die vorangehenden Stundennachweise nicht unterzeichnet wurden. Immerhin lässt sich daraus schliessen, dass ab 23. August 2008 die Arbeitsleistungen L weiterverrechnet wurden, und in den nachfolgenden Monaten demnach keine entsprechenden Stunden mehr angefallen sind.

Ähnlich verhält es sich mit K: Bei diesem trat der Rahmenvertrag per 16. August 2010 in Kraft. Hier rechnet die Pflichtige mit 18 Arbeitsstunden à Fr. 67.50, für Arbeitsleistungen vom 30. und 31. August 2010. Die zuvor geleisteten 65,25 Std. wurden nicht weiterverrechnet. Auch hier dürften in der Folge keine "Lücken" in diesem Ausmass mehr aufgetreten sein.

Demgegenüber erscheint der November für eine Hochrechnung für den Rest des 2. Semesters als repräsentativer. Ein Widerspruch zu den von den Pflichtigen vorgelegten Unterlagen ergibt sich hier einzig mit Bezug auf M, indem der Revisor von 126,9 Std. à Fr. 150.- ausgeht, während die Pflichtige 141 Std. à Fr. 135.- vertritt. Wiederum belegt die Pflichtige die geleistete Stundenanzahl mit den Stundennachweisen. Damit ist für diesen Monat die Anzahl nicht weiter verrechneter Stunden von 281,98 Std. um 14,1 Std. zu reduzieren, was neu 267.88 Std. bzw. bei einem Ansatz von EUR 75.- bzw. Fr. 102.62 gerundet Fr. 27'500.- ergibt.

Gemäss dem Konto 4780 Fremdarbeiten wurden erst ab Juli 2010 Fremdarbeiten in erheblicher Höhe in Anspruch genommen, lagen doch die abgerechneten Beträge bis zu diesem Zeitpunkt im Bereich von Fr. 15'000.- – 18'000.- pro Monat und ab September etwa zehnmal höher. Es erscheint deshalb sachgerecht, für Juli und August auf die Stichprobe August und für den Rest des Jahres auf die Stichprobe November abzustellen. Dies ergibt somit einen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand von Fr. 230'000.- (= 2 x Fr. 60'000.- + 4 x Fr. 27'500.-).

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Trotz des teilweisen Obsiegens sind die Kosten vollständig der Pflichtigen aufzuerlegen, da sie durch Nichterfüllung ihrer Verfahrenspflichten die Ermessenseinschätzung verursacht und die Unterlagen, welche zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel führten, erst vor dem Rekursgericht eingereicht hat (Art. 144 Abs. 2 DBG und § 151 Abs. 2 StG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 144

Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 396'900.- (Steuersatz 8,5%) veranlagt.
Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010 beträgt Fr. 313'059.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 396'900.- (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 313'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75%) eingeschätzt.

[...]