

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.101
1 ST.2015.126

Entscheid

14. September 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch RA Dr.iur. Max Nägeli,
Dr. Nägeli & Partner AG,
Palmstrasse 19, 8400 Winterthur,

**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. - 31.12.2011 und 1.1. - 31.12.2012 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2011 und 1.1. - 31.12.2012**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) ist im Bereich der Bearbeitung von verschiedenen Werkstoffen tätig. Am 14./15. August 2014 wurde ihre Buchhaltung 2011 und 2012 am Domizil in der Gemeinde B einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Untersucht wurden dabei u.a. auch verbuchte Jahreslöhne, welche in diesen Geschäftsjahren an C und D ausgerichtet worden waren. Bei diesen handelt es sich um die erwachsenen, jedoch noch in Erstausbildung stehenden Kinder des Gesellschafterehepaars E und F.

In letzterem Zusammenhang forderte der steueramtliche Revisor die Pflichtige mit Auflage vom 3. November 2014 auf, die geschäftsmässige Begründetheit dieser Lohnzahlungen nachzuweisen und insbesondere sachdienliche Unterlagen wie Arbeitsverträge, Stellenbeschriebe, Aufzeichnungen über geleistete Stunden etc. einzureichen. Die Pflichtige reagierte darauf zunächst nicht. Nach Mahnung vom 8. Dezember 2014 zur Erfüllung der Auflage teilte E mit Schreiben vom 16. Dezember 2014 im Wesentlichen mit, dass die Gestaltung der Lohnpolitik bei der Pflichtigen nicht der Steuerbehörde obliege und die von den Kindern korrekt versteuerten Löhne deshalb so zu akzeptieren seien.

Gestützt auf dieses Untersuchungsergebnis stellte der steueramtliche Revisor in seinem abschliessenden Bericht fest, die verbuchten Kinderlöhne seien übersetzt. Gemäss den anlässlich der Revision erhaltenen mündlichen Auskünften arbeiteten die Kinder an Wochenenden und in den Semesterferien für die Pflichtige; angemessen seien damit Löhne pro Kind von geschätzt Fr. 20'000.-, was Gewinnaufrechnungen von Fr. 25'609.- bzw. Fr. 27'619.- (übersetzte Löhne 2011 bzw. 2012 von C) bzw. Fr. 25'524.- bzw. Fr. 26'497.- (übersetzte Löhne 2011 bzw. 2012 von D) nach sich ziehe. Neben diesen Lohnkorrekturen listete er noch weiteren Korrekturbedarf auf, welchen die Pflichtige anlässlich der Revision offenbar akzeptiert hatte.

Mit Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheiden vom 19. Januar 2015 übernahm der Steuerkommissär den vom Revisor insgesamt festgestellten Aufrechnungsbedarf in der Höhe von 69'711.- (2011) bzw. Fr. 214'340.- (2012); dabei wies er explizit darauf hin, dass die geschäftsmässig begründeten Arbeitsentschädi-

gungen an C und D mangels Auflagebeantwortung nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt worden seien. Dies führte zur Festsetzung folgender Steuerfaktoren:

Steuerperiode 1.1.-31.12.2011	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	97'800.-	97'800.-
<i>Steuersatz</i>	8.5%	8%
Steuerbares Kapital		225'000.-
<i>Steuersatz</i>		0.75‰
Eigenkapital per 31.12.2011	225'000.-	

Steuerperiode 1.1.-31.12.2012	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	265'500.-	265'500.-
<i>Steuersatz</i>	8.5%	8%
Steuerbares Kapital		426'000.-
<i>Steuersatz</i>		0.75‰
Eigenkapital per 31.12.2011	426'000.-	

B. Die hiergegen am 12. Februar 2015 (Poststempel) erhobenen Einsprachen, mit welchen sich die Pflichtige allein gegen die Gewinnaufrechnungen im Zusammenhang mit den vorerwähnten Arbeitsentschädigungen an C und D wandte, wies das kantonale Steueramt am 9. April 2015 ab, wobei es im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Pflichtigen Verfahrenskosten von Fr. 300.- auferlegte.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 11. Mai 2015 Beschwerde und Rekurs erheben und beantragen, die Löhne von C und D in der verbuchten Höhe als geschäftsmässig begründet zu anerkennen; verlangt wurde zudem die Zusprechung von Parteientschädigungen.

Das kantonale Steueramt hielt in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 10. Juni 2015 an den lohnbezogenen Aufrechnungen fest, machte aber geltend, dass aufgrund der insgesamt vorgenommenen Gewinnaufrechnungen von Amts wegen die verbuchten Steuerrückstellungen um Fr. 18'471.- (2011) bzw. Fr. 56'106.- (2012) zu

erhöhen seien; aus diesem Grund seien die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2015 hielt die Pflichtige im Rahmen der ihr freigestellten Replikmöglichkeit an ihren Anträgen fest. Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Salvovortrags 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 offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (al. 5 bzw. lit. e). Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Kuhn/Brülisauer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 57 ff. StHG). Geschäftsmässig nicht begründet ist eine Leistung der Gesellschaft, wenn sie an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre (BGE 113 Ib 23 E. 2c; BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559). Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person) einen Vorteil empfängt, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschafts-

organe erkennbar war (vgl. 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).

b) Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode beilegen (Art. 125 Abs. 2 DBG, § 134 Abs. 2 StG). Sie müssen ferner der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, § 135 Abs. 2 StG). Die steuerpflichtige Gesellschaft ist dabei gehalten, den von der steuerbehördlichen Untersuchung betroffenen Sachverhalt so detailliert zu schildern, dass dieser alle für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00080 = STE 2011 B 93.5 Nr. 25).

c) Erfüllt der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Eine solche Schätzung ist indessen mit Bezug auf beweislos gebliebene steuermindernde Tatsachen – wie vorliegend ein verbuchter Geschäftsaufwand – nur dann zu treffen, wenn als gesichert gilt, dass überhaupt entsprechender Aufwand angefallen ist. Andernfalls ist aufgrund der allgemeinen Beweislastregel zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht und hat gestützt darauf der in Frage stehende Aufwand unberücksichtigt zu bleiben (vgl. etwa ASA 36, 192 und ASA 46, 512).

2. a) Gesellschafter der Pflichtigen sind E und dessen Ehefrau F. Wenn in den streitbetroffenen Geschäftsjahren deren erwachsenen, jedoch noch in Erstausbildung stehenden Kindern Jahreslöhne von gegen Fr. 50'000.- ausgerichtet worden sind, so lag es durchaus nahe, die diesbezügliche geschäftsmässige Begründetheit steuerbehördlich zu untersuchen. Denn konnten die Kinder lediglich als Werkstudenten einer Erwerbstätigkeit nachgehen, so erscheint eine in dieser Höhe verbuchte Entlohnung als aussergewöhnlich hoch und ist deshalb daran zu denken, dass das Gesellschafterehepaar auch Ausbildungs- und Lebenshaltungskosten der Kinder aus dem Gewinn

der Pflichtigen finanziert haben könnte. Völlig zurecht hat deshalb der steueramtliche Revisor mit Auflage vom 3. November 2014 (gemahnt am 8. Dezember 2014) die geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten Kinderlöhne untersucht bzw. hat er die Pflichtige zum entsprechenden Nachweis angehalten und im Rahmen einer beispielhaften Aufzählung etwa Arbeitsverträge, Stellenbeschriebe, Angaben und Aufzeichnungen betreffend Arbeitspensen und geleistete Stunden einverlangt.

b) Die Pflichtige beantwortete die Auflage mit Schreiben vom 16. Dezember 2014 dahingehend, dass die Gestaltung ihrer Lohnpolitik nicht der Steuerbehörde obliege; ihre Mitarbeiter erhielten überdurchschnittliche Löhne, ob sie nun verschwägert oder verwandt seien. Die strittigen Löhne seien sodann sozialversicherungsrechtlich korrekt abgerechnet und empfängerseitig anhand von Lohnausweisen ebenso korrekt deklariert worden. Wie viel und wie lange die Kinder gearbeitet hätten, sei nicht relevant; ein Verwaltungsrat könne ja auch für zwei Arbeitstage im Jahr eine halbe Million Franken kassieren. Bei alledem stelle sich die Frage nach der gesetzliche Grundlage der Aufrechnungen.

c) Die gesetzliche Grundlage der strittigen Lohnaufrechnungen wurde vorstehend im E. 1 dargelegt. Nach dieser lag es an der Pflichtigen, die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Lohnbuchungen nachzuweisen, was sie im Auflageverfahren nicht im Ansatz getan hat. Dass die Kinder die von der Pflichtigen ausbezahlten Beträge als Lohn deklariert haben, ist unerheblich. Entscheidend ist allein, ob es aus Sicht der Pflichtigen geschäftsmässig begründet war, den Kindern die entsprechenden Löhne auszubezahlen. Dies wäre dann der Fall, wenn diese Arbeitsleistungen erbracht hätten, welche im Drittvergleich die verbuchte Entlohnung rechtfertigten. Letzteres hätte die Pflichtige demnach substantiiert dargetun und nachweisen müssen. Hat sie sich stattdessen zu Unrecht darauf beschränkt, der Steuerbehörde das Recht auf Prüfung der im Streit stehenden Salarierungen in Frage zu stellen, so musste die Letztere nach dem vorstehend Gesagten zwangsläufig den Weg über die Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen beschreiten, nachdem sie zu Gunsten der Pflichtigen davon ausging, es sei zwar nicht eindeutig geklärt, jedoch "plausibel", dass die beiden Kinder im Betrieb der Pflichtigen mitgearbeitet hätten (vgl. Revisionsbericht, S. 6).

3. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung 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 (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 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. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 132 N 64 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 lebt 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).

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, 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.

b) Mit der Einsprache wiederholte die Pflichtige im Wesentlichen die Ausführungen ihrer Auflageantwort und machte zusätzlich noch geltend, dass C und D verantwortungsvolle Tätigkeiten im Betrieb wahrgenommen hätten. C habe dabei während der Abwesenheit seiner Eltern auch die betriebliche Leitung und Geschäftsführung übernommen und sei deshalb per 2012 als unterschriftsberechtigt im Handelsregister eingetragen worden. Der Vergleichslohn eines Mitarbeiters für Werkstattarbeiten mit Jahrgang 1988 betrage im Übrigen rund Fr. 60'000.- bis Fr. 65'000.-.

Diese Angaben genügten in keiner Weise zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der angefochtenen Schätzungen. Die geschäftsmässige Begründetheit der Löhne, welche den beiden Vorgenannten per 2011 und 2012 ausbezahlt worden sind, lag weiterhin völlig in der Luft, denn weder in Bezug auf den Inhalt der Arbeitstätigkeiten noch insbesondere auf den Umfang wurde Näheres bekannt gegeben. Daran ändert auch nichts, dass D per 28. November 2012 (also gegen Ende der hier betroffenen Steuerperioden) als unterschriftsberechtigt im Handelsregister eingetragen worden ist. Zu Recht hat damit die Vorinstanz am Weg über die Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung festgehalten und hatte sie zudem auch keinen Anlass, die Schätzungen in quantitativer Hinsicht zu korrigieren.

c) Zu prüfen bleibt damit noch, ob es der Pflichtigen beschwerde- bzw. rekursweise gelungen ist, den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzungen zu erbringen.

aa) Die Pflichtige lässt zunächst geltend machen, dass bereits im Rahmen der steueramtlichen Buchprüfung vor Ort ausführlich über die Angemessenheit der fraglichen Löhne gesprochen worden sei. Dabei sei vom Gesellschafterehepaar auch dargetan worden, dass und wieso in deren Kleinbetrieb in Bezug auf die Tätigkeiten ihrer Kinder eben keine Belege wie Arbeitsrapporte oder Stellenbeschriebe existierten. Unter diesen Umständen sei es überspitzt formalistisch, wenn die Steuerbehörde im Auflageverfahren in Kenntnis der materiellen Nichterfüllbarkeit ebensolche Unterlagen einfordere und erweise sich die vorgenommene Ermessenseinschätzung deshalb als willkürlich.

bb) Mit dieser Argumentation sieht die Pflichtige darüber hinweg, dass in Bezug auf steuermindernde Umstände sie die Beweislast trifft. Hätte sie dem steueramtli-

chen Revisor vor Ort Unterlagen vorgelegt, welche die geschäftsmässige Begründetheit der in Frage stehenden Löhne untermauert hätten, wäre die Sache erledigt gewesen. Konnte sie dies nicht, so hätten die Löhne auch gänzlich aus dem Aufwand gestrichen werden können, denn mit "Gesprächen" allein lässt sich die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwandposition nicht nachweisen. Ging der Revisor gestützt auf die Gespräche gleichwohl von einer Mitarbeit der Kinder des Gesellschafterehepaars aus, so war aus formellen Gründen noch ein schriftliches Auflageverfahren durchzuführen, um dergestalt (zugunsten der Pflichtigen) den Weg zu der nunmehr angefochtenen Schätzung des strittigen Lohnaufwands nach pflichtgemässen Ermessen zu öffnen (vgl. vorstehend E. 1.b/c). Fraglich kann damit allein sein, ob die Pflichtige nunmehr Beweise bzw. Unterlagen geliefert hat, welche die strittigen Lohnbuchungen ganz oder in einem die steuerbehördliche Schätzung übersteigenden Umfang als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen.

cc) Kein tauglicher Nachweis, sondern eine blosser Parteibehauptung ist zunächst die eingereichte schriftliche Bestätigung des Gesellschafters E vom 11. Mai 2015, wonach die seinen Kindern ausbezahlten Löhne vollumfänglich geschäftsmässig begründet gewesen seien. Auch die eingereichten Lohnmeldungen an die Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich taugen selbstredend nicht zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der besagten Löhne, denn auf Lohnzahlungen sind sozialversicherungsrechtlichen Beiträge abzuführen, ohne dass dabei die Frage zu stellen ist, ob die Löhne geschäftsmässig begründet sind. Die geschäftsmässige Begründetheit kann sodann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass die Kinder die entsprechenden Löhne nach Angaben der Pflichtigen bereits versteuert haben; über die steuerlichen Konsequenzen der hier streitigen Gewinnaufrechnungen auf Ebene der Lohnempfänger sowie der Gesellschafter ist hier nicht zu befinden.

dd) Unterlagen, welche den Inhalt und insbesondere den Umfang der von den Kindern per 2011 und 2012 geleisteten Arbeiten dokumentieren könnten, fehlen nach wie vor. Dass solche gänzlich nicht existieren sollen, ist bei Jahreslöhnen von immerhin rund Fr. 50'000.- schwer vorstellbar. Zu denken ist in diesem Zusammenhang etwa an schriftliche Arbeitsverträge mit Angabe zum Arbeitspensum, Stellenbeschreibungen, Arbeitsrapporte, Auszüge aus Zeiterfassungen, monatliche Lohnabrechnungen und dergleichen.

Die Pflichtige versucht das Fehlen entsprechender Unterlagen damit zu erklären, dass hier ein typisches Familien- bzw. ein Kleinstunternehmen vorliege. Bei einem solchen präsentierten sich Organisation und Abläufe anders als bei grösseren Unternehmen, worauf auch die Steuerbehörden Rücksicht zu nehmen hätten. In ihrem (näher beschriebenen) Betrieb würden Werkstücke von Kunden bearbeitet und sei die Planung der täglichen Arbeit anhand eines Arbeitsvorrates daher nicht möglich bzw. unterliege die ausgeführte Lohnarbeit grossen Schwankungen; die "Spitzen" würden ausserhalb der täglichen Normalarbeitszeiten und an Wochenenden praktisch ausschliesslich von mitarbeitenden Familienangehörigen bewältigt. Die Abrechnung für die Kunden erfolge dabei stets pauschal pro Werkstück. Aus diesem Grund existierten auch keine Aufzeichnungen in Form von zeitlichen Arbeitsrapporten und könne deshalb nicht belegt werden, welcher Mitarbeiter welches Werkstück wie lange bearbeitet habe. Die bearbeiteten Werkstücke hätten im Übrigen einer Qualitätskontrolle unterliegen, welche ebenfalls von den Familienmitgliedern und insbesondere D vorgenommen worden sei. Der Letztere habe sodann auch bei der Entwicklung neuer Formen und Technologien mitgearbeitet. C sei derweil im Bereich Buchhaltung tätig gewesen und habe zusammen mit der Mutter auch wesentlich beim Waschen und Verpacken der Werkstücke mitgeholfen. Die beiden Kinder, insbesondere D, hätten sodann jeweils ausserhalb der normalen Arbeitszeiten die Bearbeitungsformen der Betriebsmaschinen ausgewechselt und damit ermöglicht, die geschäftlichen Prozesse zeitweise zweischichtig am Laufen zu halten, so dass auf kostspielige Nacht- und Wochenenddienste von familienexternen Angestellten habe verzichtet werden können. Zusammengefasst erkläre dieser Hintergrund, dass mit Familienmitgliedern keine schriftlichen Arbeitsverträge abgeschlossen worden seien, was bei Familienbetrieben keine Seltenheit darstelle. Stellenbeschriebe seien auch nicht erforderlich gewesen, wenn es nach dem Gesagten darum gegangen sei, dass die Kinder als Werkstudenten den Gesellschaftern insbesondere in Spitzenzeiten geholfen hätten. Arbeitsrapporte seien sodann nicht geführt worden, auch nicht in Bezug auf die Tätigkeit der familienexternen Mitarbeiter, weil die Lohnarbeit pauschal pro Werkstück entschädigt worden sei. Möglich wäre allenfalls, aufwändig anhand von Auftragskontrollen die besagten Spitzenzeiten, welche von Familienmitgliedern bewältigt worden seien, darzustellen und mit den Lohnabrechnungen der familienexternen Mitarbeiter zu vergleichen. Für die Angemessenheit der in Frage stehenden Löhne spreche im Übrigen, dass per 2013 ein neuer Mitarbeiter mit einem Jahresgehalt von rund Fr. 100'000.- angestellt worden sei, nachdem C wegen

der Fortführung ihres Studiums nicht mehr für den Familienbetrieb zur Verfügung gestanden habe.

ee) Diese allgemein gehaltenen Aussagen zum Betrieb und zu den betrieblichen Arbeitsabläufen helfen der Pflichtigen nicht weiter. Gesichert ist der Sachverhalt weiterhin lediglich insoweit, als die streitbetroffenen Lohnempfänger dem Gesellschafterehepaar nahestehen. In solchen Verhältnissen ist bei der Frage der Angemessenheit der Entlohnung ein Fremdvergleich unabdingbar. Ein unabhängiger Dritter würde indes keinem Angestellten einen Jahreslohn von rund Fr. 50'000.- ausrichten, ohne die arbeitnehmerseitige Gegenleistung in Bezug auf Inhalt und Pensum genau zu definieren und auch zu kontrollieren (Erfassung der Arbeitszeiten oder der erledigten Arbeiten etc.). Wer Lohnarbeit nicht nach Zeit entschädigt, sondern nach der Anzahl bearbeiteter Werkstücke, wird dabei personenbezogen über die Stückzahl Buch führen. Auch diesbezüglich hat die Pflichtige nichts geliefert und die angebotene Erfassung von Spitzenzeiten, in welchen Arbeitseinsätze von Familienmitgliedern dominierten, könnte insoweit auch nicht weiterführend sein, wobei im Rahmen des Unrichtigkeitsnachweises blosse Beweisangebote ohnehin nicht genügen. Selbst wenn man im Übrigen sämtlichen Ausführungen der Pflichtigen Glauben schenkt, lässt sich aus diesen lediglich folgern, dass eine Mitarbeit der Kinder stattgefunden hat; im Quantitativen herrscht derweil völlige Ungewissheit, denn aus Hinweisen auf die Betriebsabläufe sowie die Abdeckung von Spitzenzeiten durch die Familie des Gesellschafterehepaars können keine konkreten Rückschlüsse auf die von C und D in den hier strittigen Geschäftsjahren tatsächlich geleisteten Arbeitspensen bzw. Arbeitsstunden gezogen werden. Nicht erfindlich ist sodann, inwieweit die Neuanstellung eines Mitarbeiters per 2013 mit einem Jahreslohn von Fr. 100'000.- Rückschlüsse auf die Angemessenheit der hier im Streit liegenden Werkstudenten-Löhne erlauben könnte.

Bei dieser Beweislage ist folglich in Bezug auf die im Streit liegenden Kinderlöhne einerseits am Weg über die Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen festzuhalten und steht andererseits auch fest, dass die Pflichtige nicht nachzuweisen vermochte, dass die diesbezüglichen steueramtlichen Schätzungen in quantitativer Hinsicht offensichtlich unrichtig bzw. zu tief ausgefallen sind. Ging die Steuerbehörde von Jahreslöhnen von Fr. 20'000.-, so erscheint dies im Lohngefüge der Pflichtigen ohne weiteres als angemessen, weil die Kinder unbestrittenermassen als Werkstudenten tätig waren und sich deren (nicht nachgewiesenen) Arbeitseinsätze damit auf die

Zeiten beschränkt haben müssen, welche einem Studenten neben dem Studium zur Verfügung stehen (abends, Wochenende, Semesterferien).

Die in Bezug auf die Löhne an C und D angefochtenen steueramtlichen Gewinnaufrechnungen sind damit zu bestätigen.

4. Sich an die jüngste Rechtsprechung des Bundesgericht anlehnend beantragt das kantonale Steueramt in der Beschwerde- und Rekursantwort zu Recht, dass die gebotenen Gewinnaufrechnungen noch um entsprechende Steuerrückstellungen zu kürzen sind. Entsprechend den vorinstanzlichen Berechnungen sind damit die Steuerfaktoren zu Gunsten der Pflichtigen wie folgt zu korrigieren:

Steuerperiode 1.1.-31.12.2011	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	79'300.-	79'300.-
<i>Steuersatz</i>	8.5%	8%
Steuerbares Kapital		207'000.-
<i>Steuersatz</i>		0.75%
Eigenkapital per 31.12.2011	207'000.-	

Steuerperiode 1.1.-31.12.2012	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	209'400.-	209'400.-
<i>Steuersatz</i>	8.5%	8%
Steuerbares Kapital		352'000.-
<i>Steuersatz</i>		0.75%
Eigenkapital per 31.12.2011	352'000.-	

5. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilig aufzuerlegen, (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG), wobei sich Obsiegen und Unterliegen der Pflichtigen über beide im Streit liegenden Steuerperioden hinweg in etwa die Waage halten, nachdem die von ihr angefochtenen Gewinnaufrechnungen zwar bestehen bleiben, ihr in ähnlichem Umfang indes gewinnmindernde Steuerrückstellungen

zuzugestehen sind. Die Zusprechung einer Parteientschädigung fällt damit ausser Betracht (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 12. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Zu Recht sind der Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann die Einsprachekosten auferlegt worden, da sie das Einspracheverfahren durch schuldhaftes Verletzung von Verfahrenspflichten veranlasst hat (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 VO StG). Die Kostenfestsetzung ist mit Fr. 300.- auch in betraglicher Hinsicht nicht zu beanstanden (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des kantonalen Steueramts 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 wie folgt veranlagt:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Satz	massgebendes Eigenkapital
	Fr.	%	Fr.
1.1. - 31.12.2011	79'300.-	8,50	207'000.-
1.1. - 31.12.2012	209'400.-	8,50	352'000.-

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

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Satz	steuerbares Eigenkapital	Satz
	Fr.	%	Fr.	‰
1.1. - 31.12.2011	79'300.-	8,0	207'000.-	0,75
1.1. - 31.12.2012	209'400.-	8,0	352'000.-	0,75

3. Die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts von Fr. 300.- wird bestätigt.

[...]