

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2017.144
2 ST.2017.182

Entscheid

14. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichterin
Tanja Petrik und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend: der Pflichtige) war und ist an diversen, auf dem Immobilienmarkt und im Finanzbereich bzw. in der Vermögensverwaltung tätigen Gesellschaften beteiligt; insbesondere ist er nicht nur Angestellter, sondern gemäss Handelsregisterauszug auch Verwaltungsratspräsident mit Kollektivunterschrift zu zweien der heutigen C AG und damaligen D AG (CHE-...; nachfolgend D AG) und war per ... 2010 und ... 2011 für deren Geschäftsführung verantwortlich (vgl. auch den Geschäftsbericht der D AG 2011). Dieses Unternehmen ist an diversen Immobilien- und Finanzgesellschaften beteiligt, so auch an der E AG (CHE-...), bei welcher der Pflichtige gemäss Handelsregisterauszug seit ... 2011 Verwaltungsratspräsident mit Kollektivunterschrift zu zweien ist. Weiter ist er gemäss entsprechendem Handelsregisterauszug bei der F AG (CHE-...), an welcher die mittlerweile liquidierte und aus dem Handelsregister gelöschte G Holdings Ltd. (CHE-...) – einst nebst dem Pflichtigen eine bedeutende Aktionärin der D AG (Geschäftsbericht der D AG 2011,) – beteiligt war, seit ... 2008 Mitglied des Verwaltungsrats, mittlerweile mit Einzelunterschrift.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 4. November 2016 betreffend die direkte Bundessteuer 2011 setzte die Steuerkommissärin das steuerbare und satzbestimmende Einkommen des Pflichtigen und seiner Ehefrau auf Fr. 587'900.- fest. Gleichentags bestimmte sie mit Einschätzungsentscheid bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2011 unter Anwendung des Verheiratetentarifs ein steuerbares Einkommen des Pflichtigen und seiner Ehefrau von Fr. 907'700.-, wovon gestützt auf den Revisionsbericht vom 24. Juli 2015 betreffend die D AG als Arbeitgeberin des Pflichtigen und seiner Ehefrau Fr. 637'000.- als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und folglich als Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen festgelegt wurden. Weiter wurde das steuerbare Vermögen aufgrund von Bewertungskorrekturen um Fr. 1'740'000.- erhöht und auf insgesamt Fr. 2'008'000.- eingeschätzt.

C. Hiergegen erhob der Pflichtige mit Eingabe vom 29. November 2016 Einsprache und erklärte, lediglich aufgrund der Rechnung vom 24. November 2016 betreffend die direkte Bundessteuer Kenntnis von der Existenz der ihm nicht zugestellten Veranlagungsverfügung vom 4. November 2016 erhalten zu haben. Nach Einsicht-

nahme in diese Verfügung werde er seine Einsprache fundiert begründen können. Weiter wies er darauf hin, dass er seit 2010 von seiner Ehefrau getrennt lebe.

Mit Einschreiben vom 3. Januar 2017 wurden dem Pflichtigen je eine Kopie des Einschätzungsentscheids und der Veranlagungsverfügung vom 4. November 2016 zugestellt. Die Steuerkommissärin versandte die Akteneinforderung vom 27. Januar 2017 separat an beide Ehegatten und bat unter Hinweis auf die gesetzlichen Verfahrenspflichten und Säumnisfolgen um die genaue Nennung der im Einschätzungsentscheid beanstandeten Punkte mit entsprechenden, bezifferten Anträgen und substantiierter Begründung sowie unter Beilage der entsprechenden Beweismittel. Weiter wies sie auf ein gemeinsames Schreiben der Ehepartner vom 20. November 2012 hin, wonach beide unterschriftlich bestätigten, ab 2008 in ungetrennter Ehe gelebt zu haben sowie auf die von beiden Ehepartnern ausgefüllte und unterzeichnete Steuererklärung 2011.

Die Ehefrau des Pflichtigen erklärte am 1. Februar 2017 telefonisch, seit Oktober 2016 vom Pflichtigen getrennt zu leben und nicht über die eingeforderten Akten zu verfügen.

Der Pflichtige nahm mit Schreiben vom 3. März 2017 Stellung. Er erklärte sinngemäss, der D AG sei eine definitive Steuerrechnung ohne Aufrechnungen, nicht jedoch eine anfechtbare Verfügung betreffend allfällige Aufrechnungen zugestellt worden, womit ihr diesbezüglich der Rechtsweg verweigert worden und die bei ihm als Privatperson in der Folge vorgenommene Aufrechnung als rechtswidrig zu beurteilen sei. Weiter sei die bezüglich Privatanteil Fahrzeug in der Höhe von Fr. 21'200.- vorgenommene Aufrechnung als verdeckte Gewinnausschüttung unzulässig, da die Handhabung der Privatanteile mit der Bewilligung des beigelegten Spesenreglements explizit und abschliessend geregelt worden sei und die entsprechenden Buchungen reglementskonform erfolgt seien. Nicht korrekt seien weiter die Aufrechnungen der Beträge von Fr. 174'000.- und Fr. 240'000.-, welche nicht ihm persönlich, sondern der G Holdings Ltd. bzw. der F AG gutgeschrieben worden seien. Er habe nicht direkt partizipiert. Weiter machte er geltend, gestützt auf die beigelegte Verfügung des Bezirksgerichts H vom ... September 2010 seit dem ... Juli 2010 von seiner Ehefrau getrennt zu leben.

Die Steuerkommissärin forderte mit Schreiben vom 17. März 2017 die Edition der Kauf- und Leasingverträge aller von beiden Ehegatten zu Privatzwecken benutzten Geschäftsfahrzeuge und im Fall von deren Nichtbenutzung für private Zwecke die Fahrtenbücher 2011, den rechtsgenügenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der in der Erfolgsrechnung verbuchten Reise- und Repräsentationsspesen sowie der Provisionszahlungen von Fr. 174'000.- der G Holdings Ltd. und Fr. 240'000.- der F AG samt substantiierter Sachdarstellung betreffend die entsprechend schuldenmindernde Gutschrift auf das Darlehenskonto des Pflichtigen.

Mit Schreiben vom 21. April 2017 reichte der Pflichtige die Kontoblätter ... (Reise- und Repräsentationsspesen), ... (Spesenentschädigung), ... (Darlehen A), ... (Beteiligung E) sowie die Lohnabrechnungen für Januar und Dezember 2011 ein und führte sinngemäss aus, für die private Nutzung seines Geschäftsfahrzeugs (I) seien ihm 2011 monatlich Fr. 1'000.- vom Lohn abgezogen worden, weshalb sich eine Aufrechnung im Lohnausweis erübrigt habe. Seine Ehegattin habe 2011 ein Fahrzeug des Typs J benutzt; die entsprechenden Verträge befänden sich bei den dem Steueramt vorliegenden Akten der D AG. Die Pauschalspesen von Fr. 12'000.- seien gemäss dem von der kantonalen Steuerbehörde am ...Juni 2010 genehmigten Spesenreglement verbucht worden. Ebenso wenig sei der Werbeaufwand gemäss Erfolgsrechnung anlässlich der Revision beanstandet worden. Von den gesamten auf das Konto ... verbuchten Spesen seien ihm Fr. 24'000.- als Privatanteil belastet worden. Seit 2010 befinde sich die fragliche Unternehmensgruppe im Aufbau: Die Akquisition von Liegenschaften und Immobiliengesellschaften führe zu einer regen Reisetätigkeit mit entsprechenden Auslagen, welche vom Revisor ebenfalls vollumfänglich akzeptiert worden seien. Der Jahresrechnung 2011 der D AG lasse sich kein Hinweis auf eine Provision der G Holdings Ltd. über Fr. 174'000.- entnehmen, weshalb er dazu nicht Stellung nehmen könne. Das damals gültige Provisionsreglement der D AG habe einen Provisionsanspruch von Fr. 250'000.- vorgesehen, welcher auf Fr. 240'000.- reduziert und erfolgswirksam bei der F AG verbucht worden sei. Die Gutschrift an ihn ergebe sich aus einer reinen Verrechnungsposition betreffend eine Forderung der F AG ihm gegenüber, weshalb sie nicht als Einkommen aufgerechnet werden könne.

Mit E-Mail vom 12. Mai 2017 wies die Ehegattin auf ein laufendes Eheschutzverfahren hin.

Die eingeschriebenen und separat an beide Ehegatten adressierten Mahnungen vom 17. Mai 2017 holte der Pflichtige nicht ab, während seine Ehegattin nicht darauf reagierte.

Mit Einspracheentscheiden vom 14. Juli 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2011 und die Staats- und Gemeindesteuern 2011 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut, mit Bezug auf letztere Steuern, soweit es darauf eintrat. Gutgeheissen wurden die Einsprachen insofern, als von der Aufrechnung betreffend die Provision im Zusammenhang mit der G Holdings Ltd. von Fr. 174'000.- abgesehen wurde, da für die wirtschaftliche Berechtigung der Pflichtigen daran keine genaueren Anhaltspunkte vorlagen. Dadurch ermässigt sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 492'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 651'600.- (Staats- und Gemeindesteuern; davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 369'000.-); das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 2'008'000.-.

D. Dagegen erhob der Pflichtige mit Eingabe vom 7. August 2017 Beschwerde und Rekurs und beantragte, die Aufrechnung der angeblichen Privatanteile von Fr. 2'880.- (ihn betreffend) und Fr. 15'360.- (seine Ehegattin betreffend) seien aufzuheben. Weiter seien ihm die geleisteten Privatanteile im Umfang von Fr. 12'000.- gutzuschreiben und eventualiter sei die Aufrechnung betreffend seine Ehegattin auf Fr. 3'360.- zu reduzieren. Sodann seien die Aufrechnungen des Privatanteils "Reise- und Repräsentationsspesen" im gesamten Umfang von Fr. 15'000.- und diejenige der Provision "F AG" vollumfänglich aufzuheben; alles unter Kosten- und Entschädigungskosten zugunsten der Schweizerischen Eidgenossenschaft bzw. des Staats Zürich (nachfolgend: Beschwerdegegnerin bzw. Rekursgegner). Der Rechtsschrift legte er Verfügungen des Strassenverkehrsamts, die Lohnabrechnungen 2011 betreffend seine Ehegattin, die Steuereinschätzung der D AG für das Jahr 2011 und einen Buchungsbeleg der F AG bei.

Die Beschwerdegegnerin und der Rekursgegner beantragten mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 7. September 2017, die Rechtsmittel seien unter Kostenfolge zugunsten des Pflichtigen teilweise – und zwar in Bezug auf den Eventualantrag betreffend die Aufrechnung des Privatanteils Geschäftsfahrzeug der Ehegattin – gutzuheissen.

Mit Replik vom 17. Oktober 2017 hielt der Pflichtige an seinen Anträgen gemäss Eingabe vom 7. August 2017 fest und reichte nebst dem Spesenreglement vom ... Juni 2010 und dem Geschäftsbericht 2011 der D AG insbesondere monatliche Spesenabrechnungen des Jahrs 2011 ein.

Die Beschwerdegegnerin und der Rekursgegner wiederholten mit Duplik vom 3. November 2017 ihren Antrag gemäss Beschwerde- und Rekursantwort vom 7. September 2017 und erklärten, die betreffend Reise- und Repräsentationsspesen nachgereichten Akten seien aus dem Recht zu weisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, wird ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], Art. 3 Abs. 3 erster Satz des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], § 7 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Daraus wird umgekehrt gefolgert, dass bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung das Einkommen der Ehegatten je selbständig besteuert wird, sofern die gemeinsame Mittelverwendung aufgegeben wird. Kumulativ zur rechtlichen oder tatsächlichen Trennung wird für eine getrennte Besteuerung demnach vorausgesetzt, dass die Mittel nicht mehr gemeinsam verwendet werden, die Ehe also keine wirtschaftliche Einheit mehr bildet, sondern jeder Ehegatte für seine Lebenshaltungskosten vollständig aus eigenen Mitteln aufkommt (BGE 138 II 300 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 7 N 9-15 StG). Den Nachweis für das Vorliegen einer rechtlich oder tatsächlich getrennten Ehe in der relevanten Steuerperiode hat zu erbringen, wer daraus Rechte ableitet, vorliegend also der damals bislang in ungetrennter

ter Ehe lebende Pflichtige, der sich auf die getrennte Veranlagung beruft (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 7 N 16 StG und Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., 2018, § 17 N 5 je mit weiteren Hinweisen).

b) Aktenkundig ist die gemeinsam eingereichte und unterzeichnete Steuererklärung 2011 sowie ein von beiden Ehegatten unterzeichnetes Schreiben an die Einwohnerkontrolle der Gemeinde K vom 20. November 2012, wonach die vom Bezirksgericht H im Eheschutzverfahren am ... September 2010 verfügte Trennung nie vollzogen worden sei und sie ununterbrochen zusammengewohnt und im Oktober 2012 ein gemeinsames Kind bekommen hätten. Es liegt demnach nahe, dass die beiden Ehegatten während der relevanten Steuerperiode 2011 einen gemeinsamen Haushalt führten. Sie sind daher für diesen Zeitraum, obschon im Duplikat der Rechnung betreffend die direkte Bundessteuer 2011 der Tarif-Code für alleinstehende/ledige Steuerpflichtige als Berechnungsgrundlage vermerkt wurde, in prozessualer Hinsicht als in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe zu betrachten. Demnach ist auch die Ehefrau des Pflichtigen von Amtes wegen in das Beschwerde-/Rekursverfahren einzubeziehen, auch wenn nur Letzterer Beschwerde und Rekurs erhoben hat (vgl. auch Art. 113 Abs. 1 DBG, Art. 40 Abs. 1 StHG, § 12 Abs. 1 und § 123 Abs. 1 StG sowie Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 21 N 6 bezüglich Einspracheverfahren).

2. Steuerbar sind gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG und § 17 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus privat- oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis inkl. Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile.

a) aa) Der Nachweis für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, derjenige für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5 mit weiteren Hinweisen). Im ordentlichen Veranlagungsverfahren hat hauptsächlich der Steuerpflichtige der Veranlagungsbehörde die rechtserheblichen Tatsachen mitzuteilen und die entsprechenden Beweismittel zu beschaffen (Art. 124-126 DBG, Art. 42 StHG, § 133-135 StG sowie Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 14 N 11). Diese Verfah-

renspflichtigen ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Ihre Verletzung und die daraus folgende Beweisnot der Steuerbehörde kann jedoch gegebenenfalls zu einer Beweislastumkehr führen (BVGr, 24. Januar 2018, A-4091/2016, E. 2.6.4 mit weiteren Hinweisen). Wirkt der Steuerpflichtige nämlich an der Sachverhaltsermittlung nicht oder nicht gehörig mit, indem er den Aufforderungen der Veranlagungsbehörde nicht nachkommt – etwa keine oder eine unvollständige Steuererklärung einreicht – ist die Veranlagungsbehörde regelmässig ausserstande, ihrer Untersuchungspflicht nachzukommen, gerät also in einen Untersuchungsnotstand, welcher ihre Untersuchungspflicht zwangsläufig erlöschen lässt (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 14 N 12 mit weiteren Hinweisen). In der Folge bleibt der für die Veranlagung massgebende Sachverhalt in quantitativer Hinsicht gänzlich oder teilweise ungewiss bzw. lässt sich mittels gesetzlicher Untersuchungsmassnahmen nicht abklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 45 StG). Dennoch ist die Veranlagungsbehörde gesetzlich verpflichtet, eine vollständige und richtige Veranlagung vorzunehmen (Art. 123 Abs. 1 DBG, § 132 Abs. 1 StG).

bb) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde daher die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG, Art. 46 Abs. 3 StHG und § 139 Abs. 2 StG). Ziel der ermessensweisen Schätzung ist die bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt mittels Wahrscheinlichkeitsüberlegungen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 19 N 19 mit weiteren Hinweisen). Ihr Umfang ist in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips auf das zu beschränken, was im vorangegangenen Auflage- und Mahnverfahren unbestimmt bzw. ungewiss geblieben ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 130 N 65 DBG bzw. § 139 N 85 StG mit weiteren Hinweisen).

cc) Natürliche Personen müssen der Steuererklärung insbesondere Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person sowie Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beilegen (Art. 125 Abs. 1 lit. a-c DBG, § 134 Abs. 1 lit. a-c StG). Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde muss der Steuerpflichtige insbesondere Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, § 135 Abs. 2 StG). Die Vorlagepflicht gründet darauf, dass der

Steuerpflichtige im Besitz des Beweismittels ist oder es sich verschaffen kann aufgrund eines Rechtsanspruchs, welcher sich aus dem anwendbaren Steuergesetz selbst ergibt (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 16 N 50). So sind insbesondere Arbeitgebende dem Steuerpflichtigen gegenüber verpflichtet, schriftliche Bescheinigungen auszustellen über ihre Leistungen an ihn als Arbeitnehmer sowie über Art und Höhe der vom Lohn abgezogenen Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und juristische Personen über ihre Leistungen an Mitglieder der Verwaltung oder anderer Organe (Art. 127 Abs. 1 lit. a und b DBG, § 136 Abs. 1 lit. a und b StG; vgl. auch Art. 129 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 45 lit. a StHG zur Meldepflicht juristischer Personen).

dd) Ist es dem Steuerpflichtigen nicht möglich oder zumutbar, das Beweismittel zu beschaffen, muss er der Veranlagungsbehörde hiervon Mitteilung machen. Diese hat im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht gegebenenfalls das Beweismittel selber einzuholen, sofern ihr das Gesetz die Möglichkeit dazu gibt. Ist die Unmöglichkeit, das Beweismittel zu beschaffen, auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen zurückzuführen, so liegt darin eine Verletzung der Vorlagepflicht, welche die Veranlagungsbehörde im Allgemeinen ohne weiteres berechtigt, zu einer Ermessensveranlagung zu schreiten (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 16 N 51 mit weiteren Hinweisen).

b) Strittig sind zunächst die seitens der Steuerbehörde einkommensseitig aufgerechneten Privatanteile der Pflichtigen für die Nutzung von Geschäftsfahrzeugen.

aa) Der Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, die Aufrechnung seines Privatanteils für das Geschäftsfahrzeug von Fr. 2'880.- sei nicht gerechtfertigt, da ihm der Führerausweis ab dem ... 2009 vorsorglich auf unbestimmte Zeit entzogen worden sei. Dies belegt er mit zwei Verfügungen des Strassenverkehrsamts des Kantons Zürich vom ... Februar 2010 und ... Februar 2014. Mit Letzterer wird die Massnahme vom ... Juli 2010 betreffend Entzug des Führerausweises mit Wirkung ab ... 2009 aufgehoben und es werden diverse Auflagen angeordnet. Er habe deshalb in der relevanten Steuerperiode 2011 das Geschäftsfahrzeug gar nicht privat nutzen können, sondern lediglich geschäftlich unter Zuhilfenahme eines Fahrers. Aus diesem Grund seien ihm auch die für die Steuerperiode 2011 geleisteten Privatanteile in der Höhe von Fr. 12'000.- gutzuschreiben.

bb) Dem Pflichtigen wurden gemäss Lohnabrechnungen vom Januar und Dezember 2011 in der Tat jeweils 1'000.- als "Privatanteil Auto" vom Einkommen abgezogen und in der Erfolgsrechnung seiner Arbeitgeberin ist ein entsprechender Privatanteil für die Nutzung seines geleasteten I vermerkt ("Privatanteil Fahrzeug" von Fr. 24'000.- bei zwei Geschäftsfahrzeugen, also jährlich Fr. 12'000.- pro Fahrzeug bzw. monatlich Fr. 1'000.-). Dies steht seiner Aussage, er habe den Geschäftswagen während der fraglichen Steuerperiode nur geschäftlich unter Zuhilfenahme eines Fahrers genutzt, entgegen. Diesen Widerspruch konnte er der Veranlagungsbehörde in der Folge nicht belegen oder zumindest plausibel erklären. Unter diesen Umständen ist es entgegen der Ansicht des Pflichtigen trotz Vorliegens eines ihrerseits genehmigten Spesenreglements nicht zu beanstanden, wenn die Veranlagungsbehörde betreffend diese einkommensseitig strittigen Positionen Untersuchungshandlungen vornimmt.

cc) Ziff. 2.5 des behördlich genehmigten Spesenreglements der D AG hält in diesem Zusammenhang Folgendes fest: "(...) Der Geschäftswagen steht auch für den Privatgebrauch zur Verfügung. Im Lohnausweis wird eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen. Die Anschaffungs- sowie sämtliche Unterhaltskosten werden von der Firma übernommen. Vom Mitarbeitenden selbst zu tragen sind die Benzinkosten, die ihm bei ferienbedingten Autofahrten entstehen. Für die Privatbenützung wird dem Mitarbeitenden pro Monat 0.8 % des Kaufpreises (exkl. Mehrwertsteuer) im Lohnausweis (Bruttolohn) aufgerechnet, mindestens Fr. 150.-. Aufgrund dieser Vereinbarung wird in der persönlichen Steuereinschätzung dieser Mitarbeitenden grundsätzlich keine Aufrechnung mehr für den Privatgebrauch des Geschäftswagens vorgenommen; ein Arbeitswegabzug entfällt. Im Lohnausweis wird ein entsprechender Hinweis angebracht. (...)".

dd) Benützt ein Arbeitnehmer und Gesellschafter regelmässig ein Geschäftsfahrzeug auch für eigene Zwecke und sind die verbuchten Beträge nicht eindeutig konkreten Geschäftsvorfällen (Dienstreisen) zuzuordnen, gilt es, den privaten Anteil auszuscheiden. Dabei kommt es auf das Verhältnis der gefahrenen Kilometer an. Um dieses festzuhalten, ist von der arbeitgebenden Gesellschaft zu erwarten, dass sie den Arbeitnehmer, wenn er geschäftlich unterwegs ist, zur gewissenhaften Führung eines Bord- bzw. Fahrtenbuchs anhält: Die Eintragungen in ein solches Fahrtenbuch haben zeitnah und substantiiert zu erfolgen, mit jeweils genauer Bezeichnung des Abfahrtsorts, des Ziels, des Anfangs- und Endkilometerstands, der wahrheitsgetreuen Anfangs- und Endzeit sowie (in Form einer kurzen Bemerkung) der Angabe des ge-

schäftlichen Zwecks jeder einzelnen Fahrt. Die Form des Bordbuchs ist so zu wählen, dass nachträgliche Änderungen und Manipulationen möglichst ausgeschlossen sind. Das Bordbuch muss demnach fest gebunden sein; Loseblatt-Ringordner und auf dem Computer geführte Exceldateien erfüllen die strengen Voraussetzungen nicht; ebenso wenig genügen Eintragungen mit Bleistift. Zur Zumutbarkeit der sorgfältigen Führung eines Fahrtenbuchs hat sich die Rechtsprechung verschiedentlich bejahend geäußert (vgl. statt vieler VGr, 21. Januar 2009, SB.2008.00097). Von der Führung eines Bordbuchs bei sowohl privatem als auch geschäftlichem Gebrauch eines Fahrzeugs darf die Gesellschaft einzig absehen, wenn Geschäftsfahrten äusserst selten unternommen werden und die notwendige Dokumentation bzw. Substantiierung (inklusive Beweisführung) auf andere Art sichergestellt ist (zum Ganzen StRK II, 19. Mai 2010, 2 ST.2009.311 2 DB.2009.187, E. 1e/bb mit Bezug auf ein der Arbeitgeberin vom Arbeitnehmer und Gesellschafter zur Verfügung gestelltes Fahrzeug, welches auch privat genutzt wird).

ee) Im relevanten Zeitraum war der Pflichtige Geschäftsführer der D AG im Sinn von Art. 716 ff. OR. Eine Übertragung dieser Befugnisse ist nicht ersichtlich und für die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle und -planung als unübertragbare und unentziehbare Aufgaben der Geschäftsführung nach Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR war er jedenfalls zuständig und in diesem Rahmen auch für die fristgerechte Erstellung des Geschäftsberichts verantwortlich (Art. 958 OR). In dieser Funktion dürfte er auch über die entsprechenden Unterlagen (Verträge betreffend die Anschaffung der strittigen Fahrzeuge, Fahrtenbücher, Kontoblätter usw.) verfügen bzw. diese erhältlich machen können (vgl. vorne E. 2a/cc sowie auch Art. 958f OR [in der relevanten Steuerperiode geltenden Fassung vom 1. Januar 2011 noch Art. 962 aOR], Art. 126 Abs. 3 DBG sowie § 135 Abs. 3 StG zur zehnjährigen Aufbewahrungspflicht der [zu erstellenden] Geschäftsbücher, Buchungsbelege sowie des Geschäfts- und des Revisionsberichts durch das geschäftsführende Organ), was er trotz entsprechender Aufforderung vom 17. März 2017 und Mahnung vom 17. Mai 2017 nicht getan hat: So wurden im vorinstanzlichen Verfahren weder die Kauf- bzw. Leasingverträge für beide Fahrzeuge noch Fahrtenbücher eingereicht noch nachgewiesen, dass der ebenfalls bei der D AG angestellten Ehegattin für die Privatnutzung ein monatlicher Betrag vom Lohn abgezogen worden war, wie es in der Erfolgsrechnung der Arbeitgeberin vermerkt ist. Lediglich im Lohnausweis des Pflichtigen wird bemerkt, dass das Spesenreglement am ... Juni 2010 durch das kantonale Steueramt genehmigt worden sei.

Ob für das Geschäftsjahr 2011 zeitnahe, im Fahrzeug mitgeführte, manipulationsicher gestaltete Bordbücher geführt wurden, welche die erforderlichen Zeit-, Zweck- und Kilometerangaben enthielten (vgl. vorne E. 2b/dd), lässt sich nicht eruieren. Der Pflichtige als Geschäftsführer seiner Arbeitgeberin hat jedenfalls weder im vorinstanzlichen noch im vorliegenden Verfahren solche eingereicht. Ebenso wenig geht aus der Buchhaltung in genügend detaillierter Weise hervor, welchen geschäftlichen Zweck er und seine Ehegattin im Rahmen der von ihnen behaupteten Geschäftsreisen verfolgten. Aus den mit Bezug auf die Reise- und Repräsentationsspesen nachgereichten Belegen, welche teilweise keinem Mitarbeitenden klar zugeordnet werden können, da diese weder auf dem Spesenblatt noch auf der Mehrheit der Belege namentlich erwähnt werden, geht ebenso wenig hervor, dass Geschäftsfahrzeuge verwendet wurden. Es werden lediglich in einem monatlichen Beleg Benzinkosten aufgeführt und in einem anderen Kosten für (zwei) Autobahnvignetten.

ff) Die Unmöglichkeit, diese Beweismittel zu beschaffen, ist demnach auf ein Verschulden des Pflichtigen zurückzuführen. Darin liegt eine Verletzung der Vorlagepflicht, welche zu einem partiellen Untersuchungsnotstand der Veranlagungsbehörde führt, der diese wiederum grundsätzlich dazu berechtigt, ermessensweise zu veranlassen (vgl. vorne E. 2a). Ein spezifisches Tatbestandsmerkmal, nämlich der als Einkommen der Pflichtigen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auszuscheidende Privatanteil für die Nutzung von Geschäftsfahrzeugen als steuerbegründende bzw. -mehrende Tatsache ist aufgrund der mangelhaften Mitwirkung der Pflichtigen ungewiss. Diesfalls kann eine Ermessenseinschätzung grundsätzlich nur vorgenommen werden, wenn der Grundsachverhalt bewiesen ist und lediglich dessen genaue Ausgestaltung quantitativ ungewiss ist. Blosser Vermutungen über erzielte Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, weil der Pflichtige beispielsweise in früheren Jahren solche erzielt hat, reichen demnach nicht aus, um eine diesbezügliche Ermessenseinschätzung zu rechtfertigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 48 StG).

Dass die Pflichtigen in der fraglichen Steuerperiode die ihnen zur Verfügung gestellten Geschäftsfahrzeuge auch privat genutzt hatten, ergibt sich wie erwähnt aus der Erfolgsrechnung ihrer Arbeitgeberin sowie aufgrund der Abzüge in den Lohnabrechnungen, wobei diejenigen betreffend die Ehegattin erst im vorliegenden Verfahren und lediglich für die Monate März bis Dezember 2011 nachgereicht wurden und diejenigen des Pflichtigen nach wie vor nur für die Monate Januar und Dezember 2011 vorliegen. Gestützt auf diesen Grundsachverhalt, dessen quantitatives Ausmass ungewiss

war und in verschuldeter Verletzung von Verfahrenspflichten auch blieb, schritt die Steuerbehörde zu Recht zur ermessensweisen Schätzung des Umfangs dieser Privatanteile.

gg) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG, Art. 48 Abs. 2 StHG und § 140 Abs. 2 StG). Die Prüfungsinstanzen können demzufolge eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann die steuerpflichtige Person auf zwei Arten erbringen (vgl. ausführlich dazu Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 20 N 23 ff., insbesondere N 24 und 29 mit weiteren Hinweisen sowie Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. A., 2017, Art. 48 N 46 ff. StHG): Sie kann den Sachverhalt darlegen und beweisen, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss die steuerpflichtige Person dabei insbesondere die unterlassenen Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (statt vieler BGr, 25. April 2013, 2C_1205/2012, 2C_1206/2012, E. 3.2 und BGr, 29. März 2005, 2A.39/2004, E. 5.1 f. = ASA 75 333 f. = StR 60/2005, 520).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann die steuerpflichtige Person stattdessen darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig – namentlich zu hoch – ist, da sie sachlich nicht begründbar ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist. Diesfalls bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt (zum Ganzen statt vieler StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 3a).

Im Rechtsmittelverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungshandlungen 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 (StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 3a mit weiteren Hinweisen).

hh) Zur ermessensweisen Schätzung des Umfangs der Privatnutzung der Geschäftsfahrzeuge und der damit insgesamt während der fraglichen Steuerperiode zurückgelegten Wegstrecke stützte sich die Veranlagungsbehörde mangels Fahrtenbüchern und Verträgen betreffend die Anschaffung der Fahrzeuge auf die weisungskonforme Berechnungsmethode gemäss Ziff. 2.5 des genehmigten Spesenreglements der D AG vom ... Juni 2010 und auf sich aus der Erfolgsrechnung und dem Geschäftsbericht der Arbeitgeberin im Allgemeinen ergebende Informationen.

In der Erfolgsrechnung der D AG ist der geleaste I des Pflichtigen ab ... 2010 mit einem Anschaffungswert von Fr. 154'979.- und einem Privatanteil 2011 von Fr. 14'878.- als Fahrzeugaufwand verbucht; ebenso ist der J seiner Ehegattin ab ... 2010 mit einem Anschaffungswert von Fr. 160'000.- und einem Privatanteil 2011 von Fr. 15'360.- aufgeführt. Vermerkt ist, dass diese Privatanteile jährlich um je Fr. 6'200.- aufzurechnen sind. Nebst den beiden fraglichen Fahrzeugen verfügte die D AG 2011 über einen als Bürofahrzeug aufgeführten Kleinwagen L, welcher mit einem Anschaffungswert von Fr. 16'912.- in der Erfolgsrechnung verbucht ist. Weiter in diesem Aufwandkonto verbucht sind nicht aufgeschlüsselte Beträge für Reparaturen, Unterhalt, Betriebsstoffe, Versicherungen, Verkehrsabgaben, für das Leasing des Fahrzeugs des Pflichtigen sowie der erwähnte Posten "Privatanteil Fahrzeug" (vgl. vorne E. 2b/bb). Das kantonale Steueramt ging deshalb auch unter Bezugnahme auf den Geschäftsbericht der D AG vom ... 2012, von einem Anschaffungswert des Geschäftsfahrzeugs des Pflichtigen von rund Fr. 155'000.- aus. Da der vorgenannte, an die Arbeitgeberin bezahlte monatliche Betrag nicht 0.8 % des Anschaffungswerts ausmachte, erhöhte ihn die Steuerbehörde auf Fr. 1'240.-. Daraus resultierte eine Aufrechnung von insgesamt Fr. 2'880.- (12 x die Differenz zwischen dem vorgenommenen monatlichen Abzug und der geldwerten Leistung von Fr. 240.-; vgl. zur Berechnungsmethode auch die Weisung des kantonalen Steueramts vom 13. Oktober 2011 über die Ermittlung des Naturaleinkommens aus der Verwendung eines Geschäftsautos für private Fahrten bei Unselbständigerwerbenden und des Privatanteils an den Autokosten bei Selbständigerwerbenden ZStB Nr. 12/502 [ab der Steuerperiode 2012 Nr. 17.1], lit. B Ziff. I).

Den Nachweis, dass die Ermessenseinschätzung zu Unrecht erfolgt ist, konnten die Pflichtigen mit Bezug auf die Geschäftsfahrten des Ehemannes nicht erbringen: Die entsprechenden Mitwirkungshandlungen wurden nicht nachgeholt und es haben sich diesbezüglich keine neuen Erkenntnisse ergeben, v.a. wurde kein Fahrtenbuch eingereicht. Daher besteht die Ermessenseinschätzung der Steuerkommissärin fort. Sie kann in einem letzten Schritt lediglich noch auf Willkür überprüft werden. Allerdings kann auch im Rechtsmittelverfahren angesichts der fehlenden tatsächlichen Grundlagen (insbesondere bei Abwesenheit eines verlässlichen Fahrtenbuchs und einer genügenden Beschreibung der Geschäftsvorfälle) keine korrekte Ausscheidung zwischen privat und geschäftlich gefahrenen Kilometern vorgenommen werden. Die Annahmen und Schätzungen der Vorinstanz, welche sich auf das Spesenreglement der Arbeitgeberin und ihre Erfolgsrechnung stützen, scheinen nicht von vornherein als mit den Akten nicht vereinbar und deshalb willkürlich. Insbesondere erscheinen die Schätzungen nicht zu hoch (vgl. auch StRG, 26. Oktober 2018, 1 DB.2018.49/1 ST.2018.60, 2a, wonach das kantonale Steueramt für die Abgrenzung von Wagen der gehobenen Mittelklasse zur Luxusklasse von einem Schwellenwert von Fr. 100'000.- ausgeht und den Privatanteil von jährlich 9,6 % des Anschaffungswerts um einen Luxusanteil von jährlich 4.4 % anheben durfte [insgesamt 14 % jährlich], da die geschäftsmässige Begründetheit der Fahrzeugnutzung nicht nachgewiesen wurde).

Zusammenfassend bleibt mit Bezug auf die Aufrechnung des Privatanteils für die Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs durch den Pflichtigen Folgendes zu bemerken: Wenn das betreffende Fahrzeug rein geschäftlich benutzt und aufgrund des Führerausweisentzugs ein Fahrer engagiert wurde, müsste sich anhand des Geschäftsberichts und der Jahresrechnung 2011 in Verbindung mit entsprechenden Lohnabrechnungen oder dem Lohnausweis für das Jahr 2011 belegen lassen, dass und wer für berufliche Fahrten als – allenfalls der beruflichen Vorsorge unterstellter – Fahrer angestellt wurde (Lohn-/Personalaufwandkontoblatt). Belege für die unternommenen Geschäftsfahrten (Benzinkosten, gefahrene Kilometer) müssten wie erwähnt ebenfalls vorhanden sein (vgl. vorne E. 2b/dd). Sofern der Pflichtige die behauptete und in diesem Zusammenhang steuermindernde Tatsache trotz Zumutbarkeit nicht belegen kann, ist es in dieser Konstellation, in welcher die Nutzung des fraglichen Geschäftsfahrzeugs unter Zuhilfenahme eines Fahrers im Raum steht und das Spesenreglement der Arbeitgeberin vom ... Juni 2010 festhält, dass der Geschäftswagen, welcher Mitgliedern der Geschäftsleitung zur Verfügung gestellt wird, auch für den Privatgebrauch zur Verfügung steht und sich Anhaltspunkte für eine private Nutzung aus Buchhal-

tungsunterlagen der Arbeitgeberin ergeben, nicht zu beanstanden, wenn die Veranlagungsbehörde trotz nachgewiesenem Führerausweisentzug dem Pflichtigen einen Privatanteil in der veranlagten Höhe für die Nutzung des Geschäftsautos aufgerechnet hat. Im Übrigen legt der Pflichtige nicht substantiiert dar, inwiefern der Betrag von Fr. 12'000.-, dessen Gutschrift er in diesem Zusammenhang verlangt, seinerseits irrtümlich geleistet wurde und diese Frage betrifft ohnehin das arbeitsrechtliche Verhältnis zwischen ihm und der D AG, über welches im vorliegenden Verfahren nicht zu befinden ist.

Die Vorinstanz schätzte sodann den Kaufpreis des der Ehegattin im Jahr 2011 im Rahmen ihrer Anstellung als M bei der D AG benutzten J ermessensweise nach § 139 Abs. 2 StG gestützt auf den Geschäftsbericht 2011 und die entsprechende Erfolgsrechnung der D AG auf Fr. 160'000.-, woraus sich gemäss vorgenannter Methode ein Privatanteil von Fr. 15'360.- ergibt (0.8 % von Fr. 160'000.- betragen monatlich Fr. 1'280.-; x 12; vgl. auch Spesenreglement Ziff. 2.5 E. 2b/cc). Aufgrund der im vorliegenden Verfahren neu zur Kenntnis gebrachten monatlichen Lohnabrechnungen von März bis Dezember 2011, gemäss welchen der Ehefrau jeweils Fr. 1'000.- für die private Benutzung des Geschäftsautos vom Lohn abgezogen wurden, schliessen sich die Beschwerdegegnerin und der Rekursgegner dem Eventualantrag des Pflichtigen an, wonach lediglich Fr. 3'360.- aufzurechnen sind (Fr. 15'360.- abzüglich Fr. 12'000.- [12 x/monatlich Fr. 1'000.-], vgl. vorne Sachverhalt lit. E). Mit seiner Replik vom 17. Oktober 2017 bestreitet der Pflichtige auch diese reduzierte Aufrechnung, welche er mit Eingabe vom 7. August 2017 eventualiter beantragt hat, weiterhin im Sinn seines Hauptantrags als willkürlich. Er macht geltend, da das Fahrzeug gebraucht und nicht neu gekauft wurde, könne trotz des Vermerks des Neuwerts von ca. Fr. 160'000.- in der Erfolgsrechnung und im Geschäftsbericht der Arbeitgeberin in guten Treuen von einem Anschaffungswert von Fr. 120'000.- bzw. nach Abzug der Mehrwertsteuer von netto Fr. 111'000.- ausgegangen werden, was einem monatlichen Abzug von Fr. 888.- entspräche. Die Ehegattin habe somit ohnehin bereits einen zu hohen Privatanteil bezahlt. Zum Nachweis der steuermindernden Tatsache eines tieferen Anschaffungswerts reicht der Pflichtige den am ... 2010 ausgestellten Fahrzeugausweis ein, wonach der Wagen am ... 2009 in Verkehr gesetzt wurde. Gemäss Geschäftsbericht und Erfolgsrechnung der D AG steht der Wagen der Ehegattin seit ... 2010 zur Verfügung. Ein Wertverlust von Fr. 40'000.- in dieser relativ kurzen Zeitspanne von knapp sechs Monaten erscheint relativ hoch. Jedenfalls ergeben sich entsprechende Wertberichtigungen nicht detailliert aus der Erfolgsrechnung der D AG bzw. fehlen entsprechende

Einzelkontibelege, die nebst einem allfälligen Kaufvertrag zumutbarerweise beigebracht hätten werden können, weshalb der Sachverhalt diesbezüglich nicht zweifelsfrei erstellbar ist. Mangels Einreichung eines Bordbuchs weiterhin unbelegt bleibt ohnehin die auch in diesem Zusammenhang relevante Tatsache, wie häufig geschäftliche Fahrten stattfanden. Somit gelingt den Pflichtigen der belegte Nachweis eines tieferen Anschaffungswerts des strittigen Fahrzeugs nicht und bleibt es auch betreffend die Aufrechnung eines Privatanteils der Ehegattin für die Nutzung des Geschäftsfahrzeugs bei der nicht willkürlich anmutenden Ermessenseinschätzung der Veranlagungsbehörde, wobei die Aufrechnung aufgrund der nachgereichten Lohnabrechnungen, welche entsprechende Lohnabzüge für die private Benutzung des Geschäftsfahrzeugs belegen, im Sinn des Eventualantrags auf Fr. 3'360.- zu reduzieren ist. In diesem Umfang sind die Rechtsmittel gutzuheissen; dieses formelle Obsiegen ist im Rahmen der Kostenaufgabe jedoch nicht zu Gunsten der Pflichtigen zu berücksichtigen, da sie das Rechtsmittelverfahren in diesem Punkt in Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht im vorinstanzlichen Verfahren verursacht haben (vgl. Art. 144 Abs. 2 DBG und § 151 Abs. 2 StG sowie hinten E. 4).

c) Unter steuerbare Einkünfte nach Art. 17 Abs. 1 DBG und § 17 Abs. 1 StG fallen insbesondere auch von der Arbeitgeberin ausgerichtete Pauschalspesen für Unkosten, die dem Arbeitnehmer bei dienstlichen Verrichtungen erwachsen. Spesenvergütungen sind dabei grundsätzlich im vollen Umfang dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen, sofern sie nicht – wie vorliegend – auf einem von der Steuerbehörde genehmigten Spesenreglement beruhen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 17 N 52 StG mit Hinweisen).

aa) Die Veranlagungsbehörde hat sodann den Privatanteil "Reise- und Repräsentationsspesen" des Pflichtigen nach erfolgloser Akteneinforderung vom 17. März 2017 und Mahnung vom 17. Mai 2017 nach pflichtgemäsem Ermessen ausgehend von seinem Lohnausweis 2011 gestützt auf den im Revisionsbericht betreffend die D AG in diesem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung erhöhten Betrag für Werbeaufwand auf Fr. 15'000.- eingeschätzt.

bb) Der Pflichtige moniert, diese Aufrechnung sei willkürlich erfolgt und deshalb aufzuheben. Die Jahresrechnung 2011 der D AG sei durch die kantonalen Steuerbehörden eingehend geprüft worden. Dabei sei der in der Erfolgsrechnung aufgeführte Werbeaufwand vom Revisor nicht beanstandet worden. In der Folge habe die D AG

die definitive Steuerabrechnung für das Jahr 2011 erhalten. Da diese Position vom Steuerrevisor geprüft, nicht beanstandet und deshalb auf jegliche Aufrechnung verzichtet worden sei, würden der strittige Werbeaufwand und die entsprechenden Spesen als geschäftsmässig begründet gelten. Dies habe das kantonale Steueramt letztlich in seinem Einschätzungsentscheid vom 9. Juni 2015 betreffend die C AG mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern für das Steuerjahr 2011 und in der gleichentags ergangenen Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer anerkannt. Die D AG habe sich im fraglichen Steuerjahr 2011 als Unternehmensgruppe immer noch im Aufbau befunden. Die dadurch bedingte Akquisition von Liegenschaften und Immobiliengesellschaften habe zu einer regen Reisetätigkeit geführt, welche entsprechende Auslagen verursacht habe. Auch staatliches Handeln habe sich am Grundsatz von Treu und Glauben zu orientieren, weshalb eine Beurteilung nicht willkürlich geändert werden dürfe, nachdem seitens der Revision die geschäftsmässige Begründetheit des Werbeaufwands nicht in Frage gestellt worden sei, was sich wie erwähnt aus dem Einschätzungsentscheid für das Geschäftsjahr 2011 klar ergebe. Die Darstellung der Veranlagungsbehörde, wonach ihm neben den Repräsentationsspesen keine weiteren Spesen vergütet worden seien, treffe nicht zu. Dies belegt er mittels im vorliegenden Verfahren nachgereichter, monatlich erstellter und mit Quittungen versehener Spesenabrechnungen, welche nach Ansicht der Beschwerdegegnerin und des Rekursgegners aus dem Recht zu weisen sind (vgl. auch vorne Sachverhalt lit. E).

cc) Als Repräsentationsspesen gelten allgemein Auslagen, die im Zusammenhang mit der Arbeitstätigkeit eines – in der Regel leitenden – Arbeitnehmers anfallen und sich gewissermassen an der Nahtstelle zwischen Berufsauslagen und Spesen befinden (z.B. Trinkgelder, Kosten für ein kleines Kundengeschenk, für Fachzeitschriften usw.). Oft handelt es sich um Auslagen, die – obwohl einem gewissen dienstlichen Interesse – sich gleichermassen zwischen beruflich notwendigen Aufwendungen und Lebenshaltungskosten bewegen. Zusammengefasst kann man Repräsentationsspesen als Ersatz von notwendigen bzw. üblichen Auslagen bezeichnen, die leitenden Angestellten aufgrund ihrer besonderen Stellung im Verkehr mit Kunden bzw. Mitarbeitenden erwachsen und für die ein Beleg zu erbringen, wenn überhaupt, nur mit unverhältnismässig grossem Aufwand möglich ist. Repräsentationsspesen werden entweder wie die übrigen Spesen effektiv, d.h. gegen Beleg, oder – unter unter Verzicht auf Quittungen – in Form einer Pauschale abgedeckt, die dem Arbeitnehmer monatlich, viertel- oder ganzjährlich zusammen mit dem Lohn und allfälligen effektiven Spesenvergütungen ausbezahlt wird. Mit dieser Pauschale sind im Allgemeinen folgende Auslagen, die

vom Arbeitnehmer auch gegen Beleg nicht mehr zusätzlich dem Arbeitgeber gegenüber geltend gemacht werden können, abgedeckt: Sämtliche Kleinausgaben unterhalb einer gewissen Limite, z.B. Tram-, Bus-, Taxifahrten, Parkgebühren, Trinkgelder, Garderobengebühren, Geschäftstelefonate vom Privatapparat oder von unterwegs, Kleiderreinigungen, Einladungen und Geschenke für Mitarbeitende, Zwischenverpflegungen, Getränke alleine oder mit Kunden, kleinere Geschäftsfahrten mit dem Privatwagen im Ortsrayon, eigentliche Standesausgaben, z.B. Beiträge an Institutionen, Verbände und Vereine, Privateinladungen von Geschäftspartnern, Aufwendungen für standesgemässe Kleider, Privatauto, Gästezimmer usw. (Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 51/1996 S. 562 f.).

Gerade weil die Repräsentationspauschale Aufwendungen abdeckt, die sich nicht eindeutig der beruflichen oder privaten Sphäre zuordnen lassen, und sich deshalb die Frage stellt, ob sie in einen beruflichen und privaten Anteil aufzuteilen sind, ist eine steuerliche Qualifikation im Einzelfall oft schwierig und eine Schätzung fast unumgänglich. Praxisgemäss akzeptiert die Veranlagungsbehörde die Vergütung von Repräsentationsspesen in Form einer Pauschale, wobei deren Höhe von der Branche, dem Spesenreglement – in dessen Genehmigungsverfahren sowohl die Ansätze für effektive Spesen (z.B. Kilometerentschädigung für Geschäftsfahrten mit dem Privatauto) als auch die Pauschalspesenansätze geprüft werden – sowie vom Umfang der repräsentativen Tätigkeit eines Pflichtigen abhängt (Bosshard, S. 564 f. und S. 567).

dd) Das behördlich genehmigte Spesenreglement der D AG hält in diesem Zusammenhang Folgendes fest: Im Rahmen der Kundenbetreuung bzw. Kontaktpflege zu nahestehenden Drittpersonen kann es im Interesse der Firma liegen, dass diese Drittpersonen von einem Mitarbeitenden eingeladen werden. Solche Einladungen sind vorab vom CEO oder CFO zu genehmigen. Grundsätzlich gilt es, dass bei solchen Einladungen Zurückhaltung zu üben ist. Die anfallenden Kosten müssen stets durch das Geschäftsinteresse gedeckt sein. Bei Wahl der Lokalitäten ist auf die geschäftliche Bedeutung des Kunden bzw. Geschäftspartners sowie die ortsüblichen Sitten Rücksicht zu nehmen. Vergütet werden die effektiven Kosten, wobei folgende Angaben zu vermerken sind: Name und Titel aller anwesenden Personen, deren Firma und deren Geschäftsbeziehung zur D AG (einschliesslich Firmenangestellte), Name und Ort des Lokals, Datum der Einladung, Geschäftszweck der Einladung (Ziff. 5.1). Kleinstausgaben wie z.B. Parkgebühren, Geschäftstelefonate von unterwegs u. dgl. werden grund-

sätzlich, soweit sie geschäftsbedingt sind, gegen Originalbeleg vergütet. Sofern die Beibringung eines Originalbelegs unmöglich bzw. unzumutbar ist, kann ausnahmsweise ein Eigenbeleg eingereicht werden (Ziff. 5.2). Für die einmal monatlich zu erstellende und zusammen mit den entsprechenden Belegen dem Vorgesetzten zum Visum vorzulegende Spesenabrechnung ist das von der Firmenleitung vorgeschriebene Formular zu benützen. Beizulegende Belege sind Originaldokumente wie Quittungen, quittierte Rechnungen, Kassabons, Kreditkarten- und Fahrspesenbelege u. dgl. (Ziff. 6.2). Die Spesenrückerstattung erfolgt mit der Lohnabrechnung (Ziff. 6.3). Spesenabrechnungen und entsprechende Belege sind während zehn Jahren für allfällige Kontrollen durch die D AG aufzubewahren (Ziff. 6.4). Aufgrund der behördlichen Genehmigung des Spesenreglements verzichtet die D AG auf die betragsmässige Bescheinigung der effektiven Spesen in den Lohnausweisen (Ziff. 7).

ee) Im Lohnausweis der ebenfalls bei der D AG angestellten Ehegattin des Pflichtigen werden effektive Spesen gestützt auf Ziff. 7 des Spesenreglements nicht betragsmässig genannt (vgl. vorangehende E. 2c/dd i.f.); es ist jedoch angekreuzt, dass solche für Reise, Verpflegung und Übernachtung vergütet wurden, während keine Repräsentationspauschale ausbezahlt wurde. Im von derselben Arbeitgeberin ausgestellten Lohnausweis des Pflichtigen sind pauschale Repräsentationsspesen von Fr. 12'000.- vermerkt, es ist jedoch im Unterschied zu seiner Ehegattin nicht angekreuzt, dass zusätzlich effektive Reise-, Verpflegungs- oder Übernachtungsspesen vergütet worden wären. Unter diesen Umständen ist es nicht zu beanstanden, wenn die Veranlagungsbehörde davon ausgeht, dass ihm zusätzlich zu den pauschal abgegoltenen und gemäss Lohnabrechnungen und Kontoblatt ... Spesenentschädigung von der Arbeitgeberin auch so berücksichtigten, keine effektiven Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung vergütet wurden bzw. solche bereits mit vorgenannter Pauschale als abgegolten gelten (vgl. auch vorne E. 2c/cc). Es ergeben sich jedoch aus den vom Pflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Akten Hinweise, wonach die Arbeitgeberin ihm darüber hinausgehende Beträge unter dem Titel Reise- und Repräsentationsspesen geleistet haben soll: Konkret soll die Arbeitgeberin gemäss dem im vorinstanzlichen Verfahren ohne weitere Belege eingereichten Kontoauszug ... für Reise- und Repräsentationsspesen 2011 insgesamt Spesen in der Höhe von Fr. 54'342.65 vergütet haben. Dieser Betrag wurde in der Erfolgsrechnung der D AG als Reise- und Repräsentationsspesen bezeichnet und als Werbeaufwand verbucht. Abzüglich der Spesenvergütung für Dritte von rund Fr. 3'980.- sowie eines dem Pflichtigen per ... Dezember 2011 auf dem Konto ... verbuchten Privatanteils von

Fr. 24'000.- sollen ihm demnach effektiv unter dem Titel Spesenvergütungen rund Fr. 26'363.- gutgeschrieben worden sein, was so weder im Lohnausweis noch in den Lohnabrechnungen des fraglichen Jahrs aufgeführt ist. Im Geschäftsbericht der D AG werden sodann unter den Transaktionen mit nahestehenden Personen nicht näher spezifizierte Gutschriften für Spesen in der Höhe von Fr. 76'695.- vermerkt.

Unter diesen Umständen ist nachvollziehbar, dass die Veranlagungsbehörde Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Zahlungen hegt und somit ist es trotz Vorliegens eines ihrerseits genehmigten Spesenreglements nicht zu beanstanden, wenn sie diesbezüglich Untersuchungshandlungen vornimmt (vgl. auch vorne E. 2b/bb). Der Pflichtige erklärt in diesem Zusammenhang, von den belegten Spesenabrechnungen in der Höhe von Fr. 67'962.- seien Fr. 54'343.- auf das Spesenkonto verbucht worden, womit faktisch bereits Fr. 13'619.- als Privatanteil bewertet worden seien. Von den so ausgewiesenen Spesen seien Ende Jahr sodann knapp die Hälfte, nämlich Fr. 24'000.- freiwillig als Privatanteil in Abzug gebracht worden. Weshalb dieser Abzug nicht ausreichend sein sollte, habe die Veranlagungsbehörde nicht dargelegt; ebenso wenig, weshalb die belegten Spesen nicht geschäftsmässig begründet sein sollten, obschon sie durch den Revisor des kantonalen Steueramts geprüft und genehmigt worden seien.

Es trifft entgegen den Behauptungen des Pflichtigen nicht zu, dass der Steuerrevisor den Werbeaufwand im Rahmen der Einschätzung der D AG als geschäftsmässig begründet erachtet hat. Im Gegenteil ergibt sich aus dem einschlägigen Revisionsbericht, dass diese Position beanstandet und im Rahmen der Einschätzung der Arbeitgeberin in der Höhe von Fr. 15'000.- als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurde. Ebenso wenig lässt sich diese Behauptung des Pflichtigen auf den folgenden Einschätzungsentscheid betreffend die D AG stützen. Die geschäftsmässige Begründetheit der vergüteten Spesen konnte der bei dieser Sachlage damit beweislustige Pflichtige der Veranlagungsbehörde somit nicht belegen oder zumindest plausibel erklären. Wenig glaubhaft scheint sodann die Aussage, dass sich die seit ... 2007 im Handelsregister eingetragene D AG nach Jahren immer noch im Aufbau befinde, was eine derart kostenintensive Werbetätigkeit bedinge. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, wenn die sich in einem partiellen Untersuchungsnotstand befindende Steuerbehörde ausgehend vom nachgewiesenen Grundsachverhalt, dass dem Pflichtigen Repräsentationsspesen vergütet wurden, deren Quantitativ und geschäftsmässige Begründetheit trotz Aufforderung vom 17. März 2017 und Mahnung vom

17. Mai 2017 nicht schlüssig nachgewiesen wurden, obschon der Pflichtige als Arbeitnehmer und Geschäftsführer seiner Arbeitgeberin über entsprechende Vorgänge nachvollziehbar Auskunft geben sollte, einen steuerbaren Privatanteil ausscheidet und diesen gestützt auf vorgenannte Akten nach pflichtgemäßem Ermessen einschätzt (vgl. auch vorne gesamte E. 2a zu den Voraussetzungen der Ermesseneinschätzung sowie 2b/ee zur konkreten Zumutbarkeit der Einreichung von Geschäftsunterlagen).

ff) Demnach kann der Pflichtige die in diesem Punkt zu Recht ergangene Ermesseneinschätzung lediglich noch in nachträglicher Erfüllung seiner Mitwirkungspflicht als offensichtlich unrichtig anfechten (vgl. vorne E. 2b/gg). Im Unterschied zum vom kantonalen Steueramt zitierten bundesgerichtlichen Urteil, mit welchem festgehalten wurde, die Ankündigung einer späteren Nachlieferung von Unterlagen habe qualitativ keinen ähnlichen Charakter wie die Erfüllung der Mitwirkungspflicht (vgl. BGr, 7. Juni 2016, 2C_372/2016, 2C_374/2016, E. 3.3.5), wurden vorliegend im Zusammenhang mit den strittigen Spesen tatsächlich Unterlagen eingereicht, welche wie die nachgereichten Lohnabrechnungen der Ehegattin (vgl. dazu vorne E. 2b/hh letzter Absatz) im Rahmen der Überprüfung der grundsätzlich zu Recht erfolgten Ermessenseinschätzung auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu berücksichtigen sind. Der Fall ist vergleichbar mit demjenigen in BGr, 29. April 2009, 2C_579/2008 (gesamte E. 2), wonach es, sofern die steuerpflichtige Person innert Frist ihrer Mitwirkungspflicht nachkommt, wenn auch nicht in der ursprünglich vorgesehenen Form, die Veranlagungsbehörde in die Lage versetzt, nunmehr abschätzen zu können, ob die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen offensichtlich unrichtig ausgefallen sei. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung lebt diesfalls die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde jedoch erst wieder auf, wenn die Ungewissheit des Sachverhalts, die zur ermessensweisen Einschätzung geführt hat, durch den Steuerpflichtigen beseitigt worden ist (BGr, 29. April 2009, 2C_579/2008, E. 2.4 i.f.).

Die nachgereichten monatlichen Spesenabrechnungen samt Belegen sind also grundsätzlich zu berücksichtigen, vermögen jedoch die fragliche geschäftsmässige Begründetheit der geleisteten Vergütungen nicht zu beweisen oder zumindest wahrscheinlich erscheinen lassen und können somit die vorhandene sachverhaltliche Ungewissheit nicht beseitigen. Sie betreffen nämlich soweit nachvollziehbar im Konto ... Reise- und Repräsentationsspesen aufgeführte Buchungen und bestätigen damit lediglich die sich bereits aus den im vorinstanzlichen Verfahren vorhandenen Akten ergebende Höhe der grösstenteils an den Pflichtigen geleisteten, strittigen Vergütungen

(vgl. vorangehende E. 2c/ee). Grundsätzlich handelt es sich dabei zwar soweit ersichtlich um Vorgänge, welche unter die pauschal abgegoltene, im Lohnausweis aufgeführten Repräsentationsspesen subsumiert werden könnten (vgl. dazu auch vorne E. 2c/cc). Da deren Betrag jedoch den dort aufgeführten von Fr. 12'000.- massgeblich übersteigt und auch mit Belegen keine zusätzlichen effektiven Spesen für denselben steuerrechtlichen Tatbestand geltend gemacht werden können (vgl. vorne E. 2c/cc) sowie dem Pflichtigen gemäss Lohnausweis im Unterschied zu seiner Ehegattin keine effektiven Spesen für Reise, Unterkunft und Verpflegung vergütet wurden (vgl. vorangehende E. 2c/ee), bleibt der Sachverhalt mit Bezug auf die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Beträge weiterhin unklar.

Aus den Geschäftsbüchern der Arbeitgeberin ergeben sich netto Spesenvergütungen zugunsten des Pflichtigen von Fr. 26'363.- (vgl. vorangehende E. 2c/ee). Davon zog die Steuerbehörde die im Lohnausweis übereinstimmend mit den Lohnabrechnungen und den entsprechenden Kontobelegen deklarierte Repräsentationsspesenpauschale von Fr. 12'000.- ab und setzte den nicht als geschäftsmässig begründet erachteten Privatanteil in Übereinstimmung mit dem im Revisionsbericht der Arbeitgeberin als verdeckte Gewinnausschüttung an einen Anteilsinhaber aufgerechneten Betrag auf Fr. 15'000.- fest. Dieses Vorgehen erscheint weder willkürlich noch der geschätzte Betrag unangemessen hoch, womit es bei der angefochtenen Ermessenseinschätzung bleibt.

d) Hinsichtlich der Voraussetzungen einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen entspricht Art. 46 Abs. 3 StHG – und im Nachgang dazu § 139 Abs. 2 StG – in allen Teilen Art. 130 Abs. 2 DBG. Übereinstimmung herrscht gleichermassen, was die Anforderungen an die Einsprache gegen eine derartige Veranlagungsverfügung betrifft; die Voraussetzungen von Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG bzw. § 140 Abs. 2 StG decken sich. Dementsprechend erweisen sich die Rechtsmittel sowohl in Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern als unbegründet, weshalb sie – mit Ausnahme des Eventualantrags (vgl. vorne Sachverhalt lit. E und E. 2b/hh i.f) – abzuweisen und der vorinstanzliche Entscheid insoweit zu bestätigen ist.

3. a) aa) Strittig ist weiter die Aufrechnung der Provision "F AG" in der Höhe von Fr. 240'000.- als geldwerte Leistung der F AG an den Pflichtigen im Sinn einer

verdeckten Gewinnausschüttung, welche die Veranlagungsbehörde gestützt auf diverse Passagen im Geschäftsbericht 2011 der D AG vorgenommen hat. Demnach "...wurde im Zusammenhang mit dem Kauf der Beteiligung 'E AG' eine Provision in der Höhe von Fr. 240'000.- an die von der Geschäftsleitung beherrschte F AG gesprochen. Die Gesellschaft hat die Provisionsgutschrift an die Geschäftsleitung persönlich abgetreten." (vgl. auch den Anhang zur Jahresrechnung "Darüber hinaus wurde der F AG eine Provision aus Beteiligungskauf in Höhe von Fr. 240'000.- zugesprochen, welche an Herrn A abgetreten wurde"). Dieser Vorgang wird auch unter den Transaktionen mit nahestehenden Personen im Geschäftsbericht 2011 der D AG vermerkt und ebenso auf dem Kontoblatt ... Beteiligung E ("Provision F AG abgetreten an A" per ... 2011).

bb) Diese Tatsache bestreitet der Pflichtige an sich nicht. Er macht jedoch geltend, die F AG, die D AG und er seien übereingekommen, die fragliche Provision zugunsten seines Kontokorrents bei der D AG zu verbuchen und im Gegenzug eine Belastung auf seinem Kontokorrentkonto Nr. ... bei der F AG vorzunehmen. Die Veranlagungsbehörde habe zu Unrecht nicht berücksichtigt, dass dieser Buchungsvorgang somit nicht nur seine Darlehensschuld gegenüber der D AG aufgrund der entsprechenden Gutschrift auf das Konto ... vermindert habe (vgl. Buchung vom ... 2011), sondern gleichzeitig auch eine Schuld seinerseits gegenüber der F AG entstanden sei, da die erwähnte Abtretung nicht ohne Gegenleistung vereinbart worden sei. Es könne deshalb nicht ohne entsprechende Beweise und somit willkürlich davon ausgegangen werden, dass eine juristische Person – sei es die D AG oder die F AG – entreichert worden sei und eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Aus seiner Sicht habe die Abtretung dieser Provision im Umfang von Fr. 240'000.- zu keinem steuerbaren wirtschaftlichen Vorteil geführt. Bestenfalls sei diese einkommensneutrale Transaktion für ihn ein "Nullsummenspiel". Der Buchungstext möge etwas unklar sein, aber anhand der Belege ergebe sich, dass es sich um eine verrechnungsweise Umbuchung handle. Konkret sei die Forderung der F AG in der Buchhaltung der D AG zu seinen Gunsten verbucht worden. Im Gegenzug sei ihm jedoch – wie sich aus dem nachgereichten Kontokorrentbeleg Nr. ... ergebe – eine Schuld in gleicher Höhe gegenüber der F AG belastet worden. Konsequenterweise sei ihm somit kein Geld zugeflossen und kein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen. Entgegen der vorinstanzlichen Ansicht sei nicht er, sondern die F AG an dieser Provision wirtschaftlich berechtigt. Im Übrigen sei diese Verrechnungsposition vom Revisor des Steueramts anlässlich der Revision der D AG für das Steuerjahr 2011 ebenso wenig beanstandet und eine entsprechende Aufrechnung nie thematisiert worden.

b) aa) Als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar sind nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und § 20 Abs. 1 lit. c StG insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Unter Letztere fallen alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten, in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen (BGE 138 II 57 E. 2.2). Dazu gehören namentlich auch verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sowie Zuwendungen von Aktiengesellschaften an ihre Anteilsinhaber, die einer ausserstehenden Person nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden, was anhand eines Drittvergleichs zu ermitteln ist. Geldwerte Leistungen in letzterem Sinn sind somit nach ständiger Rechtsprechung anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft für ihre Leistung, die keine zulässige Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) von dieser Leistung profitiert, die (c) ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis und nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft hat und daher einem Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbracht worden wäre, also insofern ungewöhnlich ist, weil (d) ein Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung besteht, welches für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar war (statt vieler BGE 143 IV 228 E. 4.1 und BVGr, 24. Januar 2018, A-4091/2016, E. 2.3.2, je mit weiteren Hinweisen; beide Urteile betreffen das Verrechnungssteuerrecht, gemäss welchem der Begriff der geldwerten Leistung grundsätzlich demjenigen nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG entspricht [vgl. vorgenannte Entscheide] sowie VGr, 27. Oktober 2010, SB.2010.00059, E. 2.2.1 [www.vgrzh.ch]). Diese Kriterien werden einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers geprüft (BVGr, 24. Januar 2018, A-4091/2016, E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen StRG, 15. Mai 2018, 2 DB.2017.152/2 ST.2017.190, E. 3a/aa). Zusätzlich wird von der überwiegenden Lehre und Rechtsprechung zur Erfüllung des Tatbestands der verdeckten Gewinnausschüttung vorausgesetzt, dass der Gesellschafter das Unternehmen in qualitativer Hinsicht indirekt oder unmittelbar massgeblich beherrscht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 20 N 142 StG mit weiteren Hinweisen sowie StRG, 17. Dezember 2018, 1 DB.2018.85/1 ST.2018.102, E. 2a mit weiteren Hinweisen).

bb) Für die Beweislastverteilung im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung ist zu differenzieren (zur Beweislastverteilung im Allgemeinen vgl. vorne E. 2a/aa): Ist strittig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft bzw. der Anteilshaber die Beweislast für das – steuermindernde – Vorhandensein einer solchen Gegenleistung, mithin für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG betreffend die Besteuerung der Gesellschaft). Hierzu muss eine umfassende und substantiierte Sachdarstellung dieser Gegenleistung vorliegen, deren Wert es zu bestimmen gilt, ansonsten kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von vornherein nicht erbracht werden. Denn nur wenn die sachverhaltlichen Umstände diesbezüglich erstellt sind, kann in der Folge überhaupt geprüft werden, ob das für die Gegenleistung erbrachte Entgelt in seiner Höhe drittkonform ist. Aus steuerrechtlicher Sicht muss der Geschäftsbezug auf Verlangen der Steuerbehörde Buchungsposition für Buchungsposition im Einzelfall dargetan und nachgewiesen werden. Die steuerpflichtige Person ist gehalten, den Sachverhalt so detailliert zu schildern, dass dieser sämtliche 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 und zum Ganzen StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 1 c/bb mit Bezug auf die Besteuerung eines Unternehmens).

Ist bei Vorhandensein einer solcherart genügend umschriebenen und bewiesenen Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet. Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Person die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG und StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 1c/bb, je mit Hinweisen).

cc) Kommt der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nach und betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003

Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54 und zum Ganzen StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, E. 1d/aa).

c) aa) Der Pflichtige, welcher massgeblichen Einfluss auf die an der strittigen Transaktion beteiligten Gesellschaften hat (vgl. vorne Sachverhalt lit. A), reicht als Beleg für die behauptete Schuldbegründung und damit für eine Gegenleistung im Dreiecksverhältnis seinen Kontokorrentauszug Nr. ... bei der F AG ein. Dieses Dokument belegt jedoch lediglich die geleistete Gutschrift von Fr. 240'000.- ... 2011 mit dem Vermerk "Provision D AG (abgetreten an A)" und damit denselben Vorgang, welcher sich bereits aus dem Geschäftsbericht der D AG ergibt (vgl. vorne E. 3a/aa). Demnach war in der Tat zunächst die F AG an dem als Provision bezeichneten Betrag wirtschaftlich berechtigt. Entgegen der Darstellung des Pflichtigen wurde die geschäftsmässige Begründetheit dieser Provisionszahlung vom Steuerrevisor im Rahmen der Steuereinschätzung der D AG – welche vorliegend im Übrigen nicht zu beurteilen ist – bereits in Frage gestellt bzw. mangels entsprechendem Nachweis als verdeckte Gewinnausschüttung angerechnet. Jedenfalls erlangte der Pflichtige mit der "Abtretung" der Forderung seitens der F AG bzw. der Überweisung dieses Betrags auf sein Kontokorrentkonto als Geschäftsinhaber daran zulasten seiner vorgenannten Gesellschaft die wirtschaftliche Berechtigung und verwendete diesen Betrag zur Minderung seiner Schuld gegenüber der D AG (Konto ... Darlehen A und Konto ... Beteiligung E, Buchungen vom ... 2011). Der nachgereichte Kontokorrentauszug belegt weder eine Verrechnung noch eine Schuldbegründung im obligationenrechtlichen Sinn, sondern lediglich einen Geldfluss zulasten der F AG. Eine entsprechende Belastungsanzeige ist aus diesem Auszug nicht ersichtlich. Als Geschäftsführer wäre es dem Pflichtigen möglich und zumutbar, seine Behauptung einer vorhandenen Gegenleistung anhand des Geschäftsberichts der F AG oder mit weiteren Einzelkontiauszügen zu belegen (vgl. auch vorne E. 2b/ee). Im Übrigen bedarf es, wenn eine Gesellschaft beim Abschluss eines

Vertrages durch diejenige Person vertreten wird, mit der sie den Vertrag abschliesst, der Schriftform, sofern ihre Leistung den Wert von Fr. 1'000.- übersteigt (wie die nachfolgenden Bestimmungen bereits während der relevanten Steuerperiode geltender Art. 718b OR). Ebenso ist ein Vertrag zur Abtretung einer Forderung nur in schriftlichen Form gültig (vgl. Art. 165 Abs. 1 OR), vorbehältlich – vorliegend nicht ersichtlicher – spezialgesetzlicher Bestimmungen oder eines gerichtlichen Urteils (Art. 166 OR). Weder Letzteres noch schriftliche Verträge betreffend die Begründung der behaupteten Gegenleistung oder das erwähnte Provisionsreglement der D AG (vgl. vorne Sachverhalt lit. B) wurden eingereicht.

bb) Aktenkundig ist somit lediglich eine Leistung der F AG, welche keine Kapitalrückzahlung darstellt, zugunsten ihres Anteilsinhabers, welcher massgeblichen Einfluss auf sie ausübt. Eine (gleichwertige) Gegenleistung, welche die geschäftsmässige Begründetheit der Transaktion nahelegen würde, hat der Pflichtige nicht nachgewiesen, obschon ihm dies als Geschäftsführer der involvierten Gesellschaften möglich und zumutbar wäre (vgl. auch vorne E. 2b/ee). Die Steuerbehörde hat damit nach erfolgloser Aufforderung und Mahnung zur Einreichung entsprechender Beweismittel die verbuchte Gutschrift in der Höhe von Fr. 240'000.- mangels belegter Gegenleistung des Pflichtigen zu Recht nicht steuermindernd berücksichtigt. Ihrer Sachverhaltsdarstellung ist demnach zu folgen und die einkommensseitig aufgerechnete verdeckte Gewinnausschüttung als steuerbarer Vermögensertrag in der Steuerperiode 2011 ist nicht zu beanstanden.

d) § 20 Abs. 1 lit. c StG entspricht Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG vollständig, womit die Ausführungen sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Steuern massgebend sind und zum selben Ergebnis führen.

4. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen ist daher auf Fr. 480'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 639'600.- (Staats- und Gemeindesteuer; davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 357'000.-) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 2'008'000.- festzusetzen. Den im Eventualantrag obsiegenden Pflichtigen sind die Kosten des Verfahrens dennoch vollständig aufzuerlegen, da sie diesbezüglich bei pflichtgemässem Verhalten schon im Einschätzungs- und Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wären (Art. 144 Abs. 2 DBG und § 151 Abs. 2 StG) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzu-

sprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführenden werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 480'800.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG, Verheirateten-tarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2011, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 639'600.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 357'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'008'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG, Verheiratetentarif).

[...]