

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2020.227
2 ST.2020.266

Entscheid

19. April 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuer-
richter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A AG,
Steuergemeinde B,

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2012,
1.1. - 31.12.2013, 1.1. - 31.12.2014 und 1.1. - 31.12.2015 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2012,
1.1. - 31.12.2013, 1.1. - 31.12.2014 und 1.1. - 31.12.2015**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in D bezweckt die Organisation und Durchführung von Reisen im In- und Ausland sowie den Handel mit Waren aller Art. Sie gehörte zusammen mit ihren beiden Schwestergesellschaften H GmbH und I AG der im Jahr 2005 gegründeten Firma J AG mit Domiziladresse an der ...strasse ... in K. Die I AG wurde im Jahr 2013 verkauft, womit sich die Zahl der Tochtergesellschaften von diesem Zeitpunkt an auf zwei reduzierte. Die J AG gehört zu 100 Prozent dem in L wohnhaften M (nachfolgend M), welcher als einziges Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelzeichnungsberechtigung amtiert. M bekleidete zudem bei der Pflichtigen und der H GmbH den Posten des Geschäftsführers (bei der Pflichtigen ab ... 2014 als Mitglied des Verwaltungsrats), ebenfalls je mit Einzelzeichnungsberechtigung. Die Pflichtige erzielte in den Steuerperioden 2012, 2013, 2014 und 2015 gemäss den mit den jeweiligen Steuererklärungen eingereichten Jahresrechnungen Reingewinne von Fr. 156'364.60 (2012), Fr. 100'883.50 (2013), Fr. 26'007.- (2014) und Fr. 9'410.70 (2015).

Vom 11. bis 13. September 2018 führte der Bücherrevisor des kantonalen Steueramts bei der Pflichtigen eine Buchprüfung der Geschäftsjahre 2012 bis 2015 durch. Dabei nahm der Bücherrevisor das Buchhaltungskonto ... "Arbeitsleistungen Dritter" genauer unter die Lupe, welches Gesamtaufwendungen von Fr. 475'134.05 (2012), Fr. 341'085.25 (2013), Fr. 341'413.40 (2014) bzw. Fr. 329'333.40 aufwies (2015). In diesen Salden waren ohne weitere Beschreibung Zahlungen an verschiedene (Dritt-)firmen enthalten, unter anderem an die Schwestergesellschaft H GmbH. An Letztere überwies die Pflichtige im Jahr 2012 monatlich einen Betrag von Fr. 25'000.-, wobei als Buchhaltungsbelege jeweils durch deren Geschäftsführer M ausgestellte ununterschiedene Rechnungen der H GmbH dienten, enthaltend den knappen Vermerk "Management Dienstleistung gemäss Vereinbarung". Im Folgejahr 2013 wies das Buchhaltungskonto insgesamt zehn Zahlungen in genannter Höhe für alle Monate ausser Mai und Oktober 2013 auf, wiederum mit dem Verweis auf die entsprechenden Buchhaltungsbelege (Rechnungen für "Management Dienstleistung gemäss Vereinbarung"). Ab Februar 2014 reduzierte die Pflichtige bzw. ihre Schwestergesellschaft die monatlichen Beträge auf Fr. 15'000.- (mit Ausnahme von Fr. 16'200.- im April 2014), welche auch im Jahr 2015 in derselben Höhe ausgerichtet wurden.

Nach der Schlussbesprechung mit dem Revisor vom 13. September 2018 reichte die Pflichtige am 5. Oktober 2018 eine Stellungnahme mit Beilagen zu den besprochenen Themen ein.

Am 8. Februar 2019 erliess der Bücherrevisor eine Auflage und gab der Pflichtigen auf, den lückenlosen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der im Buchhaltungskonto ... aufgeführten Arbeitsleistungen der Firma H GmbH in den Jahren 2012 bis 2015 zu erbringen. Der Nachweis sollte anhand von sachdienlichen Unterlagen (z.B. Kontoblatt, Rechnungskopien geordnet nach Kontoblatt, etc.) sowie einer substantiierten Sachdarstellung geleistet werden. Die Pflichtige wurde weiter aufgefordert, die in den fraglichen Jahren für die in Rechnung gestellten Arbeiten massgebenden schriftlichen Dienstleistungsvereinbarungen mit der Firma H GmbH einzureichen, und die in den Jahren 2012 bis 2015 von der Firma H GmbH bezogenen Dienstleistungen zu beschreiben, unter Beilage von Kopien der detaillierten Arbeitsrapporte für die erbrachten Dienstleistungen. Für die Dienstleistungen, welche die H GmbH nicht persönlich erbracht habe, seien die von Dritten bezogenen Leistungen anhand von sachdienlichen Unterlagen (z.B. Kontoblatt, Rechnungskopien, Kopien von Arbeitszeitrapporten, Kopien von Dienstleistungsverträgen, etc.) nachzuweisen und substantiiert zu begründen. Schliesslich war die Pflichtige gehalten für sämtliche Ausführungen einen belegmässigen Nachweis zu erbringen.

Die Pflichtige nahm mit Schreiben vom 26. April 2019 zur Auflage Stellung. Einen schriftlichen Vertrag zwischen der Pflichtigen und der H GmbH über die Erbringung von Dienstleistungen reichte sie nicht ein mit der Begründung, dieser sei nicht auffindbar. Die im 2012 bis 2015 ganz konkret durch die H GmbH übernommenen Arbeiten bzw. Dienstleistungen beschrieb die Pflichtige nicht. Die Stellungnahme enthielt hingegen in ganz allgemeiner Form eine Aufzählung von Bereichen, welche aus ihrer Sicht "grundsätzlich" Gegenstand des Vertrags seien, etwa die Übernahme der gesamten Geschäftsführungsverantwortung, die Personalführung, die Beaufsichtigung und Kontrolle der diversen Subunternehmer (Busunternehmen, Verkaufsbüros, Lagerhaltung, Spedition, Kundendienst, Werbeagentur, Finanzen, etc.), operative Tätigkeiten im Bereich Reiseprogrammgestaltung, die endgültige Entscheidung bezüglich des Reiseprogramms, die Nachkalkulation der durchgeführten Reisen, Liquiditätsplanung- und Finanzmanagement, die Organisation von Reisen mit Bus, Schiff, Flugzeug, Einkauf und Lagermanagement der ...fahrten-Produkte, Flottenmanagement (Erneuerung und Unterhalt), Verhandlungen mit strategischen Lieferanten im In- und Ausland und die

Führung strategischer Projekte im Zusammenhang mit der Weiterentwicklung der Gesellschaft. Darüber, welches konkrete Entgelt vereinbart war und wie sich die Höhe der Zahlungen vertraglich errechneten, äusserte sich die Pflichtige nicht. Die Zahlungen entsprächen, so die Pflichtige, jedenfalls für das Jahr 2012 einem Arbeitspensum von 100 Prozent. Inklusive Sozialversicherung, Nebenkosten für ein privates Büro, Fahrzeugaufwand, Spesen und einem Anteil am Unternehmensrisiko ergebe sich eine so genannte "Managementgebühr" von Fr. 300'000.-. Arbeitsrapporte seien nicht erstellt worden, die Arbeiten seien im Übrigen zu einem "erheblichen Teil" am Wohnsitz des Geschäftsführers in L erbracht worden. Die Pflichtige reichte schliesslich über gewisse von der H GmbH bezogene Drittleistungen Kontoauszüge aus deren Buchhaltung (Buchhaltungskonto...) und die entsprechenden Rechnungen ein.

Der Bücherrevisor mahnte die Auflage am 5. Juli 2019 betreffend die durch die Pflichtige aus seiner Sicht noch nicht genügend erfüllten Punkte, und verwies insbesondere auf den nach wie vor nicht bei den Akten liegenden verbindlichen, schriftlichen Dienstleistungsvertrag und weitere sachdienliche, übliche Belege inbezug auf die konkret erbrachten Arbeiten (insbesondere Arbeitsrapporte).

Die Pflichtige erklärte mit Eingabe vom 23. Juli 2019 unter anderem, das Mandat der H GmbH habe eine stundenweise Aufzeichnung und Verrechnung der Stunden nicht zum Gegenstand gehabt. Vereinbart sei (einzig) die Erfüllung der bereits in der vorherigen Eingabe aufgezählten Managementaufgaben gewesen.

Am 15. August 2019 erstellte der Bücherrevisor den Bericht zu den Buchprüfungen der Geschäftsjahre 2012 bis 2015.

Der Steuerkommissär erliess in der Folge am 6. September 2019 für die Steuerperioden 2012 bis 2015 acht separate Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheide. Er korrigierte darin unter anderem die im Aufwandskonto ... verbuchten Zahlungen an die H GmbH nach pflichtgemäsem Ermessen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach unten.

Er begründete das Vorgehen damit, dass die Pflichtige trotz Auflage vom 8. Februar 2019 und Mahnung vom 5. Juli 2019 die geschäftsmässige Begründetheit der Arbeitsleistungen nicht substantiiert nachgewiesen habe. Ferner seien der

massgebende Dienstleistungsvertrag mit der Schwestergesellschaft und die Arbeitsrapporte nicht eingereicht worden. Der Steuerkommissär hielt weiter fest, die Aufwendungen stellten im das zulässige Mass überschüssenden Umfang verdeckte Gewinnausschüttungen an die Muttergesellschaft J AG dar (so genannte Dreieckstheorie). Zum Abzug zugelassen wurden die Aufwendungen im Umfang von Fr. 158'000.- (2012; statt ursprünglich verbucht Fr. 300'000.-), Fr. 46'000.- (2013; statt ursprünglich verbucht Fr. 250'000.-), Fr. 44'000.- (2014; statt ursprünglich verbucht Fr. 190'000.-) bzw. Fr. 137'000.- (2015; statt ursprünglich verbucht Fr. 180'000.-). Die verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. die geschäftsmässig nicht begründeten Zahlungen an die Schwestergesellschaft (Aufrechnungen) beliefen sich demgemäss betragsmässig auf Fr. 142'000.- (= Fr. 300'000.- ./ Fr. 158'000.-; 2012), Fr. 204'000.- (= Fr. 250'000.- ./ 46'000.-; 2013), Fr. 146'000.- (= Fr. 190'000.- ./ 44'000.-; 2014) bzw. Fr. 43'000.- (= Fr. 180'000.- ./ Fr. 137'000.-; 2015).

Weitere kleinere Korrekturen betrafen die Höhe von Aktivzinsen auf Kontokorrentschulden gegenüber der Muttergesellschaft J AG.

Die Steuerfaktoren lauteten im Ergebnis wie folgt:

	Direkte Bundessteuer Fr.	Staats- und Gemeindesteuer Fr.
Steuerperiode 1.1.-31.12.2012		
Steuerbarer Reingewinn	314'600.-	314'600.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		53'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75%
Steuerperiode 1.1.-31.12.2013		
Steuerbarer Reingewinn	314'700.-	314'700.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		154'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75%
Steuerperiode 1.1.-31.12.2014		
Steuerbarer Reingewinn	179'300.-	179'300.-

<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		180'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75‰

Steuerperiode 1.1.-31.12.2015

Steuerbarer Reingewinn	74'100.-	74'100.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		189'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75‰

B. Am 3. Oktober 2019 erhob die Pflichtige Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheide. Mit Verfügung vom 16. Juli 2020 forderte der Steuerkommissär die Pflichtige auf, die in den Steuerperioden 2012 bis 2015 massgebenden Statuten und Organisationsreglemente der Pflichtigen einzureichen. Die Pflichtige kam der Verfügung mit Eingabe vom 17. August 2020 teilweise nach und teilte mit, dass sie über keine Organisationsreglemente verfüge. Mit Verfügung vom 19. August 2020 nahm die Steuerbehörde davon Vormerk, dass die zuständigen Organe der Pflichtigen kein Organisationsreglement erstellt hatten. Weiter mahnte sie die Pflichtige, die Statuten für noch fehlende Zeiträume nachzureichen. Die Pflichtige reagierte auf die Mahnung am 25. August 2020. Am 7. September 2020 erging durch das kantonale Steueramt eine weitere Aktenauflage mit der Aufforderung, Kopien sämtlicher Protokolle der Gesellschafterversammlungen betreffend die Geschäftsjahre 2012 bis 2014 einzureichen. Am 28. September 2020 fand auf Antrag der Pflichtigen schliesslich in den Räumlichkeiten des kantonalen Steueramts eine Besprechung statt, an welcher M, dessen Vertreter, der Steuerkommissär und dessen Teamleiter sowie der Bücherrevisor teilnahmen.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache mit Entscheid vom 10. November 2020 teilweise gut. Die Steuerfaktoren setzte es nunmehr wie folgt fest:

	Direkte Bundessteuer Fr.	Staats- und Gemeindesteuer Fr.
Steuerperiode 1.1.-31.12.2012		
Steuerbarer Reingewinn	312'200.-	312'200.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		20'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75‰
Steuerperiode 1.1.-31.12.2013		
Steuerbarer Reingewinn	282'000.-	282'000.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		39'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75‰
Steuerperiode 1.1.-31.12.2014		
Steuerbarer Reingewinn	159'600.-	159'600.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		100'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75‰
Steuerperiode 1.1.-31.12.2015		
Steuerbarer Reingewinn	73'700.-	73'700.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>		8%
Steuerbares Eigenkapital		100'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75‰

Der Steuerkommissär kam aufgrund des Untersuchungsergebnisses im Einspracheverfahren zum Schluss, die strittigen im Konto ... aufgeführten Aufwendungen an die Schwestergesellschaft H GmbH unter dem Titel "Management Dienstleistung" seien im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren zu hoch bzw. die verdeckten Gewinnausschüttungen an die Muttergesellschaft zu niedrig geschätzt worden, da eine Delegation der durch den Verwaltungsrat wahrzunehmende Geschäftsführung an eine andere Gesellschaft aufgrund des fehlenden Organisationsreglements gesetzlich gar nicht zulässig gewesen wäre. Die Aufrechnungen seien deshalb zu erhöhen, und zwar

im Ergebnis um Fr. 37'000.- auf Fr. 179'000.- (= Fr. 142'000.- + Fr. 37'000.-; 2012), Fr. 13'000.- auf Fr. 217'000.- (= Fr. 204'000.- + 13'000.-; 2013), Fr. 14'000.- auf Fr. 160'000.- (= Fr. 146'000.- + Fr. 14'000.-; 2014) bzw. um Fr. 16'000.- auf Fr. 59'000.- (= Fr. 43'000.- + Fr. 16'000.-; 2015). Im Gegenzug gewährte er auf die gegenüber der Selbstdeklaration insgesamt vorgenommenen Aufrechnungen jeweils Steuerrückstellungen, was im Endergebnis zu niedrigeren Reingewinnen und zu einem jeweils niedrigeren steuerbaren Eigenkapital führte.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 10. Dezember 2020 beantragte die Pflichtige den Verzicht auf die im Zusammenhang mit den umstrittenen Vergütungen an die Schwestergesellschaft für Management-Dienstleistungen erfolgten Aufrechnungen sowie – im Ergebnis – auf die darauf gewährten Steuerrückstellungen. Sie sei infolgedessen sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 172'600.- (2012), Fr. 110'700.- (2013), Fr. 33'300.- (2014) bzw. Fr. 31'100.- (2015) zu veranlagern bzw. einzuschätzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Gegenpartei.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 15. Januar 2021 auf Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten sei.

Den vorinstanzlichen Akten war zu entnehmen, dass gegen die Pflichtige am 12. November 2015 durch die Dienstabteilung Spezialdienste des kantonalen Steueramts aufgrund einer Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die direkte Bundessteuer bzw. die Staats- und Gemeindesteuern 2010 eingeleitet worden war. Gegenstand jenes Verfahrens waren im Jahr 2010 als "Organisationskosten" verbuchte Zahlungen in Höhe von Fr. 151'765.80 an die (andere) Schwestergesellschaft der Pflichtigen, die I AG. Das kantonale Steueramt auferlegte der Pflichtigen in der Folge wegen "Unterbesteuerung infolge Verbuchung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand und verdeckten Gewinnausschüttungen" mit Verfügung vom 29. November 2017 Nachsteuern (samt Zins) von Fr. 21'557.95 (Staats- und Gemeindesteuern) und Fr. 12'502.50 (direkte Bundessteuer). Die Bussen (Strafsteuern) wegen Steuerhinterziehung betragen Fr. 19'960.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 10'380.- (direkte Bundessteuer). Die hiergegen erhobene Einsprache hatte das kantonale Steueramt mit Entscheid vom

5. November 2020 abgewiesen. Die Pflichtige hatte hiergegen beim Verwaltungsgericht Rekurs- und Beschwerde erhoben.

Der Abteilungspräsident des Steuerrekursgerichts sistierte das Verfahren betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015 am 3. Mai 2021 bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuer- und Bussenverfahrens, weil aus seiner Sicht im Kern dieselben tatsächlichen und rechtlichen Fragen zu beantworten waren, und somit das Risiko widersprüchlicher Entscheide bestand.

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde bzw. den Rekurs bezüglich des Nachsteuerverfahrens mit Entscheid vom 25. August 2021 ab, worauf die Pflichtige ans Bundesgericht gelangte, welches das Rechtsmittel am 31. Mai 2022 ebenfalls abwies.

Der Referent am Steuerrekursgericht nahm am 1. September 2022 mit dem Vertreter der Pflichtigen telefonisch Kontakt auf und erläuterte ihm unter Erwähnung des (rechtskräftigen) bundesgerichtlichen Entscheids im Nachsteuerverfahren betreffend die Pflichtige und eines ähnlich gelagerten Präjudizes des Steuerrekursgerichts seine vorläufige Meinung zum Sachverhalt und zur Rechtslage. Am 21. September 2022 teilte der Vertreter mit, die Pflichtige halte an ihren Rechtsmitteln fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Nachdem das Bundesgericht im Verfahren betreffend Nachsteuern der Pflichtigen für die Steuerperiode 2010 rechtskräftig abschlägig entschieden hat (BGr, 31. Mai 2022, 2C_808/2021), ist der Grund für die Sistierung weggefallen, weshalb das Verfahren wieder aufzunehmen ist. Die Sistierung erfolgte wie gesehen aufgrund der Ähnlichkeit des zu beurteilenden Sachverhalts bzw. der Rechtslage. Da der in der Folge aus Gründen der Prozessökonomie unternommene Einigungsversuch des Referenten gescheitert ist, wird das Verfahren hiermit mit einem einlässlich begründeten Endentscheid abgeschlossen.

2. a) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG und § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1), und (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (al. 2 bzw. lit. b) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (al. 5 bzw. lit. e).

b) aa) Die obligationenrechtliche Rechnungslegung dient in der Schweiz gleichzeitig als Bemessungsgrundlage für die Veranlagung zur Gewinnsteuer des Bundes und zur Gewinn- und Kapitalsteuer der Kantone (Massgeblichkeitsprinzip; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, Aktienrecht mit Rechnungslegung, 5. A. 2022, § 6 N 201). Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Bestimmung des Unternehmensgewinns ist deshalb die kaufmännische Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz und Erfolgsrechnung. Dabei sind die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten, damit das Steuerrecht darauf abstellen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 58 N 3 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 64 N 4 StG). Die Buchführung bildet die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind (Art. 957a Abs. 1 OR). Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Namentlich sind zu beachten: Die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR), der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge (Ziff. 2), die Klarheit (Ziff. 3), die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens (Ziff. 4) sowie die Nachprüfbarkeit (Ziff. 5).

bb) aaa) Erläuterungsbedürftig ist im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffs der buchhalterisch notwendigerweise zu erfassenden "Geschäftsvorfälle und Sachverhalte" die so genannte "wirtschaftliche Betrachtungsweise", die im Steuerrecht seit über hundert Jahren für Unruhe und Ströme von Literatur sorgt, und die gemäss Böckli längst auch im Reich der Rechnungslegung Einzug gehalten hat. Danach verlangt der Grundsatz des zuverlässigen Urteils über die Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage, dass bei der Erstellung der Jahresrechnung der wirtschaftlichen vor der

juristischen Betrachtungsweise ("substance over form") der Vorrang einzuräumen ist. Der Grundgedanke ist – so Böckli – richtig, aber in dieser Formulierung viel zu stark vereinfacht. Das Wirtschaften vollzieht sich nämlich notwendigerweise in den Formen des Rechts, und das Ergebnis des Wirtschaftens, die Forderungen, das Eigentum und die anderen geschützten Rechtspositionen sind durchsetzbar und schutzfähig – damit auch verlässlich nutzbar, veräusserlich und verpfändbar – nur im Rahmen des Rechts, gerade auch das, was als "substance over form" oder "wirtschaftliche Betrachtungsweise" bezeichnet wird. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind auch in der Rechnungslegung, wo es ausdrücklich um die Darstellung der wirtschaftlichen Lage geht (Art. 958 Abs. 1 OR), Grenzen gesetzt. Was an der "terrible simplification" eines Vorrangs der wirtschaftlichen vor der juristischen Betrachtungsweise richtig und allein richtig ist, ist die Erkenntnis, dass in der Rechnungslegung nicht auf isolierte sachenrechtliche Kriterien abzustellen ist, sondern auf die wirtschaftsrechtliche Würdigung des Gesamtzusammenhangs in funktionaler Auslegung. Wenn (A) Eigentümer einer Sache ist, aber ein Vertrag dem (B) in Bezug auf die Sache sämtliche Weisungsbefugnisse und Nutzungsrechte gegenüber (A) einräumt, so kann es sinnvoll sein, den (B) als "wirtschaftlich-Berechtigten" zu bezeichnen und – für die Rechnungslegung und insbesondere die Bilanzierung – sein aus dem Vertrag abgeleitetes "wirtschaftliches Eigentum" als massgeblich zu erklären. Das Musterbeispiel dafür ist seit jeher die Frage der Behandlung der geleasteten Objekte in Bilanz und Erfolgsrechnung des Leasingnehmers. Das ändert jedoch nichts daran, dass darin in Wahrheit dennoch eine "rechtliche" Betrachtungsweise liegt. Die so genannte wirtschaftliche Betrachtungsweise legt lediglich ein viel stärkeres Gewicht auf die vertragsrechtliche Lage nach OR, als auf die dingliche Rechtslage nach ZGB (d.h. auf die sachenrechtlichen Rechtsfiguren wie das Eigentum). Die zwischen den Parteien bestehenden rechtsverbindlichen Verträge sind es, was die Situation kennzeichnet – ein "rechtlicheres" Element als einen Vertrag gibt es nicht (Peter Böckli, § 6 N 196 ff.). Für die Beurteilung der Wirkung der einzelnen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte auf die wirtschaftliche Lage der Unternehmung ist aus dargelegten Gründen zunächst das Zivilrecht und insbesondere das *Obligationenrecht* von zentraler Bedeutung. Die Bindung an das Recht gilt indessen mit Blick auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung selbstredend auch für die anderen Rechtsgebiete, und auch im Ausland. Eine Unternehmung, ein ehrlicher Unternehmer bzw. Kaufmann hat sich stets nach guten Treuen innerhalb der Schranken des Rechts zu bewegen (vgl. etwa die Rechtslage bei der Verbuchung einer Kartellbusse der europäischen Wettbewerbskommission: BGr, 26. September 2016, 2C_917/2014, bzw. die in den vorinstanzlichen Verfahren

gestellten Minderheitsanträge in VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00012, bzw. StRG, 20. Dezember 2013, 1 DB.2013.181/1 ST.2013.206).

bbb) aaaa) Zum Abschluss eines Vertrages ist die übereinstimmende gegenseitige Willensäußerung der Parteien erforderlich (Art. 1 Abs. 1 OR). Die Willenserklärungen der Parteien sind nach dem Vertrauensprinzip auszulegen. Handelt es sich dabei um völlig unabhängige Dritte, so darf zunächst davon ausgegangen werden, die Parteien hätten, was sie schriftlich festgehalten bzw. bei mündlich abgeschlossenen Verträgen durch Erstellung eines Eigenbelegs in die Buchhaltung aufgenommen haben, der Wahrheit entspricht. Genau wie bei der "klassischen" Einmann-Aktiengesellschaft ergeben sich aber bei Firmenkonstrukten, die durch ein und dieselbe Person bzw. durch eine Gruppe zusammenwirkender Personen beherrscht werden, besondere Probleme (vgl. zum Ganzen bei einem weit komplizierteren Firmengeflecht: StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306). In solchen Konstellationen versagt das Zivilrecht, weil es für einzelne rechtswirksame Handlungen einen entsprechenden wahren (bei Vertragsschlüssen übereinstimmenden) Willen der Parteien über die wesentlichen Inhalte des Geschäfts (inbezug auf Verträge so genannte "essentialia negotii") voraussetzt (Art. 1 Abs. 1 OR). Den Beteiligten in ihrer Doppelrolle als Aktionäre bzw. Kapitalgeber und Lohn-, Honorar- oder Tantiemenempfänger kommt es in Fällen wie dem vorliegenden aus zivilrechtlicher Sicht schlicht nicht darauf an, von welcher ihrer Firmen und in welcher Form sie eine Zuwendung erhalten, welche ihrer Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen von welcher der einzelnen Firmen einen Lohn oder sonstige Vergütungen bekommen und ob das von ihnen gewählte und gegen aussen kommunizierte (Firmen- und Vertrags-) Konstrukt auch dem zivilrechtlich vorgegebenen Rahmen für das gewählte Geschäft nahekommt. Dem Gesagten entsprechend konnte M vorliegend frei bestimmen, welche seiner Firmen eine Dividende ausschütten sollte, über welche Firma Löhne, Honorare oder Tantiemen ausgerichtet würden und in welchen Firmen er Kapital thesaurieren wollte. Ob und in welcher Form er für die eine oder andere Firma im Rahmen der Geschäftsführung oder darüber hinaus tätig war bzw. sein wollte, spielte keine Rolle. Auch war es ihm – immer aus zivilrechtlicher Sicht – einerlei, ob in einer Entschädigung für Dienstleistungen auch eine Kapitalertragskomponente enthalten war oder nicht, die wegen ihrer Beschaffenheit rein zivilrechtlich als Dividende hätte ausgeschüttet werden müssen.

Es steht bei der Beurteilung von Firmen- und Vertragskonstrukten unter Nahestehenden bzw. identischen Personen deshalb immer die Frage im Raum, wie denn – ohne entsprechenden Willen – überhaupt festzustellen ist, inwieweit die vordergründige

und gegen aussen kommunizierte zivilrechtliche Ausgestaltung durch die Beteiligten simuliert ist oder nicht. Bei der Beurteilung eines Vertrags sowohl nach Form als nach Inhalt ist nämlich immer der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR). Die Lösung dieses Problems kann nur darin bestehen, aufgrund der Umstände danach zu forschen, welcher zivilrechtlichen Form bzw. welchem im Zivilgesetzbuch bzw. im Obligationenrecht definierten Geschäft die jeweiligen Transaktionen am ehesten nahekommen. Es ist den Parteien m.a.W. zu unterstellen, sie hätten – hypothetisch – die naheliegendste vom Zivilrecht vorgegebene Figur gewollt, die auch in guten Treuen agierende voneinander unabhängige Dritte gewählt hätten. Diese Sichtweise findet im Steuerrecht in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung ihre Entsprechung, welche dort den Massstab bei der Drittkonformität ansetzt. Bei einer Einmann-Aktiengesellschaft ist der Alleinaktionär und einzige Verwaltungsrat bei seiner Entscheidung, ob er Entnahmen aus seiner Firma in Form einer Dividende, Tantieme, als Lohn, als Honorar oder als Entschädigung für einen Auftrag beziehen soll, nämlich keineswegs völlig frei (vgl. StRG, 22. April 2015, 1 ST.2014.46, E. 3/b/bb). In treuwidriger Weise vom wahren zivilrechtlichen Gehalt abweichende Vertragskonstrukte sind als simuliert zu werten. Entsprechend erweist sich die Verbuchung von simulierten (schriftlich festgehaltenen) Vertragswirkungen als falsch und handelsrechtswidrig.

bbbb) Der Gesetzgeber war sich der besonderen Schwierigkeit, welche Insich-Geschäfte mit sich bringen, durchaus bewusst. Insich-Geschäfte sind, soweit juristische Personen betroffen sind, in den meisten Fällen schriftlich abzufassen. Nur so kann überhaupt ein schriftlicher, durch Nahestende bzw. dieselbe Person vereinbarter, Vertragstext – in einem zweiten Schritt – daraufhin überprüft werden, ob er möglicherweise im eben erläuterten Sinn simuliert ist: Wird eine Gesellschaft beim Abschluss eines Vertrags durch diejenige Person vertreten, mit der sie den Vertrag abschliesst, so muss der Vertrag schriftlich abgefasst werden. Dieses Erfordernis gilt nicht für Verträge des laufenden Geschäfts, bei denen die Leistung der Gesellschaft den Wert von Fr. 1'000.- nicht übersteigt (Art. 718b OR). Dies bedeutet, dass sämtliche Rechtsgeschäfte mit Charakter eines Insichgeschäfts, bei denen der Wert der Gegenleistung der Aktiengesellschaft Fr. 1'000.- übersteigt oder bei denen es sich nicht um Verträge des "laufenden Geschäfts" handelt, die entgegen der ausdrücklichen Ordnung von Art. 718b OR nicht schriftlich abgeschlossen worden sind, von vornherein nichtig – und damit selbstredend auch handelsrechtswidrig – sind (vgl. Watter/Pellanda, in: Basler Kommen-

tar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 718b N 11 OR; StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029 und BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021; StRG, 14 Mai 2019, 2 DB.2017.144/2 ST.2017.182, bestätigt durch VGr, 23. Oktober 2019, SB.2019.00055; StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193).

ccc) Ein bei Firmenkonstrukten und Konzernen weit verbreitetes Phänomen ist die Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen, welche nach der – nur teilweise dispositiven – gesetzlichen Ordnung grundsätzlich den ordnungsgemäss gewählten Organen obliegen. Der Verwaltungsrat führt nämlich gemäss Art. 716 Abs. 2 OR die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat. Die Statuten können den Verwaltungsrat ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen (Art. 716b Abs. 1 OR). Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung (Abs. 2). Erforderlich ist in formeller Hinsicht unter anderem der Erlass eines schriftlichen Organisationsreglements durch den Verwaltungsrat (Watter/Pellanda, Art. 716b N 5 OR). Eine Delegation von Geschäftsführungsaufgaben ohne gültiges Reglement ist unzulässig. (StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029 und BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021). Werden Geschäftsführungsbefugnisse bei Firmenkonstrukten ohne gültiges Reglement und ohne schriftliche Verträge delegiert, so ist dies zudem als starkes Indiz dafür zu werten, dass die Unternehmenssphären der beteiligten (Konzern-)Gesellschaften nicht sorgfältig auseinandergehalten bzw. gegeneinander abgegrenzt werden (StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193).

cc) Als Buchungsbeleg gelten handelsrechtlich alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR). Ein zentrales Element der Buchführung stellt das Dokumentationsprinzip dar, denn zur Kontrolle der Richtigkeit der Erfassung und Verarbeitung muss jederzeit die Nachprüfbarkeit des Rechnungswesens gegeben sein [...]. Der Grundsatz der Dokumentation fordert für jeden buchführungsrelevanten Vorgang das "Dokument", das als Beweismittel stellvertretend für den wirtschaftlichen Sachverhalt einzustehen hat (= Urbeleg). Die Erfüllung der Forderung nach Dokumen-

tation der Vorgänge bildet eine unerlässliche Voraussetzung für das Funktionierendes Rechnungswesens (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 12 f., a.z.F.). Jede Buchung erfordert m.a.W. einen begründenden Beleg (Belegprinzip). Die einzelnen Aufzeichnungen müssen von der Erfassung des Buchungstatbestands über die Verarbeitung im Rechenapparat bis hin zur Darstellung der Information im Jahresabschluss nachprüfbar sein (Boemle/Lutz, Der Jahresabschluss, 2007, S. 54). Dabei stellt der Beleg die Dokumentation bzw. den Nachweis eines Geschäftsvorfalles in knapper, für das Rechnungswesen bearbeitbarer Form dar und ist die Verbindung zwischen Geschäftsvorfall und Buchung. Ist dies gewährleistet, ist die Belegfunktion erfüllt (Winkeljohann/Klein, in: Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann, Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, 6. A., 2006, § 238 N 86). Dokumente werden zu Belegen, wenn sie zum Nachweis von Art und Betrag von Buchungen dienen (Karl Käfer, in: Berner Kommentar zum Obligationenrecht, Die kaufmännische Buchführung [Art. 957 - 964 OR], 1976, Art. 957 N 530). Das Verwaltungsgericht geht mit Hinweis auf die Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (BBl 2008 1698) davon aus, dass der Beleg den Belegtext, den Buchungsbetrag, den Aussteller des Belegs und das Ausstellungsdatum enthalten muss (VGr, 22. Juli 2020, SB.2020.00001 und SB.2020.00002). Dabei sei entscheidend, so das obere kantonale Gericht, ob anhand der Bezeichnungen auf einem Beleg der dahinterstehende wirtschaftliche Sachverhalt nachvollzogen werden kann. Die Anforderungen an den Belegtext hängen von den jeweiligen Umständen ab. Die zu beurteilenden Rechnungen im erwähnten Präjudiz betrafen eine unabhängige Drittfirma, die auf Fassadenrenovierungen spezialisiert war, und wiesen unter dem Titel "Bezeichnung" jeweils das Projekt aus. Im konkreten Fall handelte es sich um die Benennung des Dorfes, in dem sich die Liegenschaft befand, an der Arbeiten verrichtet wurden. Weiter enthielten die Rechnungen eine Beschreibung der Arbeiten ("Div. Gipserarbeiten" oder "Div. Fassadenarbeiten"). Die meisten Rechnungen verwiesen in jenem Fall schliesslich auf einen Rapport (z.B. Rapportnr.: RG16-00100), wobei sämtliche (angeblich existierende) Rapporte weder bei der Steuerpflichtigen noch bei der konkursiten Dienstleistungserbringerin erhältlich zu machen waren. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts war es anhand der spärlichen Informationen auf den Quittungen auch ohne die Arbeitsrapporte möglich, den der Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall – die Erbringung von Gipser- oder Fassadenarbeit im Rahmen eines Bauprojekts der steuerpflichtigen Gesellschaft – nachzuvollziehen. Die Erwägungen des Verwaltungsgerichts mögen für kleinere Firmen zutreffend sein, bei denen von unabhängigen Dritten bezogene Dienstleistungen sich

unmittelbar auf örtlich genau abgrenzbare Objekte bzw. Projekte beziehen, und die dem Endkunden in genügend detaillierter Weise weiterverrechnet werden.

Geht es hingegen um verbundene Unternehmen oder um Kosten, die nicht eindeutig einem einzelnen Projekt zuzuordnen sind, gelten für den Belegtext höhere Anforderungen. Als Buchungsbelege gelten praxisgemäss seit jeher nicht nur Rechnungen, sondern auch weitere Dokumente wie Geschäftskorrespondenzen, Verträge, etc., welche eine gezielte Nachforschung bis zum Ausgangspunkt der ursprünglichen Transaktion erlauben. Ein einziges auf der Quittung enthaltenes Stichwort dürfte in den meisten Fällen zu allgemein sein, um konkrete Rückschlüsse auf die tatsächlich erbrachten Arbeiten und insbesondere auf die Art und Berechnungsweise des Honorars zu ziehen. Entsprechende Quittungen erlauben in der Regel nur in Verbindung mit dem zugrundeliegenden (schriftlichen bzw. im Sinne eines Eigenbelegs selbst zusammengefassten mündlichen) Vertrag, bzw. in Verbindung mit Arbeitsrapporten die Rekonstruktion des massgeblichen Sachverhalts und dessen finanzielle Folgen für die Unternehmung (vgl. StRG, 5. Mai 2022, 2 DB.2021.80/2 ST.2021.107 = StE 2023 B 93.5 Nr. 43 und StRG, 17. Dezember 2020, 2 DB.2020.114/2 ST.2020.133, beide rechtskräftig). Das Bundesgericht hat sich zu diesem Themenkreis soweit ersichtlich noch nicht endgültig geäussert.

Für die vollständige Erfassung der Geschäftsvorfälle ist schliesslich der im Journal und parallel dazu im jeweiligen Konto aufzuführende Buchungstext von Bedeutung, der nicht nur den Empfänger bzw. den Absender einer Zahlung (Wer?) sondern auch in kurzen Stichworten den Grund nennen soll (Was?; Arnold Lanz, Die Finanzbuchhaltung, 1997, S. 22).

c) aa) Selbst wenn die Belege bzw. die Buchhaltung den eben erläuterten zivilrechtlichen Vorschriften entsprechen, d.h. selbst wenn die Buchhaltung sich als handelsrechtskonform und damit in einem ersten Schritt für die Steuerbehörden als massgeblich erweist, haben Aufwendungen aus rein steuerrechtlicher Sicht kraft Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG *darüber hinaus* geschäftsmässig begründet zu sein. Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 74 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 162 StG).

bb) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Besonderen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72, mit Hinweisen; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Solche geldwerte Vorteile sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilsinhaber 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 Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2, 119 Ib 116 E. 2; je mit weiteren Hinweisen).

Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, d.h. zwischen Gesellschaften, die von denselben Aktionären beherrscht werden, sind nach der so genannten Dreieckstheorie einerseits als verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Gesellschaft an die Aktionäre und andererseits als verdeckte Kapitaleinlage der Aktionäre in die empfangende Gesellschaft zu würdigen (BGE 138 II 57 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen; VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27; VGr, 19. Dezember 1996, SB.96.00040). Dabei ist aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (BGE 138 II 57 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

d) Schliesslich geht es nicht an, im steuerrechtlichen Verfahren, eine als bestimmte Art von Leistung verbuchte Position nachträglich umzuqualifizieren: Einem solchen Vorgehen steht das Verbot des Rechtsmissbrauchs bzw. der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, auch wenn sich Bilanz und Erfolgsrechnung aufgrund von Falschbuchungen als handelsrechtswidrig erweisen. Das ist jahrzehntealte Praxis (vgl. statt zahlreicher Entscheide StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029 und BGr, 25. August, 2021, 2C_153/2021).

3. a) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG und § 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG und § 133 Abs. 2 StG). Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode einreichen (Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG, § 134 Abs. 2 lit. a StG). Der Steuerpflichtige muss im Weiteren alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG und § 135 Abs. 1 und 2 StG). Die hier angesprochenen Verfahrensprinzipien der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen stehen dergestalt in einem Unterordnungsverhältnis zueinander, als dass das Mitwirkungsprinzip der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes dient, weil die Steuerbehörde die ihr obliegende Untersuchung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen praktisch nicht vornehmen kann (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 123 N 9 DBG). Wirkt der Steuerpflichtige nicht mit, kann daher ein "Untersuchungsnotstand", d.h. die Unmöglichkeit, die rechtserheblichen Tatsachen zu ermitteln, entstehen.

b) aa) Hinsichtlich der Beweislast im Steuerrecht gilt, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, so ist aufgrund der objektiven Beweislast zuungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Zweifel/Hunziker, Art. 130 N 27 DBG). Es obliegt der Gesellschaft nachzuweisen, dass der von ihr verbuchte – steuermindernde – Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Hierzu muss eine umfassende und substanziierte Sachdarstellung der erhaltenen Leistung vorliegen, d.h. der Dienst- oder Sachleistung, welche die Gesellschaft erhalten hat und deren Preis die Gesellschaft ver付t. Ohne eine solche Sachdarstellung kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von vornherein nicht erbracht werden. Aus steuerrechtlicher Sicht muss der Geschäftsbezug auf Verlangen der Steuer-

behörde Buchungsposition für Buchungsposition im Einzelfall dargetan und nachgewiesen werden. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist gehalten, den Sachverhalt so detailliert zu schildern, dass dieser sämtliche für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält (StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306; VGr, 17. November 2010, SB.2010.00080 = StE 2011 B 93.5 Nr. 25). Im Zusammenhang mit einer unsubstanziert gebliebenen Sachdarstellung sind sodann keine Beweise abzunehmen. Bei Geschäften unter Nahestehenden besteht aufgrund der Gefahr einer Vermischung der Geschäftssphären von einzelnen eigenständigen juristischen Personen und der privaten Sphäre des beherrschenden Eigentümers bzw. der beherrschenden Eigentümerin (StRG, 28. Juli 2022, 2 VS.2022.3). Dies hat zur Folge, dass an die Buchhaltungs-, Dokumentations- und Substanziierungspflichten derjenigen Firmen und Personen, welche sich wie vorliegend Firmenkonstrukten bedienen, ein sehr hoher Massstab anzulegen ist (vgl. StRG, 10. Dezember 2018, 2 ST.2017.306, a.z.F.). In solchen Fällen ist der gelebte Sachverhalt, wie er sich zugetragen hat, durch die Steuerbehörde besonders sorgfältig auf seine Übereinstimmung mit dem gewählten rechtlichen Konstrukt zu überprüfen. Die Subsumtion unter die korrekte und naheliegende, unter unabhängigen Dritten in guten Treuen gewählte zivilrechtliche Figur ist nur möglich, wenn die Ereignisse in genügender Weise Tag für Tag mit Zeiten, geographischen Angaben, Tätigkeiten, Gesprächsinhalten, Arbeitsergebnissen etc. beschrieben und (gegebenenfalls in einem nächsten Schritt) auch bewiesen wurden. Von einer steuerpflichtigen Firma eine solchermassen substanziierte Schilderung zu verlangen, ist aufgrund der sie treffenden Buchhaltungs- und allgemeinen Dokumentationspflichten sowohl zumutbar als auch verhältnismässig. Verwaltungsräte haben im Übrigen über ihre Tätigkeit ohnehin Rechenschaft abzulegen und aus Gründen der persönlichen Verantwortlichkeit etwa von Vertragspartnern detaillierte Abrechnungen über eingekaufte Dienstleistungen zu verlangen und in geeigneter Form abzulegen. All diese Informationen einer Steuerbehörde oder gegebenenfalls Gläubigern gegenüber innert nützlicher Frist verfügbar zu machen, müsste für eine Gesellschaft bzw. einen Verwaltungsrat bei sorgfältiger Geschäftsführung und guter Dokumentation auch noch Jahre später ein Leichtes sein.

bb) 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 (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). 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 Gesellschaft die Gegenbeweislasterlast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 109 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 198 StG).

c) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG). Die Vornahme einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung setzt also einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug, 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). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. In diesem Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 46 N 30 ff. StHG). Anlass zu einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bietet jede nicht zu beseitigende Ungewissheit des Sachverhalts, unbekümmert darum, worauf sie zurückgeht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 26 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 139 N 46 StG, mit weiteren Hinweisen).

4. a) aa) Bei der Durchsicht des Buchhaltungskontos ... der Pflichtigen fällt zunächst auf, dass die Buchungssätze der streitbetroffenen Zahlungen einzig die Empfängerin ("H GmbH, in K") nennen. Aus dem Titel des Kontos (Arbeitsleistungen Dritter) erschliesst sich dem unbeteiligten Dritten der konkrete Gegenstand der Zahlungen nicht. Insoweit ist das Gebot der Vollständigkeit und der Klarheit verletzt. Stichwortartig hätte der Zweck der Zahlung aufgeführt werden müssen, vorliegend z.B. "Administration" oder "Gebühren für die Übernahme der Geschäftsleitung", "Buchhaltungs- und Marketingauftrag", etc.

Die Buchungen verweisen zwar auf Quittungen, welche die strittigen Zahlungen als Abgeltung von so genannten "Management-Dienstleistungen gemäss Vereinbarung" bezeichnen. Diese knappe Beschreibung lässt eine Zuordnung zu einem konkreten, geographisch oder organisatorisch klar definierten Projekt nicht zu. Der (teilweise) dem Englischen entnommene Ausdruck lässt offen, ob die verbuchten Kosten die strategische oder bloss operative Führung des gesamten Unternehmens bzw. einzelner Teilbereiche oder Abteilungen betreffen sollen, oder bloss (administrative) Dienstleistungen, welche den Personen in führender Stellung jeglicher Hierarchiestufe die Arbeit erleichtern oder gar erst ermöglichen (Sekretariatsdienste, Buchhaltung, Organisation des Personalwesens, Marketing, Marktforschung, Rechtsberatung, Reporting, etc.). Ohne Konsultation der nicht näher definierten "Vereinbarung", auf die in den Quittungen verwiesen wird, lässt sich der wirtschaftliche Hintergrund der monatlichen Transaktionen nicht ansatzweise eruieren. Dem in den Quittungen erwähnten Vertrag bzw. zumindest einem zeitnah ausgestellten und offiziell in die Buchhaltung aufgenommenen, genau bezeichneten Eigenbeleg kommt daher – in Verbindung mit den Quittungen – vorliegend handelsrechtlich Belegqualität zu. Wie gesehen hat die Pflichtige die Vereinbarung trotz Auflage und Mahnung nicht eingereicht, weshalb sie als nicht existent zu gelten hat. Buchungen ohne Beleg sind handelsrechtswidrig. Vorliegend handelt es sich bei den an die H GmbH geleisteten Zahlungen somit um unbelegten Aufwand, für den die Pflichtige beweispflichtig ist. Das Fehlen der Belege hätte somit unter Beachtung des Massgeblichkeitsprinzips zu einer Aufrechnung des Aufwands in voller Höhe führen müssen.

bb) aaa) Vorliegend kontrahierten in einem Konzern verbundene Unternehmen, die zudem durch dieselbe Person geführt und vertreten werden, miteinander. Zwingend erforderlich waren deshalb kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung genügend detaillierte schriftliche Verträge über die Art der zu erbringenden Dienstleistungen und über die Entschädigung. Ohne schriftliche Vereinbarung erweisen sich die streitbetroffenen

Zahlungen – wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid zu Recht festhält – als nichtig. Deren aufwandmindernde Berücksichtigung verbietet sich unabhängig vom Handelsrecht auch aus diesem Grund von vornherein.

Für die Übertragung der Geschäftsführung fehlte darüber hinaus die statutarische Grundlage. Ohne statutarische Grundlage und ein sich darauf stützendes Reglement war es der Pflichtigen untersagt, Geschäftsführungsbefugnisse auf Dritte zu übertragen.

bbb) Wie es sich verhielte, wenn schriftliche Verträge tatsächlich vorlägen, kann offen gelassen werden. Schriftliche Verträge bieten – soviel darf bemerkungsweise festgehalten werden – bei Insich-Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen aus offensichtlichen (und weiter oben eingehend erläuterten) Gründen allerdings keine Gewähr dafür, dass sie dem wahren Willen der Vertragsparteien (bzw. des kontrahierenden Vertreters) entsprechen und nicht simuliert sind. Sie sind aus diesem Grund so auszulegen, wie sie voneinander unabhängige Dritte unter den gegebenen Umständen in guten Treuen abgeschlossen worden wären. Dasselbe gilt für angestellte Dritte, für die es keine Rolle spielt, mit welcher der im Konzern verbundenen Unternehmen sie den Vertrag abschliessen und für welches der verbundenen Unternehmen sie ihre Dienstleistungen erbringen, solange sie für ihre Verrichtungen, sei es als Angestellte, sei es als Auftragnehmer, das vereinbarte Entgelt (Lohn, Honorar) erhalten.

Verbundene Unternehmen haben zudem darauf zu achten, dass sie sich innerhalb des durch das Zivilrecht aufgestellten Rahmens bewegen und den Einsatz der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sorgfältig und für Dritte nachvollziehbar korrekt zuordnen und dokumentieren. Hätte die Pflichtige m.a.W. tatsächlich einen formgültigen schriftlichen Vertrag vorgelegt, so hätte – um dem bei solchen Insich-Geschäften notwendigerweise verborgen gebliebenen übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien wenigstens nahe zu kommen – eruiert werden müssen, welches Konstrukt in guten Treuen handelnde Dritte aufgestellt hätten.

Vorliegend erscheinen die Vertragsbeziehungen der Pflichtigen mit der von ihr abhängigen und durch dieselbe natürliche Person (M) kontrollierte "Dienstleistungsgesellschaft" (vgl. die Beschreibung der H GmbH durch den steueramtlichen Revisor) auf den ersten Blick jedenfalls als künstlich bzw. gar völlig unnötig, zumal die "Dienstleistungsgesellschaft" durch ein und dieselbe Person (M) in Personalunion geführt wird.

Vernünftig handelnde Dritte hätten die "Managementdienstleistungen" zweifellos intern ("In-House") durch den eigenen, ohnehin verantwortlichen Chef und Verwaltungsrat M erbringen lassen, und ihm zur Erfüllung seiner Aufgaben für die (Hilfs-)funktionen direkt angestelltes bzw. beauftragtes Personal zur Seite gestellt. Die Zwischenschaltung einer fast ausschliesslich für die Pflichtige tätige "Dienstleistungsgesellschaft" macht aus unternehmerischer Sicht nur schon deshalb keinen Sinn, weil eine (unabhängige) Drittgeseellschaft ihrerseits für ihr unternehmerisches Risiko und das eingesetzte Kapital eine zusätzliche, eigentlich der Pflichtigen zukommende Marge für sich beanspruchen müsste. Weiter resultiert durch die Einschaltung einer unnötigen zusätzlichen Gesellschaft ein erheblicher Kontrollverlust: Durch die Übertragung sämtlicher Führungsaufgaben und aller Hilfsfunktionen würde die Pflichtige auf eine minimale, durch eine einzige Auftraggeberin gesteuerte operative Rumpftätigkeit reduziert, was nicht ihrem erklärten Zweck entspricht.

b) Die Steuerbehörde hat im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren schliesslich mittels mustergültig formulierter und detaillierter Auflage und Mahnung danach geforscht, welche konkreten Arbeiten die H GmbH für die Pflichtige unternommen hat. Die Pflichtige hat zu den tatsächlich Tag für Tag durch die Angestellten bzw. durch Drittdienstleister zugunsten der Pflichtigen vorgenommenen Verrichtungen kein einziges Wort verloren, und auch kein einziges Beweismittel eingereicht. Der allgemein gehaltene Katalog von (möglichen) Arbeiten, welche sie der Kategorie der "Management-Dienstleistungen" zuordnet, trug nichts bei zur Erhellung des konkreten Alltagsgeschäfts, wie es in den streitbetroffenen Jahren tatsächlich ablief. Ebenso fehlten Arbeitsrapporte und Arbeitszeitchroniken des Geschäftsführers und der Mitarbeiter- und Mitarbeiterinnen, wie sie üblicherweise zwischen unabhängigen Drittfirmen bzw. innerhalb einer einigermaßen ordentlich organisierten Firma geführt werden. Dass die Pflichtige nicht einmal versucht hat, die täglich angeblich durch die eigene Schwesterfirma erledigten Arbeiten zu rekonstruieren, ist als starker Hinweis darauf zu werten, dass die Unternehmenssphären nicht sorgfältig auseinandergelassen wurden. Aufgrund der personellen Verflechtungen liegt der Verdacht nahe, dass die meisten Arbeiten ohne die erforderliche strikte räumliche und organisatorische Trennung sowohl für die Pflichtige als auch für die Schwestergesellschaft in Personalunion – möglicherweise – in ein und denselben Räumlichkeiten erbracht wurden: Trifft ein und dieselbe Person für zwei Gesellschaften die strategischen und operativen Führungsentscheidungen, so ist eine Entflechtung sehr schwierig und für Dritte unmöglich einsehbar, denn die Entscheidungsfindung spielt sich im Kopf einer einzigen Person ab. Umso wichtiger ist es, dass Personen, die mehrere wichtige

Ämter in verschiedenen Firmen bekleiden, die Tätigkeiten und Prozesse peinlich genau auseinanderhalten. Denkbar ist es etwa, dass zur Wahrung der Drittvergleichskonformität an verschiedenen, geographisch getrennten Orten eine Büroinfrastruktur unterhalten wird, die auch (durch Vorweis von konkreten Arbeitsergebnissen, Rapporten, Protokollen, Anwesenheitslisten, Google-Tracker, etc.) *nachgewiesenermassen* durch die Mitarbeiter für ihre jeweils der betroffenen Firma zuzuordnende tägliche Arbeit genutzt wird.

Von der aus steuerrechtlicher Sicht erforderlichen geschäftsmässigen Begründetheit der strittigen monatlichen Zahlungen konnte im Einschätzungsverfahren nach dem Gesagten keine Rede sein. Eine wie auch immer geartete Überprüfung der (angeblichen) Dienstleistungen auf ihre Drittkonformität hin (Arm's Length Prinzip; vgl. der Hinweis der Pflichtigen auf den statistischen Lohnrechner des Bundesamts für Statistik, erwies sich unter den gegebenen Umständen als unmöglich. Ob Arbeiten einem Drittvergleich entsprechen, kann nur beurteilt werden, wenn die konkret infrage stehenden Arbeiten und ihr enger Konnex mit der streitbetroffenen Firma auch in substantzierter Weise bekannt und bewiesen sind.

c) Vorliegend hatte die Pflichtige offenbar an einer Verlagerung von Gewinnen von der Pflichtigen zur H GmbH hin ein handfestes Interesse, weil dadurch vorbestehende Verluste verrechnet werden konnten. Gewinnverschiebungen sind indessen – auch ohne einen solchen offensichtlichen Grund – immer rechtswidrig, ganz besonders, wenn – wie hier – die bevorteilte Gesellschaft in einem anderen Kanton oder in einer anderen Gemeinde besteuert wird, welche möglicherweise niedrigere Steuersätze aufweisen oder welche die Buchhaltungen der steuerpflichtigen Unternehmen weniger sorgfältig zu durchleuchten pflegen. Jedenfalls weist der vorliegende Fall eine deutliche Parallele zum bundesgerichtlichen Verfahren betreffend die im Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2010 aufgerechneten Zahlungen an die I AG auf. Auch in jenem Fall profitierte M durch die ungerechtfertigte Verschiebung von Gewinnen innerhalb des Konzerns von der Möglichkeit, Vorjahresverluste einer Tochtergesellschaft zu kompensieren, die sonst möglicherweise nach Ablauf von sieben Jahren verfallen wären.

d) Die Steuerbehörde sah davon ab, unter Streichung des unbelegt gebliebenen Geschäftsaufwands bzw. aufgrund der fehlenden handels- und zivilrechtlich zwingend erforderlichen Belege (schriftliche Verträge, Reglemente, Arbeitsrapporte) einen reinen Beweislastentscheid zu fällen. Stattdessen hat sie – nota bene zugunsten der Pflichtigen – nach ergangener formgültiger Auflage und Mahnung einen Entscheid nach

pflichtgemäsem Ermessen gefällt und den strittigen Aufwand wohlwollend teilweise zum Abzug zugelassen. Da die geschäftsmässige Berechtigung der Zahlungen im Dunkeln blieb, hat sie die Zahlungen im geschätzten Umfang sodann in Anwendung der Dreieckstheorie richtigerweise als verdeckte Gewinnausschüttungen an die beherrschende Muttergesellschaft bezeichnet.

Wie oben dargelegt, verbietet es der Grundsatz von Treu und Glauben, den nicht nachgewiesenen Dienstleistungsaufwand im Verfahren vor der Steuerbehörde etwa in Lohn an M umzuqualifizieren. Dasselbe gilt für Löhne oder Honorare, welche die H GmbH möglicherweise an (zumindest formell) bei dieser angestellte Personen bzw. durch diese beauftragte Dritte ausbezahlt hat, und die – dissimuliert – Löhne oder Honorare der Pflichtigen an diese (Dritt-)personen darstellen.

Eine Gegenberichtigung bei der betroffenen verbundenen Unternehmung im sie betreffenden Steuerverfahren ist demgegenüber – soweit die formellen Voraussetzungen erfüllt sind und kein Rechtsmissbrauch vorliegt – im Lichte der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht von vornherein ausgeschlossen (BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021).

5. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG). Für diesen Nachweis stehen ihm zwei Möglichkeiten offen (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 39 ff. DBG, 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 die "gewöhnlichen" 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, Art. 132 N 63 f. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 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 Unrichtigkeits-

nachweis 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/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2018, 2. A., § 20 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. Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 53 DBG).

b) aa) Die Pflichtige holte ihre versäumten Mitwirkungspflichten in ihren Einsprachen und in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift nicht nach. Weder reichte sie die fehlenden Buchhaltungsbelege über die strittigen Zahlungen an die Schwestergesellschaft nach, noch konnte sie die zivilrechtliche Gültigkeit von Dienstleistungsverträgen bzw. der Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen nachweisen. Sie unterliess es schliesslich erneut, Tag für Tag die vermeintlich durch die Schwestergesellschaft übernommenen Arbeiten in substanzierter Weise zu beschreiben, sodass auch die (steuerrechtliche) geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten strittigen Kosten im Dunkeln blieb. Der Hinweis auf Zeugen bzw. auf ein durch die Steuerbehörden bzw. durch das Gericht einzuholendes Gutachten hilft ihr nicht weiter, denn eine fehlende bzw. ungenügende Schilderung des Sachverhalts kann nicht durch die Abnahme von Beweismitteln ersetzt werden. Beweise sind vielmehr nur abzunehmen, um eine genügend substanziierte Sachverhaltsschilderung auf ihren Wahrheitsgehalt hin zu überprüfen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 115 N 10 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 125 N 10 StG). Ebenso untauglich erweist sich die wiederholt aufgestellte Behauptung, die Höhe der in Rechnung gestellten "Organisationskosten" entspreche der marktgerechten Entschädigung für die Tätigkeit eines qualifizierten Dienstleisters im umschriebenen Bereich" (vgl. für die Einspracheschriften). Ein Drittvergleich ist rein sachlogisch nur möglich, wenn überhaupt feststeht, welche konkreten Arbeiten verglichen werden sollen. An der Erarbeitung dieses Sachverhalts hätte die Pflichtige tatkräftig mitwirken müssen, was

sie trotz mehrfacher Aufforderung unterlassen hat. Von einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wegen der Nichtabnahme von Beweismitteln kann keine Rede sein.

Ebenso erweist sich der pauschale Vorwurf, die Vorinstanz hätte gegen Treu und Glauben verstossen, indem sie im weiteren Verlauf des Einschätzungs- und Veranlagungsverfahrens von ihren Behauptungen an der Schlussbesprechung vom 13. September 2018 abgewichen sei, als haltlos. Eine verbindliche Zusage konnte der Steuerrevisor vor Erlass des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids gar nicht machen. Mündliche Äusserungen im steuerbehördlichen Verfahren vermögen nie ein berechtigtes Vertrauen zu begründen, denn es steht der Behörde ohne Weiteres frei, eine vorläufige Rechtsauffassung bis zum Erlass des Endentscheids jederzeit zu revidieren. Ein Handeln im Vertrauen auf eine Zusage der Behörde hin und ein daraus resultierender Schaden ist im (offenen) Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren kaum denkbar, hat sich doch der für die Festsetzung der Steuer massgebliche Sachverhalt bereits früher verwirklicht. Spätestens mit Erhalt von Auflage und Mahnung wusste die Pflichtige detailliert darüber Bescheid, zu welchem Sachverhalt sie sich aus Sicht der Behörde umfassend und rückhaltlos zu äussern hatte. Dass sie der Aufforderung bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen ist, hat sie einzig ihrer eigenen Nachlässigkeit zuzuschreiben.

Die Veranlagung bzw. die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen hat damit weiterhin Bestand und ist durch die Beschwerde- bzw. Rekursinstanz – ohne weitere Untersuchungshandlungen – einzig auf Willkür hin zu überprüfen.

bb) Wie gesehen hätte die Steuerbehörde ohne Weiterungen bzgl. der strittigen Kosten einen Beweislastentscheid fällen müssen, denn fehlende oder ungenügende Belege führen bei Aufwandbuchungen dazu, dass die entsprechenden Posten einzeln aufzurechnen und nicht zu schätzen sind (vgl. etwa StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193). Die Zahlungen erfolgten zudem ohne gültige Rechtsgrundlage, denn bei Insich-Geschäften sind Verträge aus gutem Grund in jedem Fall ab der Schwelle von Fr. 1'000.- schriftlich abzufassen, und für die Delegation der Geschäftsführung muss ein in den Statuten vorgesehenes, gültig erlassenes Reglement vorliegen. Schliesslich wurden die tatsächlich bezogenen Dienstleistungen unter Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten durch die Pflichtige nie auch nur ansatzweise beschrieben, weshalb es an der erforderlichen geschäftsmässigen Begründetheit fehlt. Indem die Steuerbehörde einen Teil der strittigen Buchungen trotzdem zum Abzug zugelassen hat, hat sie

ihr Ermessen – anders als im Fall betreffend die der Pflichtigen auferlegten Nachsteuer in der Steuerperiode 2010 (BGr, 31. Mai 2022, 2C_808/2021) – *zugunsten* der Pflichtigen ausgeübt. Vorliegend steht deshalb einzig die Frage im Raum, ob die Aufrechnung möglicherweise in willkürlicher Weise im Vergleich zu einer Vielzahl von anderen Steuerpflichtigen *zu niedrig* ausgefallen sein könnte, wodurch der Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt wäre.

Die begünstigte Pflichtige kann sich in der vorliegenden Konstellation jedenfalls nicht auf eine in willkürlicher oder pöner Weise zu hoch ausgefallene Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen berufen.

Die vorinstanzlichen Aufrechnungen erweisen sich damit als rechtens und sind zu bestätigen.

6. Durch den beantragten Verzicht auf die Berücksichtigung der Steuerrückstellungen resultierten höhere Steuerfaktoren. An einer höheren Steuerbelastung kann die Pflichtige kein Interesse haben, weshalb es ihr an der nötigen Beschwer fehlt. Insoweit ist auf die Rechtsmittel deshalb nicht einzutreten. Die Rückstellungen sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von Amtes wegen zu gewähren, weshalb dem Antrag auch bei einer materiellen Prüfung nicht entsprochen werden könnte.

7. Dies führt zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind der Beschwerdeführerin/Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt bei diesem Verfahrensausgang.

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Das Verfahren wird wieder aufgenommen;

und erkennt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]